

A Nova Contribuição ao PIS

Alessandra M. Brandão Teixeira

Mestre e Doutoranda em Direito Tributário pela UFMG. Professora de Direito Tributário da PUC/MG. Advogada em Belo Horizonte.

As modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, na sistemática de apuração e recolhimento da contribuição para o Programa Integração Social - PIS têm impulsionado uma profunda reflexão acerca da essência jurídica desse tipo de exação.

Ressalta-se que as contribuições incidentes sobre a receita bruta total das pessoas jurídicas têm um impacto muito forte nos setores produtivos da economia, cujo crescimento depende de uma tributação mais racional e razoável. Além disso, as finalidades das contribuições são de suma importância e devem ser analisadas juntamente com os instrumentos tributários, com forma de controle e legitimação das exigências fiscais.

Para melhor compreender os questionamentos introduzidos pela nova legislação faz-se necessário um breve estudo a respeito do regime jurídico constitucional da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

1. O Perfil Jurídico-constitucional da Contribuição ao Programa de Integração Social

É questão pacífica nos Tribunais Superiores e na doutrina especializada que a contribuição ao PIS é uma espécie de tributo.

A compreensão de uma espécie tributária no Brasil esteve sempre atrelada ao conceito formal de tributo; pouca reflexão se fez em torno de um conceito material de tributo. Para nós, se uma exigência se subsume ao conceito de tributo traçado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, então, estar-se-á diante de uma espécie tributária.

Dessa forma, toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, cujo fato gerador não seja um ato ilícito e cobrada pela Administração Pública de forma vinculada, é uma espécie de tributo e a ela se aplicam todos os princípios constitucionais-tributários elencados na Constituição Federal.

Não se faz uma abordagem material, ontológica, que considera a razão de existir dessa prestação pecuniária revestida das qualidades supramencionadas. Talvez seja por isso que enfrentamos problemas jurídicos tormentosos como os relacionados com as contribuições, bem como os relativos à elisão fiscal.

As razões da tributação, para os doutrinadores do Direito Tributário brasileiro das últimas décadas, perderam a importância, não devendo ser estudadas vez que essas eram questões fora do espectro de análise desse ramo do direito, sendo uma abordagem própria do Direito Financeiro.

Enquanto isso, na Europa muito se estudou acerca da razão de se pagar tributos chegando-se à conclusão de que os tributos são manifestações de solidariedade social, calcadas no fato de que todos aqueles que denotem uma manifestação econômica devem contribuir para as despesas públicas gerais. Por isso, naqueles

países o tributo confunde-se com o imposto, que é uma exação pautada por essas características.

No nosso País esse tipo de análise não encontrou guarida, o que levou à conclusão de que as contribuições eram espécies de impostos afetados, mas essa destinação não era relevante para configurar o perfil jurídico e constitucional desses institutos, bastando a adequação ao disposto no art. 3º do CTN.

Ocorre que, diante das inúmeras questões trazidas pela exigência das contribuições, essa teoria não mais conseguia dar respaldo jurídico para os principais pleitos relativos à matéria. A ilustrar essa afirmativa nos valemos da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda, sendo ambos impostos, a primeira seria considerada um adicional do outro, o que já foi repudiado pela jurisprudência. Além disso, a contribuição está envolvida em uma teia de princípios constitucionais próprios (anterioridade, equidade de custeio, universalidade) que a distingue em sua essência do imposto de renda, embora a incidência se dê sobre a mesma hipótese de incidência (lucro).

Assim, do ponto de vista formal trata-se da mesma incidência, mas do ponto de vista material tratam-se de exigências completamente distintas ainda que sejam compulsórias, instituídas em lei, que não são sanções pela prática de ilícitos, cobradas pelo Poder Público de forma vinculada.

Isso nos faz crer que o conceito material de tributo mostra-se relevante porque através dele podemos chegar aos verdadeiros princípios que regulam a incidência tributária.

