

“NÃO-CUMULATIVIDADE” OU VALOR AGREGADO ÀS AVESSAS

Fernando Dolabella Vianna*

A Era das Contribuições

Sempre que colocamos em pauta as chamadas contribuições para a Seguridade Social (Art. 195 da CF/88), é preciso ter em mente que estamos dando tratos, em números atuais, a cerca de 2/3 da arrecadação federal (Receita Federal + INSS). Na Receita Federal (SRF), em 2002, a arrecadação referente a essas contribuições foi superior à dos impostos. PIS/PASEP e COFINS extrapolaram no último ano a marca de R\$ 65 bi, respondendo por cerca de 27% das receitas administradas pela SRF. Valores nada desprezíveis, são indicativo da importância alcançada por essas contribuições, tanto para o fisco, quanto para o mercado (que em “*tributês*” chamamos contribuintes).

O dia 1º de fevereiro de 1999 deu início, na linha do tempo da tributação brasileira, à “*era das contribuições*”, quando os artigos 1º a 8º da Lei 9.718/98 passaram a produzir seus efeitos em relação ao PIS/PASEP e à COFINS. Essa nova “*era*” se iniciou com uma prolongada série de alterações legislativas, as quais têm elevado sobremaneira o grau de complexidade da incidência sobre o faturamento/receita bruta.

À parte as eternas discussões centradas em torno de temas tais como o *apetite do leão*, para os mais afeitos à temática esse movimento de expansão do **financiamento da Seguridade Social** tende a ser encarado como consequência natural dos extensos compromissos assumidos nessa área, a partir do advento da Constituição Federal de 1988. Aliás, nunca é demais lembrar que qualquer país que pretenda assegurar uma oferta mínima de serviços de saúde, previdência e assistência social, em patamares considerados razoáveis, terá que contar com ampla participação (financeira) de todos os setores de sua sociedade.

Tudo isso – o avanço da carga imposta em favor do financiamento da Seguridade e a diversificação dos regimes de apuração do PIS/PASEP e da COFINS – explicam o interesse crescente em torno do chamado PIS/PASEP “não-cumulativo”, mormente tendo em vista que essa legislação será (com certeza) a precursora da legislação da COFINS “não-cumulativa”¹.

PIS/PASEP “Não-Cumulativo”:

Uma Base para a Compreensão do Regime

O uso de aspas em “não-cumulativo” é proposital. Primeiro porque, contrariamente ao que tem sido prolapado aos quatro ventos, **o novo regime não acaba com a cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP**. A nova forma de apuração é dirigida apenas para uma parte dos contribuintes, dentre aqueles que apuram o Lucro Real (IRPJ). Mesmo em relação a esses contribuintes, foi mantida a possibilidade de apuração múltipla (diversas alíquotas e/ou bases de cálculo), adotando-se, por vezes, a forma da lei vigente antes de 1º de dezembro, conforme o caso. Finalmente, “não-cumulativo” (assim, entre aspas) porque o que temos hoje

¹ Apenas para registro, note-se que essa nova modalidade surgiu como resposta a uma antiga reivindicação do setor produtivo, ou mais especificamente, de entidades representativas de diversos setores da indústria nacional, no sentido de verem desoneradas as exportações brasileiras e de estimular a prática da terceirização nos meios industriais. Com o passar dos anos, a proposta contabilizou novas adesões na classe política, sendo que o debate ganhou corpo dentro do Congresso Nacional até que surgissem, na Câmara dos Deputados, os primeiros projetos de lei versando sobre a matéria. Nesse contexto é que foi editada, em substituição ao PL 6665, da Câmara, a MP 66/02 (agosto), convertida na Lei 10.637/02 (dezembro).

em vigor melhor se descreve como uma tributação sobre valor agregado, *por negação*. Assim a lei, ao dizer quais fatores são passíveis de contribuir na formação do crédito (a ser descontado do valor da contribuição a pagar), indica que parcela “não foi agregada” àquela etapa do ciclo econômico, para fins de tributação.

No que diz respeito à *não-cumulatividade*, a CF/88 só cuidou do IPI (Art. 153, § 3º, II) e do ICMS (Art. 155, § 2º, I). Não há, nesse sentido, qualquer restrição ou princípio constitucional a ser observado em relação às contribuições. Por isso o legislador, ao conceber a estrutura desta nova modalidade, teve ampla liberdade criativa, sem se ater a qualquer vínculo normativo específico ou sistema preexistente. Como resultado, temos que o art. 3º da Lei 10.637/02 fez produzir um “efeito amenizador” sobre a cumulatividade que é própria desta contribuição incidente sobre o faturamento/receita bruta, atendendo ao propósito de facilitar a desoneração das exportações e a prática da terceirização.

