

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS): PRINCIPAIS ENTRAVES (JURÍDICOS E ECONÔMICOS) E PROPOSTA DE MUDANÇA DA LEI Nº 10.833/2003

Deypson Gonçalves Carvalho¹

1 INTRODUÇÃO

1.1 Arrecadação e importância da Cofins

No Brasil, a experiência com tributação incidente sobre as receitas das pessoas jurídicas é vivenciada desde o início dos anos 1980, com a exigência, no começo, da contribuição ao Fundo de Investimento Social (Finsocial), instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982. Mais de trinta anos depois, um tributo de mesma natureza continua sendo cobrado pelo governo federal – a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cuja destinação legal está voltada, nos dias de hoje, às atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Considerada uma das principais receitas de competência da União, a Cofins é cobrada de duas maneiras distintas (regime cumulativo² e não cumulativo³), com tratamentos especiais para determinados setores, aplicando-se alíquotas diferenciadas para cada regime de apuração, exigência de cálculo mensal sobre a totalidade das receitas e apuração de crédito para dedução no tributo devido, com base em várias situações. A exigibilidade dessa contribuição está sustentada juridicamente, na época atual, por 24 dispositivos legais e normativos, conforme mostra a tabela 1.

1. Professor de ciências contábeis no Centro Universitário do Distrito Federal (UDF). *E-mail*: <deypson.carvalho@udf.edu.br>.

2. Na prática, a cumulatividade ocorre com a acumulação de tributos. Ou seja, é a tributação exigida nas fases da cadeia produtiva, sem se poder descontar o que foi pago na etapa anterior.

3. A não cumulatividade é o contrário da cumulatividade. É uma forma de se evitar a acumulação de tributos, permitindo a dedução do que foi tributado na fase anterior.

TABELA 1
Dispositivos legais e normativos

Descrição	Regime de apuração cumulativa	Regime de apuração não cumulativa	PIS/Cofins importação	Consolidação
Medidas provisórias	1	-	-	1
Leis	2	2	2	6
Decretos	-	3	4	7
Instruções normativas SRF	3	5	1	9
Atos declaratórios	0	1	-	1
Atos declaratórios interpretativos	-	-	-	0
Total	6	11	7	24
Proporção (%)	25,0	45,8	29,2	100,0

Fonte: RFB.

Elaboração do autor.

Obs.: Vigentes em 14 de janeiro de 2016.

Como se observa, destacam-se os dispositivos sobre o regime não cumulativo, cujas regras tributárias representam quase metade (45,8%) de todo o arcabouço legal e normativo que sustenta operacionalmente a sua cobrança.

O novo regime da Cofins foi instituído pela Medida Provisória (MP) nº 135, convertida na Lei Federal nº 10.833/2003, com um modelo tributário, em síntese, que majorou a alíquota básica da contribuição, de 3% para 7,6%, proporcionando, portanto, um aumento bruto, com relação à exigência do tributo, acima de 150%. Em razão das especificidades do novo modelo, várias outras leis promoveram modificações nas regras da Lei nº 10.833, assunto a ser tratado a partir da seção 2.2 deste estudo.

É certo que esse tipo de situação contribui para proporcionar um cenário de maior complexidade e insegurança jurídica, o que colabora para gerar interpretações assimétricas da legislação pelos contribuintes e várias discussões administrativas e judiciais sobre a exigibilidade do tributo.

A respeito dos conflitos envolvendo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a tabela 2 mostra o atual cenário⁴ dos acórdãos proferidos em julgamentos do Judiciário, Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), e de uma instância administrativa integrante da estrutura do Ministério da Fazenda (MF), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).⁵

4. Para mais informações a esse respeito, ver os seguintes sites: STJ <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>, opção "busca rápida"; STF <<http://migre.me/vYsHm>>, opção "pesquisa de jurisprudência". Acessos em: 13 jan. 2016. Carf: <<http://migre.me/vYsFB>>, opção "jurisprudência/Acórdãos".

5. Sua finalidade principal é julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

TABELA 2
Decisões proferidas pelo STF, STJ e Carf envolvendo a Cofins

Descrição	Quantidade de documentos por instâncias			TOTAL
	Judiciais		Administrativas	
	STF	STJ	Carf	
Acórdãos de repetitivos	-	13	-	13
Acórdãos (decisões colegiadas)	633	4.706	1.449	6.788
Total	633	4.719	1.449	6.801
Análise (%)	9,31	69,20	21,31	100,00

Fonte: STF, STJ e Carf.
Elaboração do autor.

A tabela 2 revela a existência de 6.801 decisões sobre a Cofins, sendo que as colegiadas são mais frequentes. Verifica-se preponderância das disputas no âmbito do Poder Judiciário (78,51%), em especial no Superior Tribunal de Justiça (69,20%). As ocorridas no conselho administrativo vêm em seguida (21,31%), e depois, as declaradas pelo STF (9,31%). A análise mostra que as divergências envolvendo a Cofins são discutidas favoravelmente na justiça, o que colabora com o aumento das demandas ao Poder Judiciário, alongamento do tempo dos conflitos e demora nas soluções das disputas.

Sobre a arrecadação do tributo, em 2014, as contribuições recolhidas pelas empresas propiciaram ao governo federal, em valores correntes, uma receita de R\$ 194,5 bilhões,⁶ representando 16,96% do montante total dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Responsável pela segunda maior arrecadação tributária da União, a Cofins ficou atrás apenas das receitas previdenciárias (R\$ 357 bilhões), sendo estas oriundas da folha de pagamento. Nesse mesmo ano, a arrecadação de tributos administrada pela RFB, entre impostos, contribuições e receitas previdenciárias, foi de R\$ 1,1 trilhão.

Com relação aos quinze últimos anos, a tabela 3 apresenta os valores das receitas tributárias arrecadadas pela RFB e suas taxas evolutivas, os valores da Cofins (segregados em entidades financeiras e demais empresas) e respectivas taxas percentuais nominais, bem como a sua representatividade em relação aos valores anuais das receitas arrecadadas.

6. Dados disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal (RFB) em: <<http://www.receita.gov.br>>.

TABELA 3
Arrecadação da Cofins (segregada por entidades financeiras e demais empresas)
comparada ao total das receitas anuais administradas pela RFB (2000 a 2014)

Ano	Total de Receitas Administradas pela RFB				Cofins						
	A	B	C	D	E=D/A	F	G=F/A	H=D+F	I	J	K=H/A
	Valores (R\$ milhões)	Taxa Evolutiva anual (%)	Índice Anual (acumul.)	Entidades Financeiras (Valores em R\$ milhões)	Taxa (Peso) (%)	Demais Empresas (Valores em R\$ milhões)	Taxa (Peso) (%)	TOTAL (Valor R\$ milhões)	Taxa Evolutiva anual	Índice Anual (acumul.)	Taxa (Peso) (%)
2000	220.815	15,06	1,1506	2.490	1,13	36.787	16,66	39.277	22,04%	1,2204	17,79
2001	251.532	13,91	1,3106	2.541	1,01	43.403	17,26	45.944	16,97%	1,4275	18,27
2002	302.390	20,22	1,5756	3.560	1,18	47.768	15,80	51.328	11,72%	1,5948	16,97
2003	337.653	11,66	1,7594	4.233	1,25	53.893	15,96	58.125	13,24%	1,8060	17,21
2004	396.710	17,49	2,0671	4.544	1,15	72.907	18,38	77.452	33,25%	2,4065	19,52
2005	457.297	15,27	2,3828	5.932	1,30	80.946	17,70	86.878	12,17%	2,6994	19,00
2006	514.986	12,62	2,6834	4.799	0,93	86.331	16,76	91.130	4,89%	2,8315	17,70
2007	600.324	16,57	3,1280	5.544	0,92	97.365	16,22	102.908	12,93%	3,1975	17,14
2008	676.272	12,65	3,5238	6.002	0,89	114.799	16,98	120.801	17,39%	3,7535	17,86
2009	690.127	2,05	3,5959	7.384	1,07	110.502	16,01	117.886	-2,41%	3,6629	17,08
2010	799.760	15,89	4,1672	7.437	0,93	132.253	16,54	139.690	18,50%	4,3403	17,47
2011	938.914	17,40	4,8923	9.577	1,02	148.502	15,82	158.079	13,16%	4,9117	16,84
2012	992.089	5,66	5,1693	10.490	1,06	163.980	16,53	174.470	10,37%	5,4210	17,59
2013	1.100.661	10,94	5,7351	11.683	1,06	178.822	16,25	190.505	9,19%	5,9192	17,31
2014*	1.146.775	4,19	5,9753	12.726	1,11	181.823	15,86	194.549	2,12%	6,0449	16,96
Crescimento (2000 a 2014) (%)	497,53	-72,17	497,53	779,48	-1,59	491,54	-4,83	504,49	-90,37	504,49	-90,37
Médias (2000 a 2014)	628.420	12,77%	-	6.596	1,07	103.339	16,58%	109.935	13,04%	-	17,65%

Fonte: RFB.

Elaboração do autor.

Observa-se que a arrecadação da contribuição, de 2000 a 2014, em termos nominais, teve melhor desempenho que a evolução total das receitas tributárias, tendo crescido 504,49% (coluna H), média de 13,04% ao ano (a.a.), enquanto a arrecadação total, no mesmo período, aumentou 497,53% (coluna C), equivalendo a um crescimento médio anual de 12,77%. No entanto, quanto à sua proporção em relação ao total de receitas administradas (coluna K), é possível notar que houve queda de 17,79% (2000) para 16,96% (2014), ficando essa última participação percentual abaixo da representatividade média de todo o período, que foi de 17,65%.

Acerca da sua arrecadação por setor econômico da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), a tabela 3 revela que as entidades financeiras contribuíram para aumentar nominalmente, no período de 2000 a 2014, o recolhimento da Cofins em 779,48%, contra 491,54% das demais empresas.

Conseqüentemente, no período avaliado, o setor financeiro foi o que mais agregou (287,94% superior às demais empresas) esse tributo aos cofres do governo federal, sendo essa análise em relação ao pagamento efetuado pelos demais setores econômicos.

Desse modo, verifica-se que a Cofins é um tributo relevante no contexto econômico nacional e de fundamental importância para o financiamento da Seguridade Social.

Em seqüência, a tabela 4 evidencia a segregação da arrecadação tributária administrada pela RFB, por divisão econômica da CNAE, nos exercícios financeiros de 2012, 2013 e 2014. Também aponta, em valores correntes e participações percentuais, os nove setores que mais contribuíram com recolhimento de tributos à União.

TABELA 4
Arrecadação de receitas tributárias administradas pela RFB, segregada por divisão econômica da CNAE (2012-2014)
(Em R\$)

CNAE	2012		2013		2014	
	Arrecadação Geral - RFB	%	Arrecadação Geral - RFB	%	Arrecadação Geral - RFB	%
Atividades de Serviços Financeiros	127.961.799.790	12,9	134.496.741.246	12,2	132.761.653.942	11,6
Administração Pública, Defesa e Seguridade Social	68.481.037.977	6,9	72.559.500.990	6,6	79.247.970.802	6,9
Comércio por Atacado, Exceto Veículos Automotores e Motocicletas	64.666.957.415	6,5	72.838.937.548	6,6	79.176.463.227	6,9
Comércio Varejista	45.785.593.559	4,6	51.789.869.959	4,7	57.011.494.237	5,0
Fabricação de Veículos Automotores, Reboques e Carrocerias	39.647.323.936	4,0	41.942.655.446	3,8	39.003.725.354	3,4
Fabricação de Coque, de Produtos Derivados do Petróleo e de Biocombustíveis	23.909.047.242	2,4	26.891.597.751	2,4	27.161.166.338	2,4
Eletricidade, Gás e Outras Utilidades	24.571.935.589	2,5	22.638.527.535	2,1	24.950.571.347	2,2
Seguros, Resseguros, Previdência Complementar e Planos de Saúde	22.128.970.213	2,2	25.029.969.716	2,3	28.662.879.965	2,5
Transporte Terrestre	20.387.571.653	2,1	22.265.019.674	2,0	23.767.749.057	2,1
Demais Divisões	554.548.762.626	55,9	630.208.180.135	57,3	655.031.325.730	57,1
Total de Tributos Arrecadados pela RFB	992.089.000.000	100,0	1.100.661.000.000	100,0	1.146.775.000.000	100,0

Fonte: RFB.
Elaboração do autor.

Constata-se, na tabela 4, que a atividade financeira foi a que mais recolheu tributos federais nos três anos consecutivos. Ou seja, a maior arrecadação do governo federal provém do setor de serviços. A sua participação nos tributos recolhidos anualmente à União não foi menor que 11%, com pico de 12,9%, em nenhum dos

períodos avaliados. Logo atrás, quase empatados em termos de recolhimentos nominais, com proporções não inferiores a 6%, vêm os setores de administração pública, defesa e seguridade social, e o do comércio por atacado (exceto veículos automotores e motocicletas). Verifica-se também que as nove divisões juntas participaram com algo próximo de 40% dos montantes anuais das receitas tributárias administradas pela RFB, o que atesta a importância desse conjunto de setores para a economia.

A tabela 5 apresenta, em valores correntes, a arrecadação da Cofins segregada nas mesmas divisões econômicas da tabela 4, com os percentuais de participação calculados em relação ao seu total e sobre o montante geral das receitas administradas pela RFB em cada ano.

Contudo, dissonante da informação verificada, o setor do comércio por atacado (exceto veículos automotores e motocicletas) é o que aparece nominalmente como responsável pela maior arrecadação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Percebe-se que, de toda a Cofins recolhida à União, o comércio atacadista participou com 8,5%, em 2012; 8,3%, em 2013; e 8,6%, em 2014. Em seguida, vem o setor de fabricação de coque, de produtos derivados do petróleo e de biocombustíveis, com participações entre 6,9% e 7,2%. Em terceiro e com representatividade muito próxima, aparecem as empresas de serviços financeiros. O setor de fabricação de veículos automotores, reboque e carrocerias é o que vem contribuindo com a quarta maior arrecadação nominal (de 5,6% a 6,3%), enquanto o comércio varejista se apresenta na sequência (de 5,1% a 5,7%). Em sexto, aparece o setor de eletricidade, gás e outras (de 4,0% a 5,1%); depois, vem o de transporte terrestre (2,3% a 2,5%); e, em seguida, o de seguros (de 1,3% a 1,6%).