Analisando o conceito material dos tributos, ou seja, a razão pela qual os cidadãos contribuem aos cofres públicos, a primeira figura que surge é o imposto. Em se tratando dessa espécie a questão da solidariedade social é patente. Todos os cidadãos devem financiar as despesas públicas do Estado em razão de manifestarem uma riqueza que autoriza e legitima a exigência.

Com relação às contribuições essa característica própria da tributação não é tão nítida, vez que a capacidade contributiva não é o único fundamento da exigência.

Embora comunguemos do entendimento de que a natureza jurídico-tributária ou não das contribuições seja irrelevante para a compreensão do instituto, principalmente no que toca à determinação dos princípios constitucionais que a ela se aplicam, entendemos que o conceito material de tributo deva ser dado pela Constituição do País. E, ao fornecer esse conceito material, a Constituição revela qual é o regime jurídico que se aplica ao instituto.

Na Europa, o único princípio constitucional-tributário positivado é o da capacidade contributiva, o que justifica toda a construção teórica sob esse preceito. Mas o nosso ordenamento constitucional, principalmente com o advento da Constituição da República promulgada em 1988, decidiu que algumas atuações do Estado seriam custeadas por meio de tributos específicos, que possuíam características especiais dentro do gênero.

Interpretando os dispositivos que integram o Sistema Tributário Nacional, constatamos que existem várias justificativas para a tributação (essas justificativas confundem-se com o conceito material de tributo): a primeira, ligada à capacidade econômica, que está prevista no art. 145, § 1º e nos fatos geradores genéricos

dos impostos previstos nas normas de competência; a segunda relativa aos serviços públicos específicos e divisíveis (taxas); a terceira justificativa é o benefício auferido pelo contribuinte com o pagamento da exação (contribuições de melhoria e Seguridade Social) e por último os tributos são legitimados pela finalidade da atuação do Estado.

O mais importante ao se detectar essas justificativas está em se reconhecer que diante de uma razão diversa, temos um regime jurídico diferente. Tendo em vista a finalidade do tributo irão ser aplicados princípios constitucionais distintos.

Assim, além do financiamento das despesas genéricas que é efetuado pelos impostos, a nossa Constituição Federal admitiu a hipótese de serem criadas espécies chamadas tributárias que têm por objetivo financiar determinadas atuações específicas do Estado, previstas constitucionalmente.

Nesse contexto surgem as contribuições, que ainda podem se subdividir a depender da sua finalidade específica. Mas torna-se fundamental destacar que o perfil jurídico das contribuições une o princípio da capacidade contributiva com a finalidade, através dos ditames do princípio da proporcionalidade.

A capacidade contributiva adquire importância quando a própria Constituição determina que os fatos geradores de algumas contribuições são manifestações de riqueza (lucro, receita bruta e folha de salários). Porém, sua compreensão não pode se dar em sua visão clássica (custeio das despesas na medida da capacidade econômica), mas como um dos elementos que compõem o instituto.

E o que legitima a escolha dessas manifestações de riqueza específicas para os fins previstos na Constituição Federal? Por que essas manifestações de riqueza foram eleitas pelo constituinte? A escolha se deu em função da finalidade da contribuição. A finalidade passa a ser o instrumento legitimador da escolha de uma manifestação de riqueza específica. Mas qual seria o vínculo entre a finalidade da exação e a capacidade contributiva? O benefício direto ou indireto auferido pelo detentor da manifestação de riqueza eleita ou o ônus que esse setor acarreta à prestação do serviço, que é a finalidade da contribuição. Ou seja, aquele fato signo presuntivo de riqueza decorreu de uma atuação do Estado, que por sua vez será custeada por quem se beneficiou dela.

Se nos adentrarmos nos estudos das várias espécies de contribuições constataremos que o legislador, ao escolher como fato gerador aquela riqueza, por exemplo, lucro, levou em consideração que aquelas pessoas jurídicas detentoras do lucro se beneficiariam de forma direta ou indireta ou oneram os serviços públicos prestados pelo Estado através da Contribuição Social sobre o Lucro. Eles foram os eleitos porque o produto da arrecadação da contribuição em uma certa medida irá se reverter em favor deles.