Diferentemente do que acontece em relação aos dois impostos citados – IPI e ICMS – no caso do PIS/PASEP, **contribuição paga não gera direito a crédito**. Não importa se aquele de quem foram tomados serviços, ou adquiridos bens (se atendida a condição de ser pessoa jurídica domiciliada no país), se para esse a contribuição era devida, com qual alíquota, ou mesmo, em sendo devida, se foi paga. A lei explicitou apenas em quais casos – para quais pessoas jurídicas ou em relação a quais receitas - a aplicação do novo regime estaria excepcionada.

No novo sistema (ou sistemática, como querem alguns), além da fixação da nova alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP (em substituição aos 0,65% vigentes na regra geral) e da possibilidade de desconto de créditos, foram reescritas as definições de fato gerador e de base de cálculo da contribuição. Assim, ficou estabelecida o que poderíamos chamar de uma “base de cálculo primária”, formada pela “*totalidade das receitas*”, excetuadas aquelas receitas que o legislador determinou que não iriam *integrar* a dita base: saídas isentas, alíquota zero, produtos sujeitos a substituição tributária, produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas (tributação *monofásica*)², etc.

PIS/PASEP “Não-Cumulativo”:

Créditos a Descontar

Boa parte das dúvidas em torno da aplicação de normas pertinentes à modalidade não-cumulativa dessa contribuição certamente estão concentradas nos dispositivos do Art. 3º da lei. Como calcular o crédito? Quem pode aproveitá-lo? **Qual linha interpretativa irá predominar** na inteligência dos dispositivos referentes à apuração dos créditos a serem descontados? A interpretação será extensiva, no sentido de se reconhecer o direito a créditos relacionados com gastos não explicitados na lei, ou deverá ser restritiva, para admitir créditos exclusivamente em relação aos itens relacionados no seu 3º?

Algumas respostas advirão simplesmente de uma leitura mais atenta da lei. Exemplificando, ao observarmos com atenção o disposto no inciso I do referido artigo, concluímos que foi dirigido à atividade comercial (*revenda* de mercadorias), exceto quando a mercadoria a ser vendida estiver sujeita a regime de *substituição tributária* ou *tributação concentrada*, ou

² Pessoalmente, evito o uso da expressão *monofásica: Tributação Concentrada* me parece melhor, já que nesses regimes o que temos é uma alteração na distribuição da carga tributária por meio de alterações de alíquota e/ou base de cálculo ao longo de uma determinada cadeia do ciclo produtivo, alterando portanto, o equilíbrio, a *concentração* da carga tributária. De resto, se houvesse regime *monofásico*, o legislador não determinaria - como, de fato, tem feito - a cobrança junto aos optantes pelo SIMPLES, sem dedução de quaisquer valores nos casos de incidência com alíquota zero (v.g., varejistas ou distribuidores de produtos farmacêuticos, frente ao disposto no parágrafo único do art. 2º da Lei 10.147/00).

ainda, em se tratando de revenda de veículo usado, no caso referido no Art. 5º da Lei 9.716/98. Alguns, entretanto, perguntariam se o ICMS a recuperar seria excluído para fins de cálculo do crédito. Ora, seu valor (o valor do ICMS) não compõe o *preço* (custo, para fins de apuração do crédito a descontar ao PIS/PASEP) da mercadoria adquirida? Parece-nos razoável inferir que no caso, em se tratando de Contribuição para o PIS/PASEP, seria relevante o *preço*, tanto para o cálculo do crédito quanto para definição da base de cálculo quando da revenda da mercadoria. Em todo caso, essa seria uma questão a ser resolvida por mera interpretação da norma positivada.

Outras porém deverão, com o passar do tempo, se resolver com a edição de normas modificadoras da Lei 10.637/02. Dentre essas, possivelmente, o questionamento sobre qual seria o tratamento a ser dado às despesas com franquia comercial, ou com arrendamento mercantil. A rigor, a lei prevê créditos somente em relação aos aluguéis (Art. 3º, IV) e, embora para alguns o arrendamento se assemelhe ao aluguel, em nosso direito, aluguel é coisa distinta de arrendamento. Ainda, que tratamento dar aos gastos com benfeitorias ou edificações em imóveis próprios (a lei parece não admitir ainda tais descontos, mas seria razoável conceber modificações com esse fim)?