Sob a conjuntura desses oito setores, a análise comprova que as maiores arrecadações da Cofins são provenientes da indústria (37,5%) e das empresas de serviços (37,5%), apesar de ser do comércio a origem da maior contribuição à União.

Quanto ao setor financeiro, que é o maior contribuinte de tributos federais e o terceiro em recolhimento da Cofins, a situação é explicada pelas regras de apuração e cobrança da contribuição definidas na Lei nº 10.833/2003 – assunto a ser analisado mais adiante –, que manteve esse setor e outras atividades de serviços no regime de apuração cumulativo, apesar de essas pessoas jurídicas, em sua maioria, estarem obrigadas a tributar os seus resultados pelo lucro real, conforme determina o inciso II, art. 14, da Lei Federal nº 9.718/1998.

Outra confirmação é que, juntas, as nove divisões são responsáveis, em termos nominais, por quase metade da Cofins recolhida, o que equivale a dizer também que a totalidade de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social paga ao governo federal é originária apenas de 10,34%⁷ dos setores econômicos no Brasil.

7. Nove das 87 divisões econômicas mapeadas pelo IBGE por meio do CNAE.

Sendo assim, o cenário atual evidencia que perto de 50% dos tributos incidentes sobre as receitas empresariais estão concentrados em menos de 11% das divisões econômicas.

TABELA 5
Arrecadação da Cofins segregada por divisão econômica da CNAE (2012-2014)
(Em R\$)

CNAE	2012			2013			2014		
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
	Arrecadação Cofins	(%)	(%)	Arrecadação Cofins	(%)	(%)	Arrecadação Cofins	(%)	(%)
Comércio por Atacado, Exceto Veículos Automotores e Motocicletas	14.826.482.544	8,5	1,5	15.874.113.571	8,3	1,4	16.741.182.883	8,6	1,5
Fabricação de Coque, de Produtos Derivados do Petróleo e de Biocombustíveis	12.504.867.638	7,2	1,3	13.451.989.963	7,1	1,2	13.504.776.989	6,9	1,2
Atividades de Serviços Financeiros	11.486.423.934	6,6	1,2	13.694.604.204	7,2	1,2	12.983.042.713	6,7	1,1
Fabricação de Veículos Automotores, Reboques e Carrocerias	10.606.419.699	6,1	1,1	11.950.693.440	6,3	1,1	10.930.151.136	5,6	1,0
Comércio Varejista	9.899.917.141	5,7	1,0	10.063.322.423	5,3	0,9	9.845.935.507	5,1	0,9
Eletricidade, Gás e Outras Utilidades	8.853.182.462	5,1	0,9	7.702.785.346	4,0	0,7	8.331.987.603	4,3	0,7
Transporte Terrestre	4.418.729.069	2,5	0,4	4.505.293.840	2,4	0,4	4.459.478.245	2,3	0,4
Seguros, Resseguros, Previdência Complementar e Planos de Saúde	2.220.884.558	1,3	0,2	2.602.398.247	1,4	0,2	3.132.306.435	1,6	0,3
Administração Pública, Defesa e Seguridade Social	118.585.176	0,1	0,0	106.094.200	0,1	0,0	89.669.990	0,0	0,0
Demais Divisões	99.534.507.781	57,0	10,0	110.553.704.766	58,0	10,0	114.530.468.500	58,9	10,0
Cofins arrecadada pela RFB	174.470.000.000	100,0	17,6	190.505.000.000	100,0	17,3	194.549.000.000	100,0	17,0
Total de tributos arrecadados pela RFB	992.089.000.000	-	-	1.100.661.000.000	-	-	1.146.775.000.000	-	-

Fonte: RFB.
Elaboração do autor.

O próximo tópico retrata a evolução do arcabouço legal e normativo da Cofins, bem como seu atual contexto econômico, com a finalidade de destacar os principais entraves jurídicos e econômicos pertinentes.

2 PRINCIPAIS ENTRAVES JURÍDICOS E ECONÔMICOS ASSOCIADOS À CONTRIBUIÇÃO

2.1 Entraves jurídicos

Pode-se afirmar que há segurança jurídica quando a legislação protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Jafet (2011, p. 1) salientou que isso equivale a dizer que as “empresas e empresários têm liberdade para empreender e a garantia de que os contratos entre as partes serão respeitados”. No entanto, enfatizou também que “no Brasil isso nem sempre acontece, e diversos setores da economia sofrem com a insegurança jurídica”.

Com relação aos entraves jurídicos sobre a tributação das receitas empresariais, o estudo mostra que os primeiros casos ocorreram com a criação do Finsocial, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982. O produto do novo tributo era direcionado ao Fundo de Investimento Social, daí a origem da contribuição ao Finsocial.

Cobrada inicialmente pelas alíquotas de 0,5% e 5%, incidentes respectivamente sobre a receita bruta e o Imposto de Renda devido, sendo que a exigência sobre o imposto foi o seu principal entrave, o tributo foi cobrado sobre duas bases distintas. Essa situação resultou em várias discussões judiciais.

Conforme mencionou Schontag (2015, p. 1), os questionamentos judiciais foram “quase sempre [concluídos] com sucesso”. Na época, as pessoas jurídicas alegaram principalmente “não estar sujeitas ao Finsocial, nem sobre receita nem sobre lucro.” A tentativa de correção do entrave ocorreu em dezembro de 1987, com a publicação do Decreto-Lei nº 2.397, que deu nova redação ao *caput* do art. 1º do DL nº 1.940.

Outro problema foi gerado pela Lei Federal nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, quando se manteve a cobrança do Finsocial para as empresas em que a base de cálculo era o Imposto de Renda devido, ao mesmo tempo em que se exigia outra contribuição sobre o lucro.

Desse modo, para determinados casos, havia duas incidências sobre o lucro e nenhuma sobre o faturamento. Tentou-se resolver o entrave com a redação do art. 28 na Lei nº 7.738/1989. A nova regra passou a exigir, para as empresas exclusivamente de serviços, a cobrança da contribuição sobre a receita bruta e não mais sobre o Imposto de Renda devido. Daí, pela primeira vez, conforme destacou Schontag (2015, p. 3), “as cinco atividades empresariais ficaram sujeitas à contribuição sobre receita bruta, base de cálculo legalmente equiparada a faturamento.” A pesquisa mostra que as leis nºs 7.689 e 7.738 também foram objeto de questionamentos judiciais.

Sobre o assunto, destacam-se duas manifestações do STF, os recursos extraordinários (REs) 150.755⁸ e 150.764.⁹ A primeira envolveu a exigibilidade do Finsocial por parte das prestadoras de serviço. O outro julgamento reconheceu inconstitucionalidade em dispositivos da Lei nº 7.689/1988.

Não obstante, a promulgação da Constituição Federal (CF/1988), em 5 de outubro de 1988, promoveu mudanças no ambiente tributário brasileiro, dando suporte e sustentação jurídica à exigibilidade das contribuições sociais, bem como autonomia ao legislador para estabelecer as novas diretrizes de cobrança do tributo.

Vejamos o texto original do 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”.

Observa-se que foi determinado o campo de incidência em que a lei pode atuar, permitindo, dessa forma, que a legislação complementar (ou ordinária) disponha sobre as regras de apuração e recolhimento das contribuições sociais, incluindo a definição do regime pelo qual seriam cobradas.

Sobre esse assunto, Cassone (2012, p. 13) mencionou que: “Se a exigibilidade tributária se dará nos *termos da lei*, e se a CF/88 não dispôs sobre a 'não cumulatividade', significa que, em princípio, o regime é cumulativo, embora não vedado que a lei viesse, desde logo, a adotar o regime não cumulativo”.

Em consonância com o disposto no inciso I, art. 195, da CF/1988, a Lei Complementar (LC) nº 70,¹⁰ de 30 de dezembro de 1991, instituiu a cobrança cumulativa, também chamada de plurifásica, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Estabeleceu que o tributo é devido pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, e que sua incidência será sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço

8. O STF, no julgamento do RE nº 150.755, declarou constitucional o art. 28 da Lei nº 7.738/1989, que tornou exigível a contribuição para o Finsocial das empresas prestadoras de serviço.

9. De acordo com o RE nº 150.764-PE, relator para o acórdão ministro Marco Aurélio, DJ de 2 de abril de 1993, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do art. 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do art. 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do art. 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990, ficando esclarecido que o DL 1.940/1982, com as alterações havidas anteriormente à CF/1988, continuou em vigor até a edição da Lei Complementar (LC) nº 70, de 1991. Quer dizer, até a edição da LC nº 70/91, o Finsocial seria cobrado na forma do DL 1.940/1982, com as alterações havidas anteriormente à CF/1988.

10. Cassone (2012, p. 13) mencionou que “a LC nº 70/1991 foi declarada pelo STF, no seu aspecto material, como de lei ordinária na ADC 1/DF. Moreira Alves, unânime, 01-12-1993, DJU 16-06-1995 p. 18213, de cuja ementa destacou “Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (Cofins).”

de qualquer natureza. Também permitiu excluir, da base de cálculo, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), as vendas canceladas e devolvidas, e os descontos incondicionais.¹¹

Sobre a LC nº 70, cabem quatro destaques:

- a exigência de apuração mensal do tributo sobre o faturamento das empresas (art. 2);
- a definição de base de cálculo específica para os fabricantes de cigarros¹² e de valor específico para a contribuição dos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes¹³ (arts. 3 e 4);
- a extinção da contribuição ao Finsocial, a partir da exigibilidade da Cofins (art. 9); e
- a exclusão de determinadas instituições,¹⁴ a maioria regulamentada e fiscalizada pelo Banco Central, da obrigação de pagar a Cofins (Parágrafo Único do art. 11).¹⁵

Até o momento, o texto contido no art. 195 da CF/1988 sofreu quatro modificações, sendo que as três últimas mudanças foram realizadas num intervalo de dois anos cada. Isso equivale a dizer também que 75% dessas alterações foram realizadas no período de 2001 a 2005. As emendas constitucionais (ECs) que realizaram modificações na exigibilidade da Cofins foram: *i*) EC nº 20/1998; *ii*) EC nº 33/2001; *iii*) EC nº 42/2003; e *iv*) EC nº 47/2005.

O quadro 1 mostra uma síntese das referidas emendas.

11. Esse desconto é oferecido e concretizado pelas empresas no ato da venda do produto ou da mercadoria. Por isso é chamado de incondicional. Popularmente é conhecido por desconto comercial.

12. Conforme consta no art. 3º, "será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento."

13. De acordo com o art. 4º, "será calculada sobre o menor valor, no país, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas."

14. Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas (redação dada pela Lei nº 9.876/1999).

15. Cabe destacar que o parágrafo único do art. 11, LC nº 70, excluiu as empresas financeiras da tributação da Cofins, porque essa mesma lei complementar majorou em 8 p.p., por meio do *caput* desse artigo, a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições.

QUADRO 1
Emendas que modificaram os artigos 149 e 195 da Constituição Federal de 1988

Emenda Constitucional	Síntese
EC nº 20, de 15/12/1998 – alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas	<i>Incluiu o item “b” ao inciso I do art. 195. Com isso, estabeleceu constitucionalmente a exigência de contribuição social sobre a receita ou o faturamento das empresas. Adicionou o § 9º ao art. 195, estabelecendo que as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra.</i>
EC nº 33, de 11/12/2001 – regime de incidência única	<i>Incluiu o § 2º, art. 149, estabelecendo que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Incluiu o inciso III, letras “a” e “b” ao art. 149, dispondo que as contribuições sociais poderão ter alíquotas ad valorem,¹ tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; e específica, tendo por base a unidade de medida adotada. Acrescentou o § 4º ao art. 149, determinando que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.</i>
EC nº 42, de 19/12/2003 – regime não cumulativo	<i>Incluiu o item IV ao art. 195, estabelecendo a incidência de contribuição social sobre o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Adicionou o § 12 ao art. 195, dispondo que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do art. 195, serão não cumulativas.</i>
EC nº 47, de 5/7/2005 – ajuste nas bases de cálculo diferenciadas	<i>Alterou a redação do § 9º (art. 195), estabelecendo que as contribuições sociais previstas no inciso I desse artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.</i>

Fonte: CF/88 e alterações posteriores.

Nota: ¹ Ônus tributário sobre o valor da mercadoria e não sobre o seu peso, quantidade ou volume.

Elaboração do autor.

A EC nº 20/1998 referendou o tratamento de situações desiguais por lei ordinária (infraconstitucional), conforme enfatizou Cassone (2012, p. 15): “Embora o § 9º ao art. 195” abranja, “aparentemente, todas as situações, no mundo dos fatos econômicos, pode existir mais alguma situação não prevista no referido § 9º, hipótese em que a lei ordinária poderá estabelecer tratamento desigual”.

Nota-se que houve descasamento entre as disposições da LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e a EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que incluiu no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, a redação do item b “a receita ou o faturamento”. Porém, a redação original do art. 195 da CF/1988 dava prerrogativa à lei para operacionalizar o tributo, o que não caracteriza, nesse caso, um entrave.

Com a EC nº 33/2001, a CF/1988 fortaleceu os poderes do legislador para estabelecer as hipóteses em que a Cofins incidirá uma única vez (sendo, assim, monofásica). Entende-se que essa cobrança pode se dar além dos regimes cumulativos e não cumulativos em razão de constar no art. 149 da CF que a forma de incidência única é prerrogativa da lei. Quanto às alíquotas previstas no art. 149 (parágrafo 2º, inciso III), redação incluída também pela EC nº 33/2001, Cassone (2012, p. 16) salientou que: “Não havia necessidade de a Emenda Constitucional dispor sobre as alíquotas, pois a lei ordinária poderia ter exercido esse papel sem incidir em inconstitucionalidade”.