A lógica que está por trás seria a de que ao manifestar riqueza o empresário tem que contribuir para o custeio de despesas específicas, eis que de um certo modo ele é o beneficiário ou um dos que oneram a prestação dos serviços custeados por esses recursos. Se eles não manifestassem riqueza não seriam eleitos, vez que o tributo perderia o potencial arrecadador, mas a riqueza manifestada por si só não é suficiente para suportar a incidência; ela somente se justifica em razão da finalidade, mas essa sozinha também não se sustenta até por questão de justiça. Então, a forma de solucionar o problema seria determinando a quem se beneficia ou determina o gasto com o serviço o dever de pagar. Nem sempre o benefício é paten-

te, mas sem dúvida ele justifica a exigência, principalmente, se analisarmos a Constituição em termos mais amplos.¹

Portanto, se pudéssemos identificar as características principais que compõem o instituto jurídico denominado contribuições, destacaríamos: capacidade contributiva, finalidade e benefício/ônus direto ou indireto (efetivo ou potencial).

2. A Contribuição ao Programa de Integração Social

A compreensão da contribuição ao PIS não foge a essa análise. O que caracteriza a contribuição em questão é a sua finalidade. A Constituição Federal em seu art. 239 é incisiva ao dispor que a arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação da Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º do art. 239.

Assim, a finalidade constitucional e expressa do PIS e do Pasep é o custeio do programa do seguro-desemprego e do abono anual. Sendo que a escolha das empresas como contribuintes justifica-se no fato de que são elas que oneram o programa do seguro-desemprego e do abono anual (os empregadores são as empresas, sendo por conseqüência as que demitem funcionários devendo contribuir para o programa de apoio ao cidadão desempregado), bem como se beneficiam da iniciativa do Estado de amparar o empregado demitido. Caso contrário, seriam as empresas a arcar com o pagamento de valor que garantisse aos desempregados uma quantia mínima, por certo período, até a sua recolocação no mercado de trabalho.

E essa afirmação, quanto à escolha e o vínculo dos contribuintes às finalidades das contribuições, pode ser comprovada pelo próprio Texto Constitucional. O art. 239, § 4º, é incisivo ao determinar que aquelas empresas que sobrecarregam o programa do seguro-desemprego terão que pagar uma contribuição adicional.²

Esse dispositivo prova que as pessoas jurídicas terão que pagar o PIS em razão de serem elas que oneram o programa ao demitirem seus funcionários. Além disso, a iniciativa governamental de integração social só existe porque as empresas têm que demitir seus empregados e a esses deve ser garantido um valor mínimo, no período de transição até um novo emprego.

O Supremo Tribunal Federal também traçou o perfil constitucional da contribuição do PIS, admitindo que se trata de tributo, mas reafirmando a importância de sua finalidade. Deve-se mencionar que através da análise de acórdãos do Supremo Tribunal Federal relacionados com as contribuições pode-se confirmar a tese da finalidade e do benefício/ônus gerado. Em todos os julgamentos ressalta-se a finalidade do instituto, que aparece como a razão legitimadora da exação.

¹ Somente a título de exemplo, citamos a questão do SUS. Todos os cidadãos brasileiros, em tese, podem beneficiar-se do Sistema Único de Saúde. Dessa forma todos os cidadãos são obrigados ao pagamento de tributos que visam custear essa iniciativa, porque todos potencialmente podem se beneficiar desse serviço prestado pelo Estado.

² Art. 239, § 4º: “O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

E, ao se questionar a respeito da razão daqueles contribuintes serem os eleitos, através da interpretação conjunta das decisões, encontra-se justificativa (ainda que tácita) na manifestação de riqueza por eles ostentada e no benefício/ônus que eles fruirão em razão do serviço a ser prestado pela União Federal, no caso específico.