PIS/PASEP “Não-Cumulativo”:

Apuração em Regimes Diversos Concomitantes

Outro aspecto relevante no novo regime de apuração do PIS/PASEP é a manutenção da possibilidade de apuração em outros regimes preexistentes, concomitantemente com a apuração “*não-cumulativa*”. Trocando em miúdos, para dar um exemplo bem factível, uma empresa que atue com importação de produtos diversos (produtos de toucador, veículos, autopeças, combustíveis, cigarros, grãos, etc.) e que apure o IRPJ/Lucro Real poderá, considerando a legislação em vigor, calcular o PIS/PASEP levando em conta uma **meia-dúzia de diferentes critérios para apuração de base de cálculo**, ao tempo em que irá aplicar **dez ou quinze diferentes alíquotas** (sobre aquela meia-dúzia de BCs), conforme os produtos e as operações efetivamente levadas a termo. Se a multiplicidade de critérios para a apuração do PIS/PASEP já existia, com o regime recém inaugurado esta possibilidade pode vir a ensejar situações inusitadas.

Na prática, quanto aos créditos a serem descontados da contribuição a pagar, nos termos do Art. 3º, a solução dada nos §§ 7º ao 9º parece bastar ao intérprete. Porém, não se dirá o mesmo em relação às condições favorecidas dadas, no Art. 5º da lei, aos exportadores de mercadorias e serviços, nem em relação às recalibrações do percentual de desoneração (Lei 9.363/96) e do índice para determinação do fator de ressarcimento do IPI (Lei 10.276/01), impostas no Art. 6º, aos mesmos exportadores.

Também o desconto correspondente ao “*estoque de abertura*”, tratado no art. 11 - aquele crédito dado em relação aos estoques, toda vez que a pessoa jurídica passar a adotar o Lucro Real e, portanto, iniciar a apuração “*não-cumulativa*” do PIS/PASEP - pode abrigar defesa em favor de uma visão sistêmica da lei ou, numa outra leitura, defesa de uma “*eloquência silenciosa*” do legislador, que não ofereceu critério específico para o cálculo do valor desse estoque (excluem-se os impostos recuperáveis?, admite-se o desconto em relação a mercadorias importadas?, etc.).

Afinal, os primeiros ajustes

De todo o exposto, fica uma clara impressão de que os ajustes hão de vir com o tempo. Natural, já que não há nada similar em nosso sistema tributário e o preço, que é também uma virtude por detrás das iniciativas inovadoras, é a necessidade de aperfeiçoamento, até que o regime se estabilize. Previsível, tendo em vista as inúmeras reivindicações tornadas públicas por entidades representativas dos mais diversos setores da economia, decorrência lógica da elevada participação das contribuições incidentes sobre o faturamento, no computo geral da carga tributária.

A rigor, os primeiros ajustes já se iniciaram, com a edição da MP 107/03, que *restaura* dispositivos afetados pelos vetos presidenciais ao projeto de conversão da MP 66/02 (Lei 10.637/02) e do Ato Declaratório Interpretativo ADI/SRF 02/03. Este último, trata de fixar entendimentos da SRF quanto à continuidade da apuração pelas cooperativas no regime cumulativo, quanto à redação dada ao inciso II do Art. 3º, pelo Congresso (que modificou o texto, restringindo o seu alcance), quanto aos efeitos da MP 107/03 (aplicação dos dispositivos relativos à venda de bens do ativo imobilizado, ao crédito decorrente de gastos com energia elétrica e relativos ao crédito fictício concedido à agroindústria), reconhecendo, por fim, a possibilidade de aproveitamento de créditos de depreciação ou amortização referentes a bens adquiridos ou obras realizadas antes da vigência do novo regime.

O mercado (os contribuintes) parecem esperar, ainda, uma definição da SRF sobre qual seria a “*linha mestra*” para a interpretação dos dispositivos relacionados com o PIS/PASEP *não-cumulativo*. Não é tarefa simples, posto que qualquer linha a ser adotada poderá trazer efeitos favoráveis e desfavoráveis ao contribuinte (as vezes, ambos os efeitos simultaneamente, como se viu em relação aos artigos 5º e 6º). O sistema (ou sistemática) é complexo – o debate apenas se inicia.

O ano de 2003 promete muita movimentação legislativa em torno da Contribuição para o PIS/PASEP (e da COFINS, com certeza). Aguardemos, pois.

*Fernando Dolabella Vianna é especialista em Direito Tributário e Auditor da Receita Federal (desde janeiro de 1999 tem trabalhado com PIS/PASEP e COFINS na COSIT, Coordenação-Geral de Tributação da SRF)