Com relação à não cumulatividade prevista no parágrafo 12 do art. 195, alterado pela EC nº 42/2003, entende-se que é permitida a sua instituição por lei ordinária, incidindo sobre a receita (ou o faturamento) e sobre a importação, além da possibilidade de substituição da folha de pagamento para a receita ou o faturamento, conforme consta no parágrafo 13 do referido artigo.

Esse entendimento é ratificado por Marques (2015, p. 6): “Da norma constitucional em referência não se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário”.

Como se observa, a EC nº 42/2003 reforçou juridicamente o texto constitucional para exigir o tributo pelo regime não cumulativo, dando autonomia ao legislador para definir as regras em que deverão ser apuradas e recolhidas ao governo.

Foi nesse cenário que a Medida Provisória (MP) nº 135¹⁶ instituiu a cobrança não cumulativa da Cofins. Consta, na sua exposição de motivos (nº 197-A/2003 – MF), que o propósito do novo regime foi estimular a eficiência econômica e gerar condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira; que os pilares da nova cobrança eram provenientes do regime não cumulativo da contribuição ao PIS/Pasep (Lei nº 10.637/2002); e que o seu objetivo também foi corrigir distorções¹⁷ relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo. Outra finalidade dessa MP foi a de possibilitar maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas. O documento de exposição ainda ressaltou que a Cofins não cumulativa tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua *denominação ou classificação contábil*. Nesse caso, ficou evidenciado que a forma adotada pelas empresas na escrituração mercantil dos fatos, incluindo a contabilização das receitas, não deve prevalecer sobre a essência do seu ingresso financeiro ao patrimônio.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 606.107/2013, item V, manifestou que, sob o prisma específico da Constituição, a contabilidade não se subordina à tributação, e a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições:

16. Nota-se que, em 30 de outubro de 2003, data da MP, a EC nº 42 ainda não havia sido publicada, mas, conforme mencionado, o art. 195 da CF/1988 dava amparo ao estabelecimento de regras para o funcionamento da não cumulatividade.

17. Como exemplo, é citada a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular, empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

V. O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. (...) Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. (...) A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Em menos de sessenta dias, isto é, em 29 de março de 2003, a MP nº 135 foi convertida na Lei Federal nº 10.833. Consonante à MP, as condições estabelecidas para a cobrança não cumulativa da Cofins foram descritas no capítulo 1 dessa lei, arts. 1º ao 16, cujas disposições em vigor estão retratadas em 191 regras, divididas em 101 incisos, dezenove alíneas e 71 parágrafos.

Os itens a seguir mostram as análises das disposições contidas nos arts. 1º ao 14, do referido capítulo da Lei nº 10.833, cujas regras estabelecem os seguintes pilares da sua exigência tributária: *i)* base de cálculo; *ii)* alíquotas; *iii)* situações para desconto de créditos; *iv)* créditos presumidos; *v)* contribuintes; *vi)* condições de não incidência; *vii)* permissões adicionais para uso de créditos; e *viii)* empresas e receitas que se mantiveram na tributação do regime cumulativo.

2.2 Artigo 1º da Lei 10.833 (base de cálculo)

- 1) *Define* que a incidência não cumulativa é sobre o *total das receitas auferidas* pela pessoa jurídica, *independentemente* de sua denominação ou classificação contábil, e que a apuração é *mensal (caput)*.
- 2) *Estabelece* que o *total das receitas* compreende a *receita bruta* de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e *todas as demais receitas auferidas* pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente (§ 1º).
- 3) *Determina* que a *base de cálculo* da Cofins é o *total das receitas auferidas* pela pessoa jurídica (§ 2º).
- 4) *Estabelece* os valores que *não integram* a base de cálculo (§ 3º).

2.2.1 Análise do art. 1º

As regras contidas nesse artigo permitem duas interpretações sobre a forma de apuração da base de cálculo da contribuição, tendo em vista a referência que faz o *caput* à regra contida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.528/1977, para definir o conceito de receita bruta das pessoas jurídicas (PJ). Um entendimento, considerando-se toda a redação contida no art. 12 e seus incisos, é que a receita bruta é o

montante da receita líquida contábil constante na demonstração do resultado do exercício (receita bruta diminuída das deduções previstas) somado aos valores das demais receitas auferidas pela empresa, excluídas, quando for o caso, as receitas previstas no § 3º, art. 1º, da Lei nº 10.833. Uma receita que pode ser excluída (desde que, é claro, esteja incluída na totalidade das receitas) é a proveniente das reversões de provisões.

Outra interpretação é que a receita bruta provém somente da regra contida no *caput* do art. 12, mas sem considerar os seus incisos. Nesse caso, se for considerada a exclusão das regras contábeis contidas nos incisos do art. 12 (Decreto-Lei nº 1.528/1977), não haveria a dedução dos valores considerados na apuração da receita líquida, o que dá o entendimento de que a receita bruta é proveniente exclusivamente do valor “cheio” da receita, sem quaisquer deduções.

Destaca-se que, na primeira interpretação, não há que se falar em “bitributação” da Cofins, pois a regra contábil contida no art. 12 e seus incisos (Decreto-Lei nº 1.528/1977) permite deduzir da receita bruta os valores dos tributos incidentes sobre a própria receita (IPI, ICMS, PIS, Cofins e ISS). Portanto, a adoção desse raciocínio gera maior benefício ao contribuinte e menor arrecadação tributária ao governo. Por sua vez, a segunda interpretação é a que mais beneficia o fisco, porque gera base de incidência maior.

Sobre este artigo, é possível perceber que há entrave no fato de a Lei nº 10.833/2003 fazer referência à regra contida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.528/1977, para definir o que é a receita bruta. Afinal, consta em posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) de que a receita bruta não deve ser apurada com base nas regras contábeis.

Cabe mencionar que este artigo está sendo contestado no STF por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.144.¹⁸ Até o momento,¹⁹ a ação ainda está aguardando julgamento.

2.3 Artigo 2º da Lei nº 10.833 (alíquotas)

- 1) *Defne* que o tributo será determinado aplicando-se a *alíquota* de 7,6% sobre a *base de cálculo* apurada nas condições do art. 1º (*caput*).
- 2) *Estabelece alíquotas específicas* para os *produtores e importadores* (§ 1º).

18. Essa ADI busca a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º a 16, a Lei Federal nº 10.833/2003, em face dos arts. 150, OII, OIV, 195, § 9º, da Constituição Federal. Do sistema de acompanhamento processual do STF consta a pendência de quatro ações diretas de inconstitucionalidade (ADI nº 3.044, ADI nº 3.047 e ADI nº 3.067, apensas à ADI nº 3.048), que contestam, sob os mesmos fundamentos jurídicos, os arts. 1º a 16 da MP 135/2003. Tais disposições legais, segundo o STF, apresentam o mesmo conteúdo normativo, salvo pequenos acréscimos que não alteram a substância da não cumulatividade da Cofins. Em virtude dessa conexão e do protocolo do aditamento da ADI nº 3.067, com adaptação às normas da Lei, os autos foram remetidos à Presidência do STF para redistribuição.

19. Posição em 13 de janeiro de 2016.

- 3) *Exclui* a receita bruta auferida pelos *produtores, importadores* ou *distribuidores com a venda de álcool*, inclusive *para fins carburantes*. As *alíquotas aplicáveis* aos casos são as previstas no *caput* e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (§ 1º-A).
- 4) *Exclui* a receita bruta decorrente da *venda de papel imune* a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, *quando destinado à impressão de periódicos*, que fica sujeita à alíquota de 3,2% (§ 2º).
- 5) *Autoriza* o Poder Executivo a *reduzir a zero* e a *restabelecer* a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da *venda de produtos químicos e farmacêuticos*, classificados nos capítulos 29 e 30 da Lei nº 10.833, sobre produtos destinados ao uso em *hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre *sêmens e embriões* da posição 05.11, todos da Tipi (§ 3º).
- 6) *Reduz* a zero a alíquota da Cofins incidente sobre a receita de *venda de livros técnicos e científicos*, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal (§ 4º).
- 7) *Exclui* a receita bruta auferida por pessoa jurídica *industrial* estabelecida *na Zona Franca de Manaus*, decorrente da venda de *produção própria*, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às *alíquotas de 3%* (para as vendas destinadas às empresas estabelecidas *na Zona Franca de Manaus*; e *fora* da Zona Franca de Manaus, que apure a Cofins no regime de não cumulatividade) e *6%* (para as vendas destinadas às empresas estabelecidas *fora* da Zona Franca de Manaus, que apurem: *i*) o imposto de renda com *base no lucro presumido*; *ii*) o imposto de renda com *base no lucro real* e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não cumulativa da Cofins; *iii*) que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples); e *iv*) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal.) (§ 5º).
- 8) *Estabelece* que a regra contida no § 5º *também se aplica* à receita bruta auferida por pessoa jurídica *industrial* ou *comercial* estabelecida nas áreas de livre comércio de que tratam as leis nºs 7.965/1989, 8.210/1991, e 8.256/1991, o art. 11 da Lei nº 8.387/1991, e a Lei nº 8.857/1994 (§ 6º).
- 9) *Dispensa* a exigência prevista no § 5º, relativa ao projeto aprovado, para as pessoas jurídicas comerciais referidas no § 6º deste artigo (§ 7º).

2.3.1 Análise do art. 2º

A alíquota geral do tributo no regime não cumulativo foi majorada para 7,6%. No regime cumulativo, o percentual é de 3%. Isso demonstra que na apuração não cumulativa, quando não houver o abatimento de crédito, o contribuinte arcará com um aumento na carga tributária bruta superior a 150%.

Outro entrave é que, mesmo havendo a dedução de créditos no valor da contribuição devida, o abatimento não será de todo o tributo cobrado na etapa anterior. Essa condição mostra que o novo regime não abate totalmente o efeito cascata da contribuição.

Consta também que há incentivo tributário, com aplicação de alíquotas reduzidas (ou zero), para determinadas situações. São elas: produtores, importadores, distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes; venda de produtos químicos e farmacêuticos, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e sobre sêmens e embriões; venda de livros técnicos e científicos; indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus e fora; e às indústrias e comércio estabelecidos nas áreas de livre comércio.

Cabe destacar que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.4 Artigo 3º da Lei nº 10.833 (desconto de créditos)

- 1) *Faculta* que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica *poderá descontar* créditos calculados (*caput*).
- 2) *Define* quatro regras, observado o disposto no § 15 desse artigo, sobre como o *crédito* será determinado mediante a *aplicação da alíquota* prevista no *caput* do art. 2º desta Lei (§ 1º).
- 3) *Determina duas situações* que não darão direito ao crédito da Cofins (§ 2º).
- 4) *Define três contextos* exclusivos em que se *dará* o direito aos créditos (§ 3º).
- 5) *Faculta* que o crédito não aproveitado em determinado mês *poderá* sê-lo nos meses subsequentes (§ 4º).
- 6) *Estabelece* que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, *o crédito será apurado*, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos *vinculados a essas receitas* (§ 7º).

- 7) *Faculta* a escolha *entre dois critérios*, observadas as normas da RFB, a ser adotado pela pessoa jurídica, para *determinação do crédito* no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e às submetidas ao regime de incidência cumulativa da Cofins (§ 8º).
- 8) *Estabelece* que o método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, *será aplicado consistentemente* por todo o ano-calendário, observadas as normas da RFB (§ 9º).
- 9) *Esclarece* que o valor dos créditos apurados em conformidade com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição (§ 10º).
- 10) *Determina* a obrigatoriedade de estornar o crédito da Cofins relativo a *bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (§ 13º).
- 11) *Faculta* ao contribuinte calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste art. 3º, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, observada a regulamentação da RFB (§ 14º).
- 12) *Estabelece* que o crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal, quando destinado à *impressão de periódicos*, será *determinado* mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei, ou seja, de 3,2% (§ 15º).
- 13) *Faculta* ao contribuinte *calcular o crédito* de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à *aquisição de embalagens de vidro retornáveis*, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, observada a regulamentação da RFB (§ 16º).
- 14) *Estabelece* que, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º Lei 10.833/2003, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida *na Zona Franca de Manaus*, consoante projeto aprovado pela Suframa, o *crédito será determinado* mediante a aplicação de *três alíquotas* específicas: *i) de 5,60%* nas operações com os *bens referidos* no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; *ii) de 7,60%*, na situação de que trata a alínea "b" do inciso II

- do § 5º do art. 2º desta lei, que prevê alíquota de 6%; e *iii*) de 4,60%, nos *demais casos*) (§ 17º).
- 15) *Determina* que, para os casos de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução (§ 18º).
 - 16) *Estabelece* que a empresa de serviço *de transporte rodoviário de carga* que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, *transportador autônomo*, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. Caso seja efetuada por *pessoa jurídica transportadora*, optante pelo Simples, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, *crédito calculado* sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços (§ 19º).
 - 17) *Define* que, com relação aos *créditos* referidos no § 19 deste artigo, seu montante *será determinado* mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% daquela constante do art. 2º desta lei (§ 20º).
 - 18) *Determina* que *não integram* o valor das *máquinas, equipamentos e outros bens fabricados* para incorporação ao *ativo imobilizado* na forma do inciso VI do *caput* deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo (§ 21º).
 - 19) *Estende* a aplicação das regras contidas no § 17 deste artigo, na hipótese de aquisição de *mercadoria produzida* por *pessoa jurídica* estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as leis nºs 7.965/1989, 8.210/1991 e 8.256/1991, o art. 11 da Lei nº 8.387/1991, e a Lei nº 8.857/1994 (§ 23º).
 - 20) *Estabelece* que, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas áreas de livre comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (§ 24º).
 - 21) *Faculta* que, no cálculo do crédito de que tratam os incisos do *caput*, *poderão* ser considerados os valores decorrentes do *ajuste a valor presente* de que trata o inciso III do *caput* do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (§ 25º).
 - 22) *Determina* que o disposto nos incisos VI e VII do *caput* não se aplica no caso de bem *objeto de arrendamento mercantil*, na pessoa jurídica arrendatária (§ 26º).