A comprovar o alegado destaca-se o julgamento do Finsocial onde se permitiu que as empresas de serviço contribuíssem através de alíquota mais elevada (2%) que as demais empresas (0,5%). Essa diferenciação se torna razoável na medida em que se admite que a margem de lucro auferida pelo setor da prestação de serviço é maior que a do comercial, o que é uma questão de capacidade contributiva. Todavia, essa manifestação de riqueza deve ter qualquer relação com o benefício ou com o ônus que esse setor acarretava à Seguridade Social.

Também merece relevo o julgamento acerca da Cofins (RE n° 146.733 e RE n° 138.284), quando restou decidido que “a arrecadação de tributos pode ser delegada a outras pessoas mesmo no caso de contribuições de seguridade social, sem que tal delegação desvirtue a natureza jurídica da exação”.³ No caso em tela, havia sido alegado que o fato da Secretaria da Receita Federal arrecadar a Cofins a transformava em imposto perdendo o caráter de contribuição.

Sendo assim, a natureza jurídica de contribuição é dada pela sua finalidade, vez que o Supremo entendeu que o fato de ela ser arrecadada por outro órgão que não o INSS não desvirtuava a sua natureza jurídica (marcada pela finalidade do produto arrecadado).

Deve-se destacar que em momento algum o Supremo Tribunal Federal dispensou que o produto da arrecadação fosse revertido em favor da finalidade instituidora.

Este fato ratifica o entendimento de que a natureza jurídica da exação é dada também pela finalidade do produto arrecadado, que não se encerra na circunstância da simples arrecadação (quem exige e fiscaliza o recolhimento da exação), mas deve se fundar na aplicação efetiva do recurso obtido.

E, através dessas manifestações, podemos concluir que caso o recurso obtido com a exigência da contribuição não seja utilizado na realização da despesa relacionada com a finalidade da exação, tal circunstância confere ao contribuinte a possibilidade de requerer a repetição do indébito, fundado na inocorrência do fato gerador (de acordo com o entendimento dos Professores Werther Bolhelho Spagnol e Helenilson Cunha Pontes).

3. Análise da Legislação relativa à Contribuição ao PIS

A contribuição ao PIS foi instituída originariamente pela Lei Complementar n° 7/70 que previa duas formas de recolhimento da exação: a) devida pelas empresas prestadoras de serviço, que tinha como base de cálculo o valor devido a título de imposto de renda, sobre o qual se aplicava uma alíquota de 5%; b) devida pelas demais pessoas jurídicas de direito privado, cuja base de cálculo era o faturamento da empresa, sobre o qual se aplicava a alíquota de 0,50%.

³ Para compreensão do entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca das contribuições vide *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, coordenador Marciano Seabra de Godoi, São Paulo: Dialética, 2002, autores do verbete: Pablo Henrique de Oliveira e Luciana Goulart Ferreira Saliba, p. 85.

A Medida Provisória nº 1.212/96, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98, revogou essa diferenciação determinando que a contribuição ao PIS incidiria sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, aplicando-se a alíquota de 0,65%.

A receita bruta era entendida como o somatório de todas as receitas auferidas, sem quaisquer deduções, o que foi mantido nos primeiros artigos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, com exceção do valor da alíquota que foi majorada para 1,65%. Confira-se:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere o artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;

II - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).”

Entretanto, o art. 3º da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, mudou a sistemática de apuração da contribuição em tela, ao determinar que o PIS passa a ser não cumulativo, autorizando dedução de créditos que se referem ao tributo já pago, quando da aquisição de bens e serviços empregados no processo de produção e comercialização. Confira-se o disposto no art. 3º:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [originariamente vetado e reincluído por força da MP 107/03]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Medida Provisória.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Medida Provisória.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (Vetado) Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do *caput*, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º (Vetado) Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se a incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados as receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”

Desta forma, a contribuição ao PIS criada pela LC nº 07/70, alterada pela Lei nº 9.715/98, sofre uma profunda alteração em sua sistemática de cálculo e apuração, que consiste no fato de que do valor do PIS a pagar (1,65% sobre a receita bruta) será deduzido 1,65%:

a) do valor dos bens adquiridos, por mês, para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;⁴

b) do valor dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

Essa dedução merece comentários no sentido de que dentro do termo insumo entendemos estar compreendidos todos os bens e serviços que compõem o custo direto ou indireto (custo e despesas operacionais) do produto ou serviço objeto de comercialização, haja vista o próprio conceito da palavra dado pelo *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, no qual insumo é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço.

