

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

RICARDO SFOGGIA

**ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DO MÉTODO NÃO-CUMULATIVO DA COFINS:
O Exemplo de uma Indústria Moveleira do Rio Grande do Sul**

**São Leopoldo
2018**

RICARDO SFOGGIA

**ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DO MÉTODO NÃO-CUMULATIVO DA COFINS:
O Exemplo de uma Indústria Moveleira do Rio Grande do Sul**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Área de concentração: Direito dos Negócios e Globalização

Orientador: Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho

São Leopoldo

2018

S523a Sfoggia, Ricardo.

Análise da eficiência do método não-cumulativo da Cofins: o exemplo de uma indústria moveleira do Rio Grande do Sul / por Ricardo Sfoggia. -- São Leopoldo, 2018.

65 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2018.

Área de concentração: Direito dos negócios e globalização.

Orientação: Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho, Escola de Direito.

1.Direito tributário – Brasil. 2.Contribuições (Direito tributário) – Rio Grande do Sul. 3.Imposto – Rio Grande do Sul. 4.COFINS. 5.Indústria de móveis – Rio Grande do Sul. 6.Incidência de impostos. I.Carvalho, Cristiano Rosa de. II.Título.

CDU 34:336.2(81)
336.215.1(816.5)
336.2:684.4(816.5)

Catálogo na publicação:
Bibliotecária Carla Maria Goulart de Moraes – CRB 10/1252

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: "ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DO MÉTODO NÃO-CUMULATIVO DA COFINS: Estudo de Caso de uma Indústria Moveleira do Rio Grande do Sul" elaborada pelo mestrando Ricardo Sfoggia, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

São Leopoldo, 13 de março de 2018.


Prof. Dr. Wilson Engelmann

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios

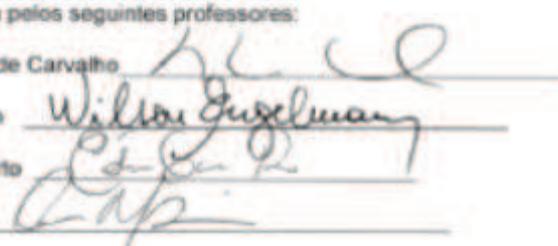
Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Cristiano Rosa de Carvalho

Membro: Dr. Wilson Engelmann

Membro: Dr. Éderson Garin Porto

Membro: Dr. Gustavo Masina



Dedico este estudo à memória de Geraldo Ataliba, que em sua monografia Hipótese de Incidência alia a profundidade de uma matéria complexa, com a clareza e simplicidade na transmissão da ideia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores Drs. Wilson Engelmann e Cristiano Rosa de Carvalho, pela orientação e apoio.

We may define an optimum tax as one that (1) has a large tax base, which facilitates the raising of the large amount of revenues that modern governments demand; (2) taxes an activity the demand for which is highly inelastic, so that the substitution effects of the tax are minimal (the Ramsay criterion); (3) does not increase inequality or offend equity; and (4) is inexpensive to administer.¹

¹ POSNER, Richard A. **Economic analysis of law**. 5th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998. p. 533.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade avaliar a eficiência da sistemática da apuração não-cumulativa da COFINS para, ao final, face os resultados obtidos, elaborar recomendação de políticas públicas. Foi utilizado como fonte e para ilustrar a pesquisa, o caso de uma indústria moveleira de capital aberto, sediada no Estado do Rio Grande do Sul. Norteou o estudo a metodologia qualitativa com pesquisa empírica, sendo adotado em pequena parte o método dogmático. A base científica da pesquisa foi a