- 23) *Proíbe* o desconto, para fins do disposto nos incisos VI e VII do *caput*, de quaisquer créditos calculados em relação a duas situações específicas: *i)* encargos associados a empréstimos registrados como custo; e *ii)* custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado (§ 27º).
- 24) *Não permite*, no cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do *caput*, computar *os ganhos e as perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo* (§ 28º).
- 25) Faculta que, na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente *poderão* ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do *caput* (§ 29º).
- 26) Estabelece que a regra contida no inciso XI do art. 3º não se aplica ao ativo intangível referido no § 29.

2.4.1 Análise do art. 3º

O modelo designado para a apuração da não cumulatividade da Cofins é o método indireto subtrativo (MIS), assunto a ser discutido no próximo tópico.

Em razão desse método, foi permitida a dedução de créditos calculados em relação a *bens e serviços* utilizados pela empresa como *insumo* na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

Todavia, o texto legal deixou em aberto o que seria considerado “insumo” no ambiente empresarial.

Um entrave é que essa situação dá margem para a interpretação *caso a caso* (o que pode ou não ser deduzido como crédito), bem como pode fomentar questionamentos sobre esses casos nas instâncias administrativas e judiciais. Sobre essas discussões, conforme mencionou Mengardo (2015, p. 2), “a falta de especificação do que seria insumo fez com que o assunto desaguasse no administrativo e no Judiciário, que têm julgado o assunto de forma distinta”.

A RFB explicou o assunto por meio da IN/SRF nº 404/2004. Este normativo esclareceu em seu art. 8º que insumos são os produtos:

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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.

Entretanto, em razão das particularidades operacionais das empresas e da amplitude de interpretações do termo “insumo”, o assunto continua gerando diversos conflitos administrativos e judiciais.

Com relação às discussões judiciais, a principal alegação dos contribuintes é que a RFB restringiu o conceito da expressão “insumo”, conforme consta no posicionamento jurídico de Marques (2015, p. 2), sintetizado no quadro 2.

QUADRO 2

Recurso Especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3): síntese do voto (relator – STJ)

Assuntos	Posicionamento do relator
Creditamento de insumos – previsão legal (requisito)	O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.
Instrução Normativa SRF nº 404/2004	Considerou ilegais o art. 8º, § 4º, I, “a” e “b”, (...), que, segundo Marques (2015, p. 3): “restringiram indevidamente o conceito de <i>insumos</i> previsto (...) no art. 3º, II, das Leis (...) e nº 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não cumulatividade das ditas contribuições”. “Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não cumulatividade instituída pelas Leis [...] e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas nº [...] e 404/2004 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não cumulativa para essas contribuições.” “Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com aceção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, <i>in casu</i> , as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.”
Não identificação do termo insumos com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	“A conceituação de ‘insumos’, para efeitos do [...] art. 3º, II, da Lei nº 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”. Se esse fosse o objetivo do legislador, teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não cumulatividade. Fez uso de um conceito jurídico indeterminado. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins todo e qualquer custo ou despesa operacional, como o desejava parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) em acórdão aqui referido.

(Continua)

(Continuação)

Assuntos	Posicionamento do relator
Definição de insumos	<p>“São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 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 substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”.</p>
A não cumulatividade do IPI é diferente da estabelecida para a Cofins	<p>“Por sua vez, a não cumulatividade da (...) Cofins instituída pelas Leis (...) e 10.833 – ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica – apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, <i>não há propriamente um mecanismo não cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva</i>, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI)”.</p> <p>“Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.”</p> <p>“Ressalta-se, ainda, que a não cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos [...] e 10 da Lei nº 10.833/2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço”.</p>
Prestação de serviços utilizada como insumos	<p>“o conceito de insumo adotado pelas leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a “serviços utilizados como insumos” é a prova cabal de que o conceito de “utilização como insumo” no âmbito da não cumulatividade de PIS/Cofins não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.”</p> <p>“Veja-se, para exemplo, a Solução de Consulta nº 30, de 26 de janeiro de 2010 (9ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 4 de fevereiro de 2010), a qual a Secretaria da Receita Federal entendeu que, <i>ipsis verbis</i>:</p> <p>“a contratação de mão de obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins”.</p>

Fonte: Recurso Especial.²

Elaboração do autor.

Notas: ¹ Mais informações, ver em: <<http://migre.me/Wihs>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

² O ministro Mauro Campbell, no Resp. 1.246.317/MG, em seu voto, deu provimento à empresa requerente. “Há perfeito enquadramento na definição de insumos que foi extraída do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência ao 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. Dou provimento ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do PIS e da Cofins não cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determino, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC”.

Cabe mencionar também, quanto aos conflitos envolvendo o termo “insumo”, o seguinte posicionamento adicional de Marques (2015, p. 22).

Do texto suso transcrito, colhe-se que nem todos os bens ou serviços utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados *como insumo*”).

Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de “custos e despesas operacionais” inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos (“*inclusive* combustíveis e lubrificantes”) e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens essenciais ao processo produtivo, muito embora nem sempre sejam nele diretamente empregados.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, (...) e mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003 – Cofins é que:

1º – O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º – A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º – Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).”

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Adicionalmente, nota-se, com relação ao mencionado no item “n”, que o art. 28 da Lei nº 11.196/2005 foi revogado pela MP nº 690/2015, o que torna inaplicável a regra constante no inciso I do parágrafo 17, art. 3º, Lei nº 10.833, ainda sem o ajuste na sua redação em decorrência da referida revogação. O não acerto do referido dispositivo da Lei nº 10.833 contribui para haver entendimento equivocado sobre a regra tributária, o que motiva a realização de compensação incorreta de crédito. Caso isso ocorra, haverá impacto (diminuição) na arrecadação do tributo. Essa situação comprova que o processo de se manter a legislação atualizada é complexo e exposto a riscos de erros.

Com relação ao item “q”, o estudo mostra que há conflito entre duas regras estabelecidas na própria Lei nº 10.833. Consta no seu art. 3º, § 2º, inciso I, que *mão de obra paga a pessoa física não dará direito a crédito*. Todavia, a Lei nº 11.051, de 2004, alterou a nº 10.833 e inseriu nesta o inciso I ao § 19º do art. 3º, estabelecendo que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por *pessoa física*, autônomo, *permite descontar*, da Cofins devida, *crédito presumido* calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados pelos serviços. Ou seja, foi criada pela Lei nº 11.051 a figura de um *crédito presumido* para permitir um abatimento que não existiu na etapa anterior.

Cabe mencionar também que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.5 Artigo 4º da Lei nº 10.833 (crédito presumido decorrente da aquisição de imóvel)

- 1) *Define* que a *pessoa jurídica* que adquirir imóvel para *venda* ou *promover empreendimento de desmembramento* ou *loteamento de terrenos, incorporação imobiliária* ou *construção de prédio destinado à venda* utilizará o crédito referente aos *custos vinculados à unidade construída* ou *em construção*, a ser descontado na forma do art. 3º, somente a partir da efetivação da venda (*caput*).
- 2) *Faculta* que, na hipótese de *venda* de unidade imobiliária *não concluída*, a pessoa jurídica *poderá* utilizar crédito presumido, em relação ao *custo orçado* de que trata a legislação do imposto de renda (§ 1º).
- 3) *Estabelece* que o crédito presumido será calculado mediante a aplicação da *alíquota* de que trata o art. 2º *sobre o valor do custo orçado* para conclusão da obra ou melhoramento, *ajustado* pela exclusão dos valores a serem pagos a *pessoa física, encargos trabalhistas, sociais e previdenciários, e dos bens e serviços*, acrescidos dos tributos incidentes na importação, adquiridos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (§ 2º).
- 4) *Determina* que o crédito a ser descontado na forma do *caput* e o crédito presumido apurado na forma do § 2º *deverão* ser utilizados na *proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária*, à medida do recebimento (§ 3º).
- 5) *Determina* que, ocorrendo *modificação* do valor do *custo orçado*, *antes do término da obra ou melhoramento*, nas hipóteses previstas na legislação do imposto de renda, o *novo valor orçado* *deverá* ser considerado para efeito do disposto nos §§ 2º e 3º (§ 4º).

- 6) *Determina* que a pessoa jurídica que utilizar o crédito presumido de que trata este artigo determinará, na data da conclusão da obra ou melhoramento, a *diferença entre o custo orçado e o efetivamente realizado*, apurados na forma da legislação do imposto de renda, com os ajustes previstos no § 2º (§ 5º). Constam três regras a serem observadas. São elas: *i)* se o *custo realizado* for inferior ao custo orçado, em mais de 15% deste, *considerar-se-á como postergada a contribuição incidente sobre a diferença*; *ii)* se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em até 15% deste, *a contribuição incidente sobre a diferença será devida a partir da data da conclusão*, sem acréscimos legais; *iii)* se o custo realizado for superior ao custo orçado, a pessoa jurídica terá direito ao crédito correspondente à diferença, no período de apuração *em que ocorrer a conclusão*, sem acréscimos (§ 5º).
- 7) *Determina* que a *diferença de custo* a que se refere o § 5º será, no período de apuração em que ocorrer a *conclusão da obra* ou *melhoramento*, adicionada ou subtraída, conforme o caso, no cálculo do *crédito a ser descontado* na forma do art. 3º, devendo ainda, em relação à contribuição considerada postergada, de acordo com o inciso I, ser recolhidos os acréscimos referentes a juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança da contribuição não paga (§ 6º).
- 8) *Estabelece* que, se a venda de unidade imobiliária não concluída ocorrer antes de iniciada a apuração da Cofins na forma do art. 2º, o custo orçado poderá ser calculado na data de início dessa apuração, para efeito do disposto nos §§ 2º e 3º, observado, quanto aos custos incorridos até essa data, o disposto no § 4º do art. 12 (§ 6º).
- 9) *Determina* que o disposto neste artigo não se aplica às vendas anteriores à vigência da MP nº 2.221, de 4 de setembro de 2001 (§ 7º).
- 10) *Determina* que os créditos referentes a unidades imobiliárias recebidas em devolução, calculados com observância do disposto neste artigo, serão estornados na data do desfazimento do negócio (§ 8º).

2.5.1 Análise do art. 4º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se que este dispositivo não sofreu qualquer modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Porém, este artigo também está sendo contestado no STF por meio da ADI 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.6 Artigo 5º da Lei nº 10.833 (contribuintes)

- 1) *Define* que o contribuinte da Cofins é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º (*caput*).

2.6.1 Análise do art. 5º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se que este artigo não sofreu nenhuma modificação desde a publicação da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.7 Artigo 6º da Lei nº 10.833 (não incidências e permissão adicional para uso de crédito pelas empresas exportadoras)

- 1) *Define três tipos* de operações em que a Cofins *não incidirá* sobre as receitas. São elas: *i) exportação* de mercadorias para o exterior; *ii) prestação* de serviços para *pessoa física ou jurídica* residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; e *iii) vendas* a empresa comercial *exportadora* com o fim específico de exportação (*caput*).
- 2) *Faculta* que, na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica *vendedora* poderá utilizar o *crédito* apurado na forma do art. 3º, em *duas situações*. São elas: *i) dedução* do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; *ii) compensação* com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria (§ 1º).
- 3) *Faculta* que a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, *poderá solicitar* o seu *ressarcimento em dinheiro*, observada a legislação específica aplicável à matéria (§ 2º).
- 4) *Estabelece* que o disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos *vinculados à receita de exportação*, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º (§ 3º).
- 5) *Determina* que o direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha *adquirido mercadorias* com o fim previsto no inciso III do *caput*, ficando *vedada*, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (§ 4º).

2.7.1 Análise do art. 6º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se também que este artigo não sofreu qualquer modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Porém, este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.8 Artigo 7º da Lei nº 10.833 (critério para utilização de crédito por pessoa jurídica de direito público)

- 1) *Define* que, para o caso de *construção por empreitada* ou de *fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços*, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, *somente poderá utilizar o crédito* a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas *efetivamente recebidas (caput)*.

2.8.1 Análise do art. 7º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Menciona-se que este artigo não sofreu nenhuma modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Entretanto, este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.9 Artigo 8º da Lei nº 10.833 (cálculo da contribuição e dedução de crédito proveniente de receitas com determinados contratos da construção civil)

- 1) *Define* que a *contribuição* incidente na hipótese de contratos, *com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada* ou de *fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos*, será calculada sobre a *receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda*, previstos para a espécie de operação (*caput*).
- 2) *Estabelece* que o *crédito* a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na *proporção das receitas reconhecidas* nos termos do *caput* (§ único).

2.9.1 Análise do art. 8º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se também que este artigo não sofreu qualquer modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Cabe mencionar que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.10 Artigo 9º da Lei nº 10.833 (define prazo para comprovação da exportação de mercadorias para o exterior e condições para o pagamento complementar da contribuição)

- 1) *Define* que a empresa comercial *exportadora* que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o *fim específico de exportação* para o *exterior*, que, no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, *não comprovar o seu embarque para o exterior*, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago (*caput*).
- 2) *Esclarece* que, para efeito do disposto neste artigo, considera-se *vencido* o prazo para o pagamento *na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo*, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno (§ 1º).
- 3) *Estabelece* que, no pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora *não poderá deduzir*, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados, ou da Cofins, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência (§ 2º).
- 4) *Determina* que a empresa *deverá pagar*, também, os impostos e as contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias (§ 3º).