⁴ “III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição”.

Não merece acolhida a interpretação restritiva da expressão, com fundamento no fato de que o dispositivo legal refere-se a insumos na fabricação, o que autorizaria afirmar que somente concede direito ao crédito aqueles produtos que adereem fisicamente o produto objeto de comercialização pelo sujeito passivo.

c) do valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Esse dispositivo foi suprimido quando da conversão da Medida Provisória nº 66/2002 na Lei nº 10.637/2002, em razão de veto do Presidente da República, mas foi reintroduzido à Lei através da Medida Provisória nº 107 de 10 de fevereiro de 2003.

Entretanto, tais valores relativos à energia elétrica, no nosso entender, já estariam compreendidos nas deduções autorizadas no inciso anterior, por se enquadrarem dentro do conceito de insumo.

d) do valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

e) do valor das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), incorridos no mês;

f) do valor dos encargos de depreciação e amortização das máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

g) do valor dos encargos de depreciação e amortização das edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

h) dos valores dos bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637/2002.

Analisando o dispositivo legal supratranscrito, convém destacar que a concessão dos créditos relativos a insumos por si só já autorizaria a dedução de quase todos os itens enumerados *supra*. O que nos faz interpretar a enumeração das deduções de forma exemplificativa. A enumeração dos valores que concedem direito a crédito não tem o condão de restringir o aproveitamento dos mesmos, apenas reforçá-lo.

A afirmação de que a lista acima contida no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é exemplificativa importa concluir que outros valores não mencionados poderão ser deduzidos, desde que se enquadrem no conceito de insumo.

A Lei nº 10.637/2002 parte do conceito de insumo, que em seu uso freqüente abarca um conceito genérico, que é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização e etc.). Nos incisos posteriores da Lei não se faz uma restrição ao conceito global anterior. Nos incisos posteriores apenas se repete que aqueles elementos, que são insumos, poderão ser deduzidos.

Ora, essa repetição não poderia nos levar à conclusão de que os incisos são restritivos, esvaziando o termo insumo. Em primeiro lugar, porque a redação não é clara e objetiva nesse sentido. Segundo, porque até em termos lógicos mostra-se incongruente.

Faz-se uma reforma tributária para diminuir o custo fiscal sobre o preço dos produtos visando promover o desenvolvimento econômico. A forma eleita para se conseguir esse desiderato é conceder crédito do PIS relativo aos insumos, sendo esse o procedimento estabelecido em lei. Entretanto, a própria lei, ao conceder crédito de insumos, ao confirmar que alguns insumos específicos são dedutíveis, termina por prescrever que os outros, não previstos expressamente, não poderão ser deduzidos.

Esse fato nos faz indagar acerca da razão da utilização da expressão insumo. Não seria mais transparente e objetivo mencionar que poderão ser deduzidos os valores arrolados? Quando o conceito de insumo passa a fazer parte do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 está por se autorizar a dedução de todas as parcelas que compõem o custo direto (despesas operacionais) e indireto.

Se a Lei pretendesse restringir o conceito de insumo, que o fizesse expressamente, como o fez ao afirmar que não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física. Esses valores são insumos, mas o legislador ordinário, no uso de suas atribuições, restringiu a dedução dessa verba.

Sendo assim, entendemos que a lista é exemplificativa, o que significa que podem ser deduzidos da base de cálculo do PIS os valores do mesmo tributo pago quando da aquisição de quaisquer insumos, previstos ou não na Lei nº 10.637/2002, exceto mão-de-obra paga a pessoa física. Ressalta-se que não acreditamos que seja essa a interpretação a ser dada pela Receita Federal à questão, embora a Instrução Normativa nº 209, de 27 de setembro de 2002, não contenha dispositivos restringindo o direito de crédito, se limitando a ratificar o afirmado na Lei, sem aduzir comentários.

4. Não-cumulatividade e seus Efeitos

Quanto à sistemática da não-cumulatividade introduzida, algumas questões vêm à baila, merecendo análise.

Em primeiro lugar, surge o questionamento acerca das semelhanças e diferenças entre a não-cumulatividade do PIS e a aplicável ao ICMS e IPI. Isso porque esses são impostos que incidem sobre o consumo e a não-cumulatividade no caso deles é a sistemática de tributação que viabiliza a incidência sobre o consumo final. Assim, na medida em que o PIS se torna não cumulativo, surge o questionamento se essa medida importa em transformar a contribuição em um tributo incidente sobre o consumo.

No nosso entendimento sim, o que significa afirmar que a partir da Lei nº 10.637/2002 o ônus econômico e jurídico da contribuição ao PIS passa a ser do consumidor final de bens e serviços.

Com o advento da Lei nº 10.637/2002, o sistema jurídico passou a autorizar e a determinar que seja feito o repasse dos valores recolhidos pelos contribuintes de direito (empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviço) aos consumidores finais.

Desta forma, quem assumirá o ônus econômico e jurídico do tributo será o consumidor final. Ao contrário do que ocorria anteriormente, quando a repercussão era somente econômica, agora ela passa a ser jurídica, ou seja, ela é reconhecida e imposta pelo ordenamento jurídico, como forma de se garantir que a riqueza atingida pela tributação seja a disponibilizada pelos cidadãos para consumir.

Cumpra advertir que o princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS não é o mesmo relativo ao ICMS e IPI, não havendo justificativa jurídica para que a legislação aplicável a esses impostos seja aplicada automaticamente ao PIS.

Certo é que economicamente a contribuição ao PIS sempre foi transferível ao consumidor final, o que ocorre, em certa medida, com toda a tributação incidente sobre o setor comercial, vez que se trata de custo da atividade, que termina por repercutir no preço.

Ainda que juridicamente a incidência continue sendo sobre a receita bruta, que é realidade inerente ao vendedor, a Lei nº 10.637/2002 o autorizou a deduzir do valor que ele irá recolher, o que já foi pago quando da aquisição de insumos. Tal procedimento transforma a incidência, que não incide somente sobre a receita bruta total, mas sobre ela diminuída dos créditos concedidos pelo ordenamento.

Assim, podemos concluir que o vendedor só irá recolher o tributo sobre a parcela que ele agregar ao custo do produto/serviço, o que poderá ser ressarcido via preço na próxima etapa de circulação. Então, a não-cumulatividade autoriza que o vendedor não sofra a incidência real do tributo, ele é apenas o responsável pelo recolhimento, o que não significa que o ônus seja dele. Com a não-cumulatividade jurídica ele se torna o contribuinte de direito e não o de fato, que será o consumidor final, nos mesmos moldes do ICMS e IPI.

Portanto, após a Lei nº 10.637/2002 a contribuição ao PIS passa a adquirir uma feição típica de um tributo sobre o consumo, o que tem como consequência o fato de ser o consumidor final de produtos e serviços o responsável pelo custeio do programa para o seguro-desemprego e o abono anual de um salário mínimo devido aos trabalhadores que auferem até 2 salários mínimos mensais.

Ao ostentarem uma riqueza disponível para o consumo, os cidadãos brasileiros terão que pagar o ICMS e o IPI, como também a contribuição ao PIS. Em verdade, foi consagrado juridicamente um fenômeno que já ocorria do ponto de vista econômico. Prova disto as questões instauradas pelos representantes do Ministério Público, competentes para zelar pelas relações de consumo acerca do destaque da contribuição ao PIS e da Cofins na nota fiscal/fatura dos serviços de telefonia fixa e celular.

Desta forma, se o crédito a ser abatido do valor devido pela pessoa jurídica não for amplo, o efeito será uma excessiva oneração do consumo e, conseqüentemente do consumidor final, o que pode prejudicar a atividade produtiva e comercial do País, eis que essa incidência causa impacto direto no preço dos produtos e serviços a serem comercializados.