2.10.1 Análise do art. 9º

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se que este dispositivo não sofreu qualquer modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, o estudo mostra que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.11 Artigo 10 da Lei nº 10.833 (empresas e receitas que permanecem no regime cumulativo)

- 1) *Define* que permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º (*caput*).
- 2) *Inclui*, de acordo com o *caput*, a lista de pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, *todas do setor de serviços*, são: *i*) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito (§ 6º); *ii*) empresas de seguros privados (§ 6º); *iii*) entidades de previdência privada, abertas e fechadas; *iv*) empresas de capitalização (§ 6º); *v*) pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos (imobiliários, financeiros e agrícolas) (§ 8º); *vi*) operadoras de planos de assistência à saúde (§ 9º); e *vii*) empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores (Lei nº 7.102) (inciso I do *caput*).
- 3) *Inclui*, de acordo com o *caput*, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no *lucro presumido* ou *arbitrado* (inciso II do *caput*).
- 4) *Inclui*, de acordo com o *caput*, as pessoas jurídicas *optantes pelo Simples* (inciso III do *caput*).
- 5) *Inclui*, de acordo com o *caput*, as pessoas jurídicas *imunes a impostos* (inciso IV do *caput*).
- 6) *Inclui*, de acordo com o *caput*, os órgãos públicos, as *autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais*, e as *fundações* cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição (inciso V do *caput*).
- 7) *Inclui*, de acordo com o *caput*, *sociedades cooperativas*, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (inciso VI do *caput*).

- 8) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes das operações: i) sujeitas à substituição tributária da Cofins; e ii) as referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998 (venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados) (inciso VII do caput).*
- 9) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações (inciso VIII do caput).*
- 10) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radio-difusão sonora e de sons e imagens (inciso IX do caput).*
- 11) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. As receitas são oriundas das pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído pela Lei nº 10.433, de 24 de abril de 2002 (inciso X do caput).*
- 12) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003. São eles: i) com prazo superior a um ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; ii) com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; iii) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data (inciso XI do caput).*
- 13) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (inciso XII do caput).*
- 14) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de serviços. São eles: i) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e ii) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue (inciso XIII do caput).*
- 15) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior (inciso XIV do caput).*

- 16) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. As empresas são as estabelecidas na zona primária de porto ou aeroporto; poderá ser autorizado, nos termos e nas condições fixados pelo ministro de Estado da Fazenda, o funcionamento de lojas francas para venda de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, na chegada ou saída do país, ou em trânsito, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira (inciso XV do caput).*
- 17) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo (inciso XVI do caput).*
- 18) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia (inciso XVII do caput).*
- 19) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) (inciso XVIII do caput).*
- 20) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral (inciso XIX do caput).*
- 21) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil (inciso XX do caput).*
- 22) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos ministérios da Fazenda e do Turismo (inciso XXI do caput).*
- 23) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (inciso XXII do caput).*
- 24) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias (inciso XXIII do caput).*
- 25) *Inclui, de acordo com o caput, as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo (inciso XIV do caput).*

- 26) *Inclui, de acordo com o caput*, as receitas auferidas por *empresas de serviços* de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de *software*, compreendidas ainda como *softwares* as páginas eletrônicas (inciso XV do *caput*).
- 27) *Inclui, de acordo com o caput*, as receitas relativas às atividades de *revenda de imóveis*, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003 (inciso XVI do *caput*).
- 28) *Inclui, de acordo com o caput*, as receitas decorrentes de operações de *comercialização de pedra britada, de areia para construção civil* e de *areia de brita* (inciso XXIX).
- 29) *Inclui, de acordo com o caput*, as receitas decorrentes da *alienação de participações societárias* (inciso XXX).
- 30) *Estabelece* que o disposto no inciso XXV do *caput* deste artigo não alcança a comercialização, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software* importado (§ 2º).

2.11.1 Análise do art. 10

A Constituição Federal, art. 195, dispõe que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais essa contribuição será não cumulativa. No entanto, a principal regra de enquadramento das pessoas jurídicas na tributação do regime cumulativo ou não cumulativo da Cofins é a modalidade de tributação do lucro empresarial, isto é, se lucro real ou presumido/arbitrado.

Na prática, e de forma dissonante da regra constitucional contida no seu art. 195, o art. 10 da Lei nº 10.833 estabelece que as empresas devem apurar a Cofins de acordo com a escolha da forma de tributar os seus resultados, critério esse que não leva em consideração, por exemplo, a divisão econômica estabelecida pela CNAE e sim a forma escolhida pela empresa para apurar o seu IRPJ e a CSLL.

Essa situação permite que empresas atuantes numa mesma atividade econômica sejam tributadas de formas distintas pela Cofins. Isso mostra que a modalidade de tributação das rendas da pessoa jurídica não é uma forma eficiente de segregar as atividades econômicas para enquadramento do regime de tributação da contribuição.

Constata-se também, sobre as atividades de serviços mantidas no regime cumulativo, que nem todas as atividades de serviços foram consideradas neste artigo, o que mostra que o tratamento específico não alcançou todas as empresas desse setor econômico. Em vista disso, há prestadores de serviços sendo tributados pela Cofins no regime cumulativo, cujas alíquotas são menores e sem a dedução de créditos, e outras no regime não cumulativo, com alíquotas maiores e com permissão para o abatimento de créditos.

Por fim, registra-se que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.12 Artigo 11 da Lei nº 10.833 (prazo para pagamento)

- 1) *Determina* que a contribuição de que trata o art. 1º desta Lei *deverá ser paga* até o 25º dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador (*caput*).
- 2) *Estabelece* que, se o dia do vencimento de que trata o *caput* deste artigo não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder (§ único).

2.12.1 Análise do art. 11

Não foi identificado nenhum entrave.

Todavia, o estudo mostra que este artigo também está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.13 Artigo 12 da Lei nº 10.833 (crédito presumido sobre estoques)

- 1) *Estabelece* que a pessoa jurídica contribuinte da Cofins, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto *correspondente ao estoque de abertura dos bens* de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica *domiciliada no país*, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta lei (*caput*).
- 2) *Define* que o montante de *crédito presumido* será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% sobre o *valor do estoque* (§ 1º).
- 3) Estabelece que o *crédito presumido* calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10º deste artigo será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o *caput* deste artigo (§ 2º).
- 4) *Estabelece* que o disposto no *caput* aplica-se também aos estoques de *produtos acabados e em elaboração* (§ 3º).

- 5) *Faculta* à pessoa jurídica referida no art. 4º que, antes da data de início da vigência da incidência não cumulativa da Cofins, tenha incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção poderá calcular crédito presumido, naquela data, observado: *i*) no cálculo do crédito, será aplicado o percentual previsto no § 1º sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, utilizados como insumo na construção; *ii*) o valor do crédito presumido apurado na forma deste parágrafo deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento (§ 4º).
- 6) *Estabelece* que a pessoa jurídica que, tributada com base no *lucro presumido* ou *optante pelo Simples*, passar a ser tributada com base no *lucro real*, na hipótese de sujeitar-se à incidência não cumulativa da Cofins, terá direito ao aproveitamento do *crédito presumido* na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda (§ 5º).
- 7) *Determina* que os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no *caput*, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2º a partir da data da devolução (§ 6º).
- 8) *Estabelece* que o disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição (§ 7º).
- 9) *Estabelece* que as disposições do § 7º deste artigo não se aplicam aos estoques de produtos adquiridos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição (§ 8º).
- 10) *Estabelece* que o montante do *crédito presumido* de que trata o § 7º deste artigo será igual ao resultado da aplicação do percentual de 7,6% sobre o valor do estoque (§ 9º).
- 11) *Estabelece* que o montante do *crédito presumido* de que trata o § 7º deste artigo, relativo às pessoas jurídicas referidas no art. 51 desta lei, será igual

ao resultado da aplicação da alíquota de 3% sobre o valor dos *bens* em *estoque* adquiridos até 31 de janeiro de 2004, e de 7,6% sobre o valor dos *bens* em *estoque* adquiridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (§ 10).

2.13.1 Análise do art. 12º

Não foi identificado nenhum entrave.

No entanto, este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.14 Artigo 13 da Lei nº 10.833 (não atualização monetária ou incidência de juros sobre o aproveitamento de crédito)

- 1) *Estabelece* que o aproveitamento de crédito na forma do § 4º dos arts. 3º e 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II dos §§ 4º e 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (*caput*).

2.14.1 Análise do art. 13

Quando o tributo devido ao governo federal é pago em atraso pelo contribuinte, a legislação exige a sua atualização monetária, com base na Selic, e outros encargos adicionais. Todavia, dissonante dessa regra tributária, não há previsão neste artigo de atualização monetária ou incidência de juros sobre o aproveitamento do crédito.

Apesar de este dispositivo não ter sofrido nenhuma modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003, verifica-se que a não atualização monetária do crédito prejudica economicamente as empresas. Todavia, em razão da ausência de divulgação de informações por parte da RFB sobre a base utilizada pelos contribuintes para aproveitamento dos créditos, e o estoque de créditos existente, não será possível realizar avaliação econômica adicional.

Sobre este artigo, registra-se que está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

2.15 Artigo 14 da Lei nº 10.833 (veda à empresa submetida ao regime não cumulativo da Cofins o direito aos créditos e ressarcimentos previstos nas leis nºs 9.363 e 10.276)

- 1) Estabelece que o crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor da Cofins, disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e o ressarcimento das contribuições para a seguridade social advindas da Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos

destinados à exportação previsto na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplicam à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta lei e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (*caput*).

2.15.1 Análise do art. 14

Não foi identificado nenhum entrave neste artigo.

Registra-se também que este artigo não sofreu qualquer modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Cabe mencionar que este artigo está sendo contestado no STF por meio da ADI nº 3.144. Até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

Quanto aos arts. 15 e 16, as suas disposições apenas harmonizaram o tratamento com a Contribuição para o PIS/Pasep, ajustando, assim, as regras estabelecidas na Lei nº 10.833/2003 às previstas na Lei nº 10.637/2002. Com relação ao art. 16, este não sofreu modificação desde a edição da Lei nº 10.833/2003.

Cabe destacar que os arts. 15 e 16 da Lei nº 10.833 também estão sendo contestados no STF por meio da ADI nº 3.144. Conforme mencionado, até o momento, a ação ainda está aguardando julgamento.

A análise mostra que a metade dos dezesseis artigos sofreu modificação para abrigarem novas regras e disposições complementares sobre a Cofins não cumulativa. Os artigos da Lei nº 10.833 que foram alterados, até o momento, são: 1º, 2º, 3º, 6, 10, 11, 12 e 15.

A tabela 6 mostra as legislações que promoveram alterações (inclusões de regras tributárias, alterações e revogações) no capítulo 1 da Lei nº 10.833.

Pode-se observar, na tabela 6, que quatorze novas leis foram responsáveis pelas modificações nas regras tributárias da Cofins não cumulativa, sendo que a maioria delas, quase um terço (29,0%), foram publicadas no primeiro ano de vigência da Lei nº 10.833, ou seja, durante o ano de 2004. Isso comprova que a não cumulatividade da Cofins teve de ser ajustada em várias ocasiões.

Outro pico de leis editadas para alterar a nova tributação da Cofins ocorreu em 2008 e 2009. Nesses dois anos, foram publicadas quatro legislações (28,4%) para ajustar a sua não cumulatividade. Outro ano que se destacou na análise foi o de 2014, com duas novas legislações (14,2%). Com relação ao período de 2004 a 2015, apenas a Lei nº 10.925/2004 revogou regras na Lei nº 10.833.

TABELA 6
Leis ordinárias que modificaram as disposições da Lei nº 10.833/2003

Tipo de modificação	Ano de ocorrência	Leis (n ^{as})	Análise das ocorrências (%)
Inclusões e alterações	2004	10.865, 10.925, 10.996 e 11.051	29,0
	2005	11.196	7,1
	2007	11.488	7,1
	2008	11.727 e 11.787	14,2
	2009	11.898 e 11.945	14,2
	2011	12.507	7,1
	2012	12.766	7,1
	2014	12.973 e 13.043	14,2
Revogação	2004	10.925	100,0

Fonte: Lei Federal nº 10.833/2003 – posição em 23 de dezembro de 2015.
Elaboração do autor.

Com base no exposto, pode-se afirmar que os principais entraves jurídicos envolvendo a Cofins não cumulativa são as seguintes.

- 1) *Incongruência na definição de receita bruta*: o art. 1º da Lei nº 10.833 faz referência ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.528/1977, para definir a forma de apuração da receita bruta. Todavia, em sentido contrário, consta num posicionamento do STF que esta receita não deve ser apurada com base em regras contábeis.
- 2) *Majoração em mais de 150% da carga tributária bruta sem a possibilidade de abater 100% do tributo pago na etapa anterior*: o regime não cumulativo da Cofins passou a exigir o cálculo do tributo com base na alíquota geral de 7,6%, enquanto no regime cumulativo a exigibilidade é de 3%. No entanto, o método definido para a dedução de crédito no tributo devido é o indireto subtrativo. Esse modelo de não cumulatividade não permite deduzir 100% da contribuição cobrada nas etapas anteriores.
- 3) *Conflitos tributários discutidos preferencialmente no âmbito do Poder Judiciário*: a maior frequência dos acórdãos envolvendo a contribuição provém do Poder Judiciário, em vez das instâncias administrativas. Isso contribui para aumentar a demanda do Judiciário e alongar o tempo de solução das disputas.
- 4) *Utilização de termo genérico na definição de situações que podem ser abatidas como crédito*: consta no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 a expressão “insumo” dentre as possibilidades que podem ser deduzidas do valor devido da contribuição. Essa expressão é de interpretação abrangente, o que faz gerar conflitos e disputas (administrativas e judiciais) entre os

sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Destaca-se que este é um dos atuais entraves jurídicos do tributo.