Tal efeito terminaria por ir contra aos próprios intentos da mudança jurídica da exação, vez que a contribuição ao PIS passa a ser não cumulativa como forma de se estimular o desenvolvimento econômico. Entretanto, se o espectro de dedução de créditos for reduzido, esse objetivo não se implementará porque o ônus da tributação acabará aumentando o preço e desestimulando o consumo. Tal circunstância acarreta um maior ônus do programa do seguro-desemprego e do abono anual.

Com o aumento do preço dos bens em virtude da tributação adicional do PIS, vende-se menos, o que desaquece a economia. Sem vendas de produtos e serviços,

as empresas ver-se-ão obrigadas a demitir os seus funcionários ou reduzir os salários dos mesmos, o que significa uma sobrecarga aos programas financiados pela contribuição ao PIS.

5. Conflito de Competência

Considerando esse contexto surge uma outra questão, relativa ao fato de essa mudança estrutural poder acarretar a inconstitucionalidade da contribuição ao PIS em razão do rígido regime de repartição de competência tributária, vez que os Estados e o Distrito Federal são os contemplados pela competência impositiva sobre o consumo.

No nosso entendimento não ocorre a aventada inconstitucionalidade. Ainda que a materialidade efetiva da hipótese de incidência seja a mesma, de acordo com o Supremo Tribunal Federal não há vedação constitucional que impeça as contribuições de terem fatos geradores de outros impostos discriminados na Constituição Federal. Tanto no caso do IPI e do ICMS, quanto no caso da contribuição ao PIS, o que se está tributando, após o esvaziamento da receita bruta pela dedução dos créditos, é o valor adicionado pelo comerciante ou produto.

6. Rompimento com o Perfil Constitucional das Contribuições

Todavia, poderia esta nova sistemática de apuração e recolhimento do PIS implicar um rompimento com o perfil constitucional das contribuições mencionada anteriormente (capacidade contributiva, finalidade, benefício, ônus)? A resposta a essa pergunta está intimamente ligada à identificação da relação existente entre o seguro-desemprego e o abono anual e os contribuintes de fato (consumidores) da contribuição ao PIS.

A transformação da contribuição ao PIS em tributo não cumulativo poderia implicar rompimento com o perfil constitucional do instituto, o que acabaria ocasionando a inconstitucionalidade da Lei nº 10.637/2002, se não restasse configurada a relação entre o programa do seguro-desemprego e abono anual e os consumidores de bens e serviços.

Em uma primeira análise, não conseguimos identificar a relação entre o consumidor final, que é o detentor do fato econômico atingido, e a finalidade da exação, seguro-desemprego e abono, que se reverteria em benefício ou ônus efetivo ou potencial dos consumidores brasileiros. Por que o consumo implicaria maior ou menor ônus para o programa do seguro-desemprego ou do abono anual?

Um dos efeitos identificados é justamente inverso. Aumentando o consumo, menos empregados serão demitidos, o que diminuiria o custo do seguro-desemprego. Com o desenvolvimento econômico ocasionado pelo consumo, salários mais altos poderiam ser pagos, o que acarretaria uma diminuição dos valores a serem incorridos pela União Federal a título de abono anual.

Esta constatação pode evidenciar uma ruptura do regime jurídico constitucional da contribuição ao PIS, que exige uma relação entre o contribuinte e a finalidade da exação, que é preenchida pelo benefício auferido ou ônus gerado pelo contribuinte com a prestação do serviço estatal, custeado pela contribuição.

Entretanto, pode surgir um elo de ligação entre o programa do seguro-desemprego e o abono anual e os consumidores de bens e serviços. Esse elo está relacionado com questões de segurança pública. Na medida em que se tem eficiente

programa de amparo ao trabalhador de baixa renda, gera-se uma certa estabilidade social, que termina por diminuir a violência urbana.

Identificado o elo legitima-se a exigência, ainda que essa relação não seja direta e, no caso, seja tão frágil, porque pode haver produção de provas em sentido inverso, que constate que o seguro-desemprego e o abono anual em nada alteram os índices de violência urbana.

O importante é preservar o molde constitucional da contribuição ao PIS, que liga o contribuinte à finalidade da exação: financiamento dos programas do seguro-desemprego e abono anual, na medida em que as pessoas jurídicas são as beneficiadas e ao mesmo tempo oneram os programas. Tal assertiva se mostra evidente através da análise do art. 239, § 4º da CF, que determina que aquelas empresas com alto índice de rotatividade, ou seja, aquelas que sobrecarregam mais o programa do seguro-desemprego terão que pagar mais através de uma contribuição adicional.

Caso não seja preservado o perfil constitucional das contribuições, os contribuintes não terão instrumentos jurídicos suficientes para verem tutelados os seus direitos de não se submeterem às exigências, que têm uma finalidade institucional, mas que não é respeitada, vez que o recurso arrecadado serve para custear despesas outras, que não as ligadas à razão da incidência.

Deve-se mencionar que essa alteração na sistemática de apuração da contribuição ao PIS é fruto de uma reivindicação dos setores econômicos visando uma desoneração da produção e comercialização de produtos e serviços, principalmente quando se trata de exportações.

Mas tal pleito corre o risco de gerar efeitos contrários, vez que o custo dos produtos pode ser demasiadamente onerado, o que impede a venda dos produtos e serviços, caso a interpretação com relação aos créditos seja restrita e não se evidencie a relação entre o consumidor final e os programas financiados por ele.

Além disso, o ordenamento concede mecanismos eficazes para promover o desenvolvimento das exportações, sem que se transfigure o regime jurídico das contribuições, calculado na capacidade contributiva, finalidade, benefício e ônus.

A questão é que não há uma verdadeira desoneração das exportações através dos tributos que realmente incidem sobre o consumo, quais sejam o ICMS e IPI. A política de desoneração não é eficaz, vez que esbarra nas metas arrecadatórias dos Estados (ICMS) o que implica maiores ônus para o produto e serviço brasileiros, cujo preço resta aumentado em razão da tributação incidente.

Mas essa não pode ser a justificativa para que se desnature uma outra espécie de tributos que são as contribuições, sob pena de se instaurar o caos e, principalmente, por aumentar o déficit social, vez que os recursos obtidos para uma determinada finalidade social sejam totalmente desvirtuados.

7. Conclusões

Diante do exposto, apresentamos as seguintes conclusões:

- a) O que justifica a exigência das contribuições são as suas finalidades. No caso da contribuição ao PIS, o produto arrecadado será revertido ao custeio do programa do seguro-desemprego e do abono anual aos trabalhadores de baixa renda, segundo determinação expressa do art. 239 da

CF/88, sendo os contribuintes da exação as pessoas jurídicas que oneram os mencionados programas de amparo ao trabalhador.

b) No caso das contribuições, deve restar configurado o vínculo direto ou indireto entre a finalidade da exação e os contribuintes, que são os que financiam a atuação do Estado, legitimadora da exigência.

c) A contribuição ao PIS, ao se tornar não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637/2002, passa a incidir efetivamente sobre o consumo, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor final (contribuinte de fato), sendo as empresas meras contribuintes de direito.

d) Caso não seja identificada a relação entre o consumidor de bens e serviços (contribuinte de fato) e os programas do seguro-desemprego e abono anual a empregados de baixa renda, estar-se-á a romper com o perfil constitucional da contribuição ao PIS, o que pode acarretar a sua inconstitucionalidade.

e) Sendo a contribuição ao PIS incidente sobre o consumo, de forma não cumulativa, entendemos que o crédito deva ser amplo, vez que se autoriza a concessão de créditos relativos a insumos, termo genérico, que possui significação própria. Desta forma, a lista de valores concessivos de créditos prevista pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 comporta interpretação como sendo meramente exemplificativa, com exceção aos créditos oriundos de mão-de-obra tomada de pessoa física, cuja vedação deu-se de forma expressa.