- 5) *Contestação da constitucionalidade das regras tributárias contidas nos arts. 1º ao 16 da Lei nº 10.833*: as regras de apuração e cobrança não cumulativa da Cofins estão sendo questionadas no STF por meio da ADI nº 3.144. A ação ainda não foi julgada.
- 6) *Não atualização monetária dos créditos*: a Lei nº 10.833 veda a atualização monetária dos créditos aproveitados pelas empresas em períodos posteriores, prejudicando, dessa forma, o efeito no tempo (poder de compra do crédito) da não cumulatividade do tributo.
- 7) *Utilização da modalidade de tributação do IRPJ e CSL para enquadramento dos regimes de apuração da contribuição*: a divisão econômica para enquadramento nos regimes cumulativo e não cumulativo do tributo, conforme consta no art. 10 da Lei nº 10.833, está sendo realizada com base na modalidade de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), se lucro real ou lucro presumido/arbitrado. Essa regra conflita com o que está dito na Constituição sobre a divisão econômica para a exigência do regime não cumulativo, tendo em vista que a modalidade de tributação do lucro empresarial não segrega as empresas por divisões econômicas e sim pela forma de tributação dos seus resultados. Certamente que essa situação contribui para a ineficiência tributária e o aumento do peso morto do tributo.
- 8) *Complexidade da legislação*: as diversas regras legais e normativas em vigor, os dois regimes de apuração da contribuição, as inúmeras situações indiretas que geram crédito do tributo e as constantes alterações de todo esse arcabouço legal/normativo exigem das empresas e dos profissionais tributários uma estrutura que lhes proporcionem o acompanhamento tempestivo e pormenorizado da legislação. Isso faz aumentar o risco e o custo operacional dos contribuintes, bem como dos escritórios que prestam serviços na área tributária. Outro ponto é com relação ao art. 28 da Lei nº 11.196/2005, que foi revogado pela MP nº 690/2015. Essa revogação torna inaplicável a regra constante no inciso I do parágrafo 17, art. 3º, Lei nº 10.833. Porém, este dispositivo ainda não foi retificado pelo legislador.
- 9) *Regras conflitantes para o aproveitamento de crédito de serviços prestados por pessoa física*: consta no art. 3º, § 2º, inciso I, que *mão de obra paga a pessoa física não dará direito a crédito*. No entanto, a Lei nº 11.051, de 2004, alterou a nº 10.833, ao inserir nesta o inciso I ao § 19º do art. 3º,

estabelecendo que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por *pessoa física*, autônomo, *permite descontar*, da Cofins devida, *crédito presumido* calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados pelos serviços. Isto é, foi criada pela Lei nº 11.051 a figura de um *crédito presumido* para permitir dedução de tributo que não existiu na etapa anterior.

O próximo tópico apresenta o contexto econômico da contribuição, as análises dos seus cenários e os principais entraves inerentes.

3 ENTRAVES ECONÔMICOS

Sobre o desenvolvimento do país, o estudo produzido por Khair (2010, p. 1) apontou os seus dois principais entraves: a distribuição de renda e a sua carga tributária. Afirmou também que “o fortalecimento do mercado interno passa pelo enfrentamento destes entraves” e que “não compete ao setor privado resolver esses entraves, mas ao governo (Executivo e Congresso)”.

Para avaliação econômica da Cofins, faz-se necessário analisar o relacionamento da carga tributária bruta com o produto interno bruto (PIB).

Sobre a relação dessas duas variáveis, o estudo feito por Sachsida (2011, p. 4) observou, mediante o uso de dados trimestrais em um intervalo de quinze anos,²⁰ que “existe uma forte correlação negativa entre essas duas séries. Isto é, quando a carga tributária sobe, o PIB cai, e vice-versa. A correlação entre essas taxas de crescimento é de -0,78.”

Portanto, é propício considerar o PIB na avaliação da eficiência tributária, em especial aos efeitos do seu peso morto, bem como na análise do comportamento da arrecadação (impostos e contribuições), especificamente da evolução dos tributos que são cobrados sobre o faturamento das empresas, como é o caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

O gráfico 1 mostra a evolução do PIB,²¹ em valores nominais, comparado ao total de tributos arrecadados pela RFB e também aos valores da Cofins, estes dois últimos a preços correntes.

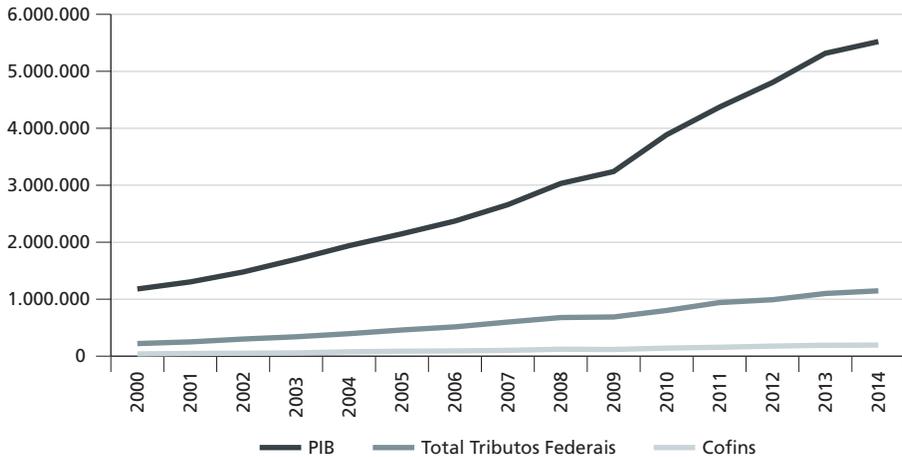
Observa-se no gráfico 1 a ascendência maior da curva de evolução dos valores do PIB quando comparada aos crescimentos dos tributos arrecadados pela União e da Cofins.

20. Dados trimestrais para o período de 1995:01 a 2009:04.

21. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

GRÁFICO 1

PIB versus arrecadação total de tributos pela RFB versus Cofins



Fonte: IBGE e RFB.
Elaboração do autor.

Todavia, a tabela 7 mostra que, em termos percentuais, a arrecadação tributária (geral e Cofins) teve melhor desempenho que o PIB, tendo este último crescido nominalmente 405,48% (de 2000 a 2014). No mesmo período, as variações percentuais, de um ano para o outro, foram:

- o PIB melhorou em sete períodos e caiu em outros sete (50% contra 50%);
- os tributos em geral melhoraram em seis exercícios financeiros e pioraram em oito (43% contra 57%); e
- a Cofins melhorou em cinco períodos e diminuiu em nove (36% contra 64%).

Nota-se, na tabela 7, que a evolução do PIB (405,48%) não acompanhou os crescimentos percentuais da arrecadação das receitas administradas pela Receita Federal (497,53%) e da Cofins (504,49%).

A mesma tabela (coluna O) mostra que há picos isolados de crescimento da contribuição até o ano de 2010, com variações percentuais anuais de 20,01% (2004), 8,03% (2007), 4,46% (2008) e 20,91% (2010). Nesses mesmos períodos, o PIB teve desempenho pior, registrando variações de -0,82% (2004), 1,97% (2007), 1,62% (2008) e 13,12% (2010).

TABELA 7
Crescimento do PIB versus tributos arrecadados pela RFB versus Cofins

Ano	Cofins s/receitada pela RFB															
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
	Total de receitas administradas pela RFB															
	PIB															
	Valores (R\$)	Taxa de crescimento anual (%)	Varição do crescimento anual (%)	Índice anual (acumul.)	Diferença em relação a taxa anual (arrecad. total)	Diferença em relação ao índice anual (total)	Diferença em relação à taxa evolutiva anual (Cofins)	Diferença em relação ao índice anual (Cofins)	Valores (R\$)	Taxa evolutiva anual (%)	Varição do crescimento anual (%)	Índice anual (acumul.)	Valores (R\$)	Taxa evolutiva anual (%)	Varição do crescimento anual (%)	Índice anual (acumul.)
2000	1.179.482	7,98	-	1,0798	-7,0730	-0,0707	-14,0549	-0,1405	220.815	15,06	-	1,1506	39.277	22,04	-	1,2204
2001	1.302.136	10,40	2,41	1,1921	-3,5118	-0,1185	-6,5753	-0,2354	251.532	13,91	-1,15	1,3106	45.944	16,97	-5,06	1,4275
2002	1.477.822	13,49	3,09	1,3530	-6,7272	-0,2226	1,7735	-0,2419	302.390	20,22	6,31	1,5756	51.328	11,72	-5,26	1,5948
2003	1.699.948	15,03	1,54	1,5563	3,3693	-0,2030	1,7882	-0,2497	337.653	11,66	-8,56	1,7594	58.125	13,24	1,52	1,8060
2004	1.941.498	14,21	-0,82	1,7775	-3,2814	-0,2896	-19,0409	-0,6290	396.710	17,49	5,83	2,0671	77.452	33,25	20,01	2,4065
2005	2.147.239	10,60	-3,61	1,9658	-4,6754	-0,4169	-1,5732	-0,7336	457.297	15,27	-2,22	2,3828	86.878	12,17	-21,08	2,6994
2006	2.369.484	10,35	-0,25	2,1693	-2,2649	-0,5141	5,4561	-0,6622	514.986	12,62	-2,66	2,6834	91.130	4,89	-7,28	2,8315
2007	2.661.344	12,32	1,97	2,4365	-4,2535	-0,6915	-0,6077	-0,7610	600.324	16,57	3,96	3,1280	102.908	12,93	8,03	3,1975
2008	3.032.203	13,94	1,62	2,7760	1,2839	-0,7477	-3,4520	-0,9774	676.272	12,65	-3,92	3,5238	120.801	17,39	4,46	3,7535
2009	3.239.404	6,83	-7,10	2,9657	4,7845	-0,6302	9,2465	-0,6971	690.127	2,05	-10,60	3,5959	117.886	-2,41	-19,80	3,6629
2010	3.885.847	19,96	13,12	3,5576	4,0697	-0,6096	1,4601	-0,7828	799.760	15,89	13,84	4,1672	139.690	18,50	20,91	4,3403
2011	4.373.658	12,55	-7,40	4,0042	-4,8458	-0,8881	-0,6106	-0,9075	938.914	17,40	1,51	4,8923	158.079	13,16	-5,33	4,9117
2012	4.805.913	9,88	-2,67	4,3999	4,2197	-0,7694	-0,4860	-1,0211	992.089	5,66	-11,74	5,1693	174.470	10,37	-2,80	5,4210
2013	5.316.455	10,62	0,74	4,8673	-0,3206	-0,8677	1,4326	-1,0519	1.100.661	10,94	5,28	5,7351	190.505	9,19	-1,18	5,9192
2014*	5.521.256	3,85	-6,77	5,0548	-0,3374	-0,9205	1,7293	-0,9901	1.146.775	4,19	-6,75	5,9753	194.549	2,12	-7,07	6,0449
Crescimento % (2000 a 2014)	405,48	-51,75	-	405,48	-	-	-	-	497,53	-72,17	-	497,53	504,49	-90,37	-	504,49
Médias (2000 a 2014) (%)	27,03	11,47	-0,30	-	-1,30	-53,07	-1,57%	-67,21	33,17%	12,77	-0,78	-	33,63	13,04	-1,42	-

Fonte: RFB.
Elaboração do autor.

Outra constatação é que a evolução da Cofins vem registrando consecutivamente percentuais negativos, em especial nos últimos quatro anos, com taxas (coluna O) de -5,33% (2011), -2,80% (2012), -1,18% (2013) e -7,07% (2014), sendo esta última a maior queda do quadriênio.

Esse cenário permite verificar que, nos períodos de aumento da arrecadação do tributo, não houve o correspondente crescimento do PIB, comprovando, destarte, a existência de ineficiência tributária.

Destaca-se que a não eficiência tributária, ou seja, a perda existente no processo de arrecadação tributária decorrente do aumento da carga tributária é chamada pelos economistas de “peso morto” (Freitas, 2004, p. 6).

O efeito do “peso morto” acontece porque decisões do governo envolvendo a tributação afetam o comportamento das pessoas, o que influencia diretamente na dinâmica dos mercados. Um exemplo é quando um consumidor deixa de comprar um produto de sua preferência em razão de aumento do seu preço (por majoração da tributação ou outro motivo qualquer) e o substitui por outro mais barato, de menor qualidade e de que ele não gosta muito. Esse cenário deixa todos os envolvidos numa situação pior: o governo, que não arrecada o tributo atrelado ao produto desejado pelo consumidor; o comerciante, que deixa de obter a receita por não realizar a venda; e o comprador, normalmente no final da cadeia produtiva, que adquire uma mercadoria diferente. Ou seja, quando o governo decide aumentar a carga tributária, um número “x” de negócios deixará de ser concretizado, com efeito nos resultados das diversas divisões econômicas.

Esse contexto mostra que os consumidores têm influência nos negócios comerciais, pois quando estiverem menos satisfeitos com alguma situação, reagirão de forma a gastarem menos, o que acaba impactando a produção das indústrias e provocando aumento do efeito “peso morto dos impostos”. A consequência em curto e longo prazo é um impacto negativo no crescimento econômico do país.

Nessa mesma linha, está a análise de regressão²² feita por Sachsida (2011, p. 5), que procurou estimar a relação de curto e longo prazo entre a carga tributária e o PIB. Ele encontrou que um aumento de 1% na carga tributária bruta geraria uma redução de 3,86% do PIB no longo prazo e de 0,42% no curto prazo, reforçando o entendimento de que aumentar a carga tributária faz com que diminua a riqueza produzida no país, em qualquer tempo.

22. Cabe mencionar que questões referentes à causalidade e endogeneidade das séries não foram analisadas no estudo realizado por Sachsida.

Com relação ao efeito do “peso morto dos impostos” no longo prazo, verifica-se no referido estudo que a redução do PIB se aproximou do quádruplo percentual de majoração da carga tributária, achado este que também encontra amparo no resultado da análise realizada por Freitas (2004, p. 8), na qual se concluiu que matematicamente a medida do “peso morto” tem um efeito quadrático: “O mais surpreendente é que o peso morto é quadrático na tarifa! Isso quer dizer que ao duplicar a tarifa, o peso morto é quadruplicado; ao triplicar a tarifa, o peso morto é multiplicado por nove, e assim sucessivamente! Veja aí o perigo de tarifas muito altas.”

Outro entrave que vem contribuindo para a ineficiência tributária da Cofins é o método definido na Lei nº 10.833 para a obtenção do efeito não cumulativo.

Em razão de a contribuição incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, a lei ordinária designou a adoção do método indireto subtrativo (MIS) para esse tributo, em vez do modelo estabelecido na Constituição para a apuração da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados²³ e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),²⁴ cujo aproveitamento de crédito, da cadeia anterior, se dá por meio do método imposto contra imposto (MII).

Para melhor entendimento das diferenças entre os dois métodos, a tabela 8 mostra um exemplo comparativo.

Como se observa na tabela 8, durante as fases da cadeia produtiva (fabricante, atacadista e varejista), o resultado da não cumulatividade (eliminação do efeito cascata do tributo) apurada pelo MII é diferente da apuração feita com base no MIS. Verifica-se no método imposto contra imposto que o total do tributo devido na etapa anterior é exatamente o valor do imposto compensado na fase imediatamente seguinte. Em vista disso, é possível constatar que o MII permite ao empresário abater, na fase seguinte, todo o imposto cobrado na etapa anterior da cadeia produtiva.

23. Item II, § 3º, art. 153 da CF/1988: O IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

24. O STF assim se manifestou, por meio do item III do Recurso Extraordinário nº 606.107/2013: “a apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais”.

TABELA 8
Exemplo da não cumulatividade apurada pelos métodos imposto contra imposto (MII) e indireto subtrativo (MIS)

Descrição	Método imposto contra imposto (MII)			Método indireto subtrativo (MIS)		
	Fabricante	Atacadista	Varejista	Fabricante	Atacadista	Varejista
Preço de venda	1.000,00	1.500,00	2.500,00	1.000,00	1.500,00	2.500,00
Débito do tributo	170,00	255,00	425,00	76,00	114,00	190,00
(-) Abatimento do crédito	-	-170,00	-255,00	-20,00	-30,00	-50,00
Tributo a recolher	170,00	85,00	170,00	56,00	84,00	140,00

Elaboração do autor.

Por sua vez, com relação ao método indireto subtrativo, o efeito provocado pela não cumulatividade, instituída pela Lei nº 10.833, é diferente, pois a sua concretização (abatimento do crédito) dependerá das situações ocorridas nas empresas, verificadas no mês, enquadradas nas situações estabelecidas no art. 3º dessa legislação.

É possível perceber que a dissonância entre os dois métodos ocorre porque na operacionalização do MIS não se olha, assim como ocorre no MII, para o valor do tributo que foi pago na etapa anterior. Em vista disso, o efeito da não cumulatividade originada pelo MIS se dá de forma isolada em cada etapa da cadeia produtiva, não havendo, portanto, 100% de conexão entre o crédito compensado na fase seguinte e o valor do tributo devido/pago na etapa anterior.

Dessa forma, se comprova que o MIS é um modelo de abatimento tributário que não permite deduzir 100% do tributo cobrado na etapa anterior, demonstrando-se que esse modelo não elimina totalmente a cumulatividade anterior da contribuição. Essa limitação é um entrave com efeito econômico, porque agrava o ônus tributário do contribuinte.

O referido efeito, sob o ponto de vista do sujeito passivo (contribuinte), conforme demonstrado, é que o MIS proporciona uma não cumulatividade parcial, o que influencia no comportamento dos gestores das empresas, de forma que estes busquem alternativas para alcançarem os resultados pretendidos. Isso reflete diretamente na economia, porque as suas necessidades são satisfeitas mediante as limitações ambientais que são impostas pelo legislador tributário. Certamente que esse problema é um dos causadores do efeito “peso morto”.

Por seu turno, com relação ao governo, que é o sujeito ativo da obrigação tributária, constata-se que o método indireto subtrativo é um modelo de difícil acompanhamento e fiscalização, uma vez que os créditos passíveis de dedução na contribuição devida não são calculados nem afixados nos documentos fiscais

utilizados pelas pessoas jurídicas. A limitação, nesse caso, é que os referidos documentos, que não contêm o cálculo da contribuição, são as únicas fontes de subsídio para a apuração, o abatimento e a fiscalização, por parte da União, do processo de abatimento dos créditos.

Portanto, para o início de funcionamento do MIS, o legislador teve de determinar as situações em que o contribuinte poderá apurar e descontar créditos do valor da contribuição devida, tendo em vista que o MIS gera efeito tributário diferente do MII. A evidenciação das onze situações que podem ser abatidas do tributo mensal consta do art. 3º da Lei nº 10.833.

Em síntese, as regras contidas no item II do art. 3º dessa lei preveem a possibilidade de abatimento de bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens:

3º. 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).

Diante do exposto, afirma-se que os principais entraves econômicos envolvendo o regime não cumulativo da Cofins são os expostos a seguir.

- 1) *Crescimento da Cofins maior que o do PIB*: no período de 2000 a 2014, o percentual de crescimento da arrecadação da contribuição foi maior que a evolução PIB, mostrando que há ineficiência tributária na exigibilidade do tributo.
- 2) *Maior exigência tributária na indústria e nos serviços*: as maiores cobranças da contribuição advêm do recolhimento efetuado pelas indústrias e o setor de serviços.
- 3) *Concentração de quase 50% da arrecadação em poucos setores econômicos*: existem 87 divisões econômicas catalogadas no CNAE/IBGE. Entretanto, somente 10,34% dos setores são responsáveis pelo recolhimento de quase metade da contribuição exigida pela União. Essa situação comprova que há concentração de arrecadação da Cofins em apenas alguns setores da economia.
- 4) *Limitação na divulgação de dados sobre a arrecadação da Cofins*: não há divulgação por parte da RFB de informações (dados brutos) sobre a base utilizada pelas empresas para o aproveitamento dos créditos. Também não é divulgada a arrecadação da contribuição separada entre os dois regimes (cumulativo e não cumulativo). Outro entrave é que existe divergência

entre o somatório da Cofins segregada nas 87 divisões econômicas da CNAE e o total dessa contribuição contido na totalidade das receitas administradas pela RFB.

- 5) *Manter na tributação do regime cumulativo apenas algumas empresas prestadoras de serviços*: consta no art. 10 da Lei nº 10.833 que nem todas as prestadoras de serviços foram mantidas no regime cumulativo, cuja alíquota de tributação é muito menor do que a exigida no regime não cumulativo, o que comprova que não há tratamento igualitário por parte do governo para todas as empresas do setor de serviços.
- 6) *Determinação do método indireto subtrativo para a apuração da não cumulatividade do tributo*: em razão da utilização deste método para a eliminação do efeito da cumulatividade do tributo, a Lei nº 10.833 teve de definir as situações que permitem às empresas apurarem e deduzirem créditos do valor devido da contribuição. No entanto, o MIS é um método que não permite a dedução de 100% do tributo cobrado na fase anterior da cadeia produtiva, o que contribui para o aumento da carga tributária e a ineficiência do tributo.

Os entraves jurídicos e econômicos mencionados neste estudo justificam a proposição de sugestões para alterações na legislação em vigor, conforme apresentado no próximo tópico. O objetivo das propostas é minimizar o efeito do peso morto do tributo e aumentar a sua eficiência tributária.

4 SUGESTÕES MARGINAIS DE MELHORIA DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA E/OU JURÍDICA NA LEGISLAÇÃO

A seguir, são apresentadas as sugestões de melhorias marginais nas regras tributárias da não cumulatividade da Cofins.

4.1 Jurídicas

- 1) *Avaliar*, quanto ao art. 1º da Lei nº 10.833, a possibilidade de exclusão da parte do texto que faz referência ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.528/1977, ou seu ajuste normativo, de forma que não haja na legislação uma especificação que proporcione conflito entre as regras tributárias e as contábeis.
- 2) *Substituir* o método indireto subtrativo pelo método contribuição contra contribuição (MCC). Esta sugestão visa eliminar o total efeito cumulativo da contribuição. A essência do novo modelo (MCC) deverá ser a mesma do método imposto contra imposto (MII), uma vez que o MII permite o abatimento de 100% do imposto cobrado na etapa anterior, conforme dispõe a CF/1988 para os casos do IPI e ICMS.

- 3) *Permitir* a atualização monetária dos créditos quando estes forem compensados em períodos posteriores.
- 4) *Utilizar* a classificação do CNAE/IBGE para realizar a segregação econômica das empresas contribuintes da Cofins, ao invés de se continuar utilizando a sistemática de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro (lucro real, presumido ou arbitrado) para enquadrar a forma de apuração do tributo por meio dos regimes cumulativo e não cumulativo.
- 5) *Acertar* a redação do inciso I, parágrafo 17, art. 3º, da Lei nº 10.833, para contemplar a revogação do art. 28 da Lei nº 11.196/2005, realizada por meio da MP nº 60/2015.
- 6) *Corrigir* a incoerência existente atualmente entre as regras tributárias contidas nos incisos I do parágrafo 2º e I do parágrafo 19, ambos do art. 3º da Lei nº 10.833, onde consta, ao mesmo tempo, que a pessoa física não gera e gera crédito para abatimento no tributo devido.
- 7) *Ampliar* o regime cumulativo, cuja alíquota é menor e não permite o abatimento de crédito, para todas as empresas prestadoras de serviços, em vez de somente as pessoas jurídicas estabelecidas no art. 10 da Lei nº 10.833.
- 8) *Adotar* o MCC na apuração da não cumulatividade das indústrias e as empresas do comércio, de forma a permitir o abatimento de 100% do tributo pago na cadeia anterior.

4.2 Econômicas

- 1) *Ampliar* a divulgação pelo órgão gestor dos tributos da União das informações sobre a arrecadação da contribuição (seus regimes de apurações, alíquotas, situações dos créditos utilizados pelos contribuintes, estendendo essas segregações às 85 divisões econômicas previstas na CNAE).
- 2) *Utilizar* um método que permita o abatimento dos créditos, de forma que os contribuintes possam aproveitar 100% do tributo pago na etapa anterior. Isso fará com que o efeito cascata da tributação seja eliminado, o que contribui para reduzir a carga tributária, permitindo, assim, melhoria na eficiência da contribuição exigida.
- 3) *Evitar* que haja concentração da cobrança do tributo em poucos setores econômicos.

5 ESTIMATIVA DE GANHOS DECORRENTES DAS ALTERAÇÕES MARGINAIS PROPOSTAS

Sobre as onze propostas de alterações marginais demonstradas na seção anterior, elencadas nas subseções 4.1 e 4.2, apresentamos a seguir as considerações sobre os possíveis ganhos, caso sejam implementadas.

5.1 Jurídicas

- 1) *Proposta “a” (refere-se ao item 1 da subseção 4.1):* a exclusão da referência às disposições do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.528/1977, contida no texto do art. 1º da Lei nº 10.833, ou o seu ajuste normativo, contribuirá para não haver conflitos de interpretação (contábil *versus* tributário) e evitar que a base de cálculo do tributo seja apurada de forma incorreta.
- 2) *Proposta “b” (refere-se ao item 2 da subseção 4.1):* a substituição do MIS pelo MCC proporcionará ao contribuinte a dedução de 100% do tributo cobrado na etapa anterior da tributação, fazendo com que o modelo vigente deixe de ser “quase” para passar a “totalmente” não cumulativo. Outra vantagem, caso essa proposta seja adotada, é que o legislador não precisará definir em lei ordinária, nem em normas complementares, as situações do cotidiano das empresas que poderão gerar créditos da contribuição. O principal ganho será com relação à eliminação dos conflitos (administrativos e judiciais) envolvendo as situações descritas no art. 3º da Lei nº 10.833, especialmente quanto à abrangência e disputas envolvendo o entendimento sobre o termo “insumo”. Outra vantagem envolvendo a adoção do MCC é que a cumulatividade da Cofins será 100% eliminada na fase seguinte da cadeia produtiva, pois os créditos passarão a ser apurados e abatidos com base na mesma essência do método adotado na não cumulatividade do IPI e do ICMS. No entanto, o modelo proposto implicará exigência por parte do governo do registro no documento fiscal emitido pelas empresas do valor da contribuição incidente sobre as receitas evidenciadas na nota fiscal de venda ou de prestação dos serviços. A implementação do MCC, caso seja realizada, contribuirá também para reduzir as discussões de conflitos, nas instâncias administrativas e judiciais, sobre o efeito da não cumulatividade da contribuição e o abatimento dos créditos.
- 3) *Proposta “c” (refere-se ao item 3 da subseção 4.1):* a permissão para a atualização monetária dos créditos da Cofins contribuirá para se evitar perdas monetárias por parte das empresas. Nesse caso, os ganhos serão exclusivamente dos contribuintes, visto que o governo vem recebendo a atualização monetária e outros acréscimos quando o tributo é pago em atraso.

- 4) *Proposta “d” (refere-se ao item 4 da subseção 4.1):* a adoção da classificação CNAE/IBGE para a exigência da contribuição está consonante com a previsão constitucional de segregação econômica das empresas para pagamento da Cofins. Uma vantagem é que a nova sistemática evitará questionamentos judiciais sobre a atual forma estabelecida na Lei nº 10.833, que utiliza a modalidade de tributação do IRPJ e da CSLL para tal.
- 5) *Proposta “e” (refere-se ao item 5 da subseção 4.1):* a retificação do texto contido no inciso I, parágrafo 17, art. 3º, da Lei nº 10.833, para contemplar a revogação do art. 28 da Lei nº 11.196/2005, realizada por meio da MP nº 60/2015, contribuirá para não haver entendimento equivocado sobre o montante do tributo devido, fazendo com que não haja perda de arrecadação por parte do governo.
- 6) *Proposta “f” (refere-se ao item 6 da subseção 4.1):* o MIS é um modelo de apuração da não cumulatividade que não permite o abatimento de tributo oriundo de pessoa física. Em vista disso, a correção da incoerência tributária existente entre as regras contidas nos incisos I do parágrafo 2 e I do parágrafo 19, ambos do art. 3º da Lei nº 10.833, evitará que ocorram aproveitamentos de créditos advindos de transações com pessoa física. O ganho está principalmente na segurança jurídica do tributo.
- 7) *Proposta “g” (refere-se ao item 7 da subseção 4.1):* a ampliação do regime cumulativo para todas as empresas prestadoras de serviços, sem exceções, corrigirá a distorção estabelecida atualmente no art. 10 da Lei nº 10.833/2003. A vantagem é que todas as empresas de serviços estarão sendo tributadas por alíquota menor, indistintamente. Outro ganho é com relação à simplificação do acompanhamento da legislação por parte dessas empresas. Atualmente, existem empresas de serviços sendo tributadas pelo regime cumulativo e outras pelo não cumulativo, o que faz com que haja a necessidade de cumprimento e acompanhamento dos dois modelos. Nesse sentido, caso a proposta seja implementada, haverá redução de custo tributário e operacional para esse setor.
- 8) *Proposta “h” (refere-se ao item 8 da subseção 4.1):* a adoção do MCC na apuração da não cumulatividade das indústrias e do comércio permitirá que todo o valor do tributo incidente na etapa da cadeia anterior seja aproveitado para ser deduzido na apuração da contribuição devida. Desta forma, o efeito da não cumulatividade será de 100%, diferentemente do que é proporcionado atualmente pelo MIS.

A implementação das propostas antes descritas contribuirá para reduzir a burocracia do tributo, o seu tempo médio de cálculo e, principalmente, os atuais questionamentos jurídicos.

5.2 Econômicas

- 1) *Proposta “a” (refere-se ao item 1 da subseção 4.2):* a ampliação da divulgação de informações sobre o tributo permitirá aos diversos usuários (estudantes, professores, pesquisadores, imprensa e outros) realizarem avaliações pormenorizadas do cenário tributário (arrecadação dos impostos, contribuições e demais receitas tributárias) de competência da União. Isso contribuirá para melhorar e dar mais segurança às inferências sobre o assunto, permitindo a adoção de medidas corretivas com maior tempestividade.
- 2) *Proposta “b” (refere-se ao item 2 da subseção 4.2):* a utilização de um novo método (MCC) para o abatimento do tributo cobrado na etapa anterior proporcionará redução, de forma justa, da carga tributária para as empresas contribuintes do regime não cumulativo. Essa mudança, caso seja implementada, ajudará a melhorar a eficiência do tributo, fazendo com que seja reduzido o efeito do seu peso morto.
- 3) *Proposta “c” (refere-se ao item 3 da subseção 4.2):* evitar a concentração da exigência tributária em determinados setores contribui para mitigar o risco de, a qualquer momento, haver redução da arrecadação por parte do sujeito ativo. O governo, nesse caso, deverá estudar e estabelecer limites toleráveis de concentração tributária. A título de exemplo, o governo poderá adotar o modelo 50/30, isto é, que haja um limite de até 30% de concentração para uma arrecadação de 50% do tributo. Nesse caso, a União terá que realizar os calibramentos necessários para melhor gestão da arrecadação.

Certamente que a implementação dessas propostas cooperará para reduzir o peso morto da contribuição.

Destaca-se que a Receita Federal do Brasil (2015), em nota à imprensa, informou e esclareceu que está em curso estudo para apresentação de uma proposta legislativa que reformula a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Também revelou que a diretriz principal da proposta é a adoção de um tributo sobre valor agregado, nos moldes adotados na Europa e em muitos países da América Latina, com permissão ampla de creditamento para todos os setores da economia (o chamado crédito financeiro). Esta forma de tributação (sobre o valor agregado), conforme consta na referida nota,

é, sem dúvida, mais justa do que a atual. Essa nova regra de creditamento, por si só, já promoverá sensível simplificação e racionalização da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, que atualmente apresenta diversas restrições e obscuridades nas normas que estabelecem créditos sobre insumos, no que se denominou não cumulativo do PIS/Cofins. Estas lacunas legais e os diversos regimes diferenciados têm gerado inúmeros litígios entre a Administração Tributária e os contribuintes,

sem falar das enormes dificuldades operacionais no controle destas contribuições. Na formatação desta proposta, a Administração Tributária adotou 4 princípios norteadores, que foram debatidos com vários setores econômicos, entidades representativas e parlamentares: 1 – simplificação na apuração do tributo; 2 – neutralidade econômica; 3 – ajustamento de regimes diferenciados; e 4 – isonomia no tratamento das pequenas empresas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo avaliou a evolução da exigência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; analisou o comportamento da sua arrecadação – em valores correntes –, correlacionando-a com o total anual de tributos arrecadados pela União e o PIB nos últimos quinze anos, bem como as regras vigentes de cobrança por meio do regime não cumulativo; identificou e listou os seus principais entraves jurídicos e econômicos; e propôs mudanças marginais no cenário vigente, com a finalidade principal de diminuir o grau de sua ineficiência tributária e reduzir o efeito do seu peso morto.

A principal conclusão é que o regime não cumulativo da Cofins agravou o ônus do contribuinte, tornando mais complexo o seu dia a dia, especialmente com relação aos procedimentos de apuração e dedução dos créditos por meio da utilização do método indireto subtrativo, gerando, desta maneira, impactos significativos no seu ambiente. Esse cenário vem contribuindo para dificultar o fluxo de caixa e alongar o tempo de cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessória) por parte das empresas, bem como afetou também o processo de cobrança e fiscalização do tributo pelo governo.

O estudo mostrou que o ambiente jurídico de exigibilidade dessa contribuição social é bastante complexo, o que vem colaborando para gerar inúmeros litígios.

As análises permitem afirmar também que os principais entraves jurídicos e econômicos da Cofins provêm das regras de apuração e cobrança estabelecidas na Lei nº 10.833/2003.

Desse modo, para melhorar a eficiência do tributo e reduzir o seu peso morto, os entraves aqui apresentados precisam ser avaliados (e corrigidos), para deixarem de prejudicar o funcionamento do sistema tributário brasileiro e, por sua vez, a tributação passar a contribuir para fortalecer o desenvolvimento econômico e social do país.

Alternativamente às alterações marginais aqui propostas, que não são exaustivas, sugere-se a realização de estudo para avaliar a viabilidade de substituição (ou não) da Cofins pelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), utilizado por mais de cento e cinquenta países, como alternativa de solução, e não apenas de mudanças

marginais, para o aprimoramento da eficiência tributária e a eliminação do efeito do seu peso morto na economia.

Por fim, registra-se que todos os entraves citados neste estudo são extensíveis à legislação do PIS/Pasep, regime não cumulativo, tendo em vista que as regras previstas na Lei nº 10.833/2003 são advindas do referido tributo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Brasília: Planalto, 1966. Disponível em: <<https://goo.gl/NtLWzz>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 1.528, de 14 de março de 1977. Revoga disposição do Decreto-lei nº 4.541, de 31 de julho de 1942. Brasília: Planalto, 1977. Disponível em: <<https://goo.gl/azKlu2>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1982. Disponível em: <<https://goo.gl/6uICGi>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1987. Disponível em: <<https://goo.gl/Rb22Sx>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Emendas Constitucionais de Revisão. Brasília: Planalto, 1988a. Disponível em: <<https://goo.gl/oKTD1J>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1988b. Disponível em: <<https://goo.gl/RDgHSx>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989. Baixa normas complementares para execução da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1989a. Disponível em: <<https://goo.gl/nHgtjV>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1989b. Disponível em: <<https://goo.gl/YU12qB>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989. Dispõe sobre as contribuições para o Finsocial e PIS/Pasep. Brasília: Planalto, 1989c. Disponível em: <<https://goo.gl/d4g7ie>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a alíquota do Finsocial. Brasília: Planalto, 1990. Disponível em: <<https://goo.gl/lAkpfk>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1991. Disponível em: <<https://goo.gl/yP5QiV>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília: Planalto, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/mn1ETE>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999. Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício, altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília: Planalto, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/JASbGl>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2002a. Disponível em: <<https://goo.gl/vnxWyG>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2002b. Disponível em: <<https://goo.gl/11EBMQ>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Medida provisória nº 135, de 30 de outubro 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2003a. Disponível em: <<https://goo.gl/3FnSho>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2003b. Disponível em: <<https://goo.gl/3czkxu>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a

importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2004a. Disponível em: <<https://goo.gl/uouQbF>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da Cofins incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2004b. Disponível em: <<https://goo.gl/fSdRBn>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. Altera a legislação tributária federal e as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília: Planalto, 2004c. Disponível em: <<https://goo.gl/eF82us>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CPLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2004d. Disponível em: <<https://goo.gl/J4aJjt>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (Repes), o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (Recap) e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nºs 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória nº 2.158-

35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/0wiOce>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi); reduz para 24 meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nºs 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/auC1TX>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2008a. Disponível em: <<https://goo.gl/90hvUG>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de farinha de trigo, trigo e pão comum e isenta do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM as cargas de trigo e de

farinha de trigo, até 31 de dezembro de 2008, alterando as Leis nos 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.893, de 13 de julho de 2004, 10.560, de 13 de novembro de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília: Planalto, 2008b. Disponível em: <<https://goo.gl/SFejbZ>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009. Institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai; e altera as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília: Planalto, 2009a. Disponível em: <<https://goo.gl/j4BcMJ>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2009b. Disponível em: <<https://goo.gl/x4tTK5>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 12.507, de 11 de outubro de 2011. Altera o art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para incluir no Programa de Inclusão Digital tablet PC produzido no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; altera as Leis nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nº 11.482, de 31 de maio de 2007, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, e nº 8.212, de 24 de julho de 1991; e revoga dispositivo da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. Brasília: Planalto, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/HMA4jC>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012. Altera as Leis nºs 11.079, de 30 de dezembro de 2004, que institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, para dispor sobre o aporte de recursos em favor do parceiro privado, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.420, de 10 de abril de 2002, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.602, de 12 de dezembro de 2002, e 9.718, de 27 de novembro de 1998, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/9DIUP6>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); revoga o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2014a. Disponível em: <<https://goo.gl/0rJAz2>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nºs 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nºs 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de

24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Brasília: Planalto, 2014b. Disponível em: <<https://goo.gl/AYy8ue>>. Acesso em: 26 dez. 2015.

CASSONE, V. Regime jurídico das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – Cofins. **Revista da PGFN**, Brasília, a. 2, n. 3, 2012.

FREITAS, G. P. **A integral e o cálculo do peso morto de um imposto**. Disponível em: <<http://migre.me/weKpF>>. Acesso em: 21 dez. 2015.

JAFET, B. **Insegurança jurídica**: um entrave na corrida para o futuro. São Paulo: Secovi, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/qr6XjH>>. Acesso em: 9 jan. 2016.

KHAIR, A. Entraves ao desenvolvimento. **Crises e oportunidades**, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/MCM0QP>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

MARQUES, M. C. Recurso especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3). **Jota**, 20 maio 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/6emr18>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

MENGARDO, B. Entrave bilionário do PIS/Cofins começará a ser resolvido pelo STJ. **Jota**, 22 set. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/XZadcs>>. Acesso em: 7 jan. 2016.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Principais diretrizes da proposta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para a reformulação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/t3l6RZ>>.

SACHSIDA, A. Como os impostos afetam o crescimento econômico? **O Brasil, Economia e Governo**, 16 mar. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/Kf7aNI>>. Acesso em: 21 dez. 2015

SCHONTAG, J. A. **A Cofins**: uma breve história. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/ZKdWh0>>. Acesso em: 2 fev. 2016.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso extraordinário 606.107/20**. Disponível em: <<https://goo.gl/CzRSKj>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

AGGE, M. **Alterações na base de cálculo do PIS e da Cofins**: mais uma desordem tributária? *Gazeta do Povo*, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/rcKjC9>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

BERGAMINI, A. **PIS e Cofins na teoria e na prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BERTOLUCCI, A. V. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003. 181p.

CALIMAN, O. Ineficiência tributária. **Futura**, 2012. Disponível em: <<http://futuranet.ws/ineficiencia-tributaria/>>. Acesso em: 21 dez. 2015.

CHAVES, F. C. **Retenção de tributos: IR • PIS • Cofins • CSLL • INSS e ISS**. São Paulo: Atlas. 2014. 152p.

COSTA, S. **Exclusivo**: receita quer substituir PIS/Cofins por novo tributo. Disponível em: <<https://goo.gl/0aYXnX>>. Acesso em: 27 dez. 2015.

FERNANDES, E. C. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2015. 157p.

GUASQUE, A. *et al.* **Cofins – base de cálculo das instituições financeiras**. Disponível em: <<https://goo.gl/k2thR2>>. Acesso em: 27 dez. 2015.

HARARA, K. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. 232p.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 37. ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

NICOLINI, A. T. *et al.* **Guia do PIS Pasep e da Cofins**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2014.

OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 464p.

PAES, N. L. O custo da ineficiência da tributação indireta brasileira. **R. Bras. Eco. de Emp.** v. 12, n. 2, p. 67-84, 2012.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006. 175p.

REIS, L. G. *et al.* **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 304p.

REZENDE, A. J. *et al.* **Contabilidade tributária: a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010. 288p.

SEGUNDO, H. B. M. **Código tributário nacional: anotações à CF, ao CTN e às LCs nºs 87/1996 e 116/2003**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2015. 584p.

SCHLZE, C. J. **O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária**. Disponível em: <<https://goo.gl/V5Tzme>>. Acesso em: 21 dez. 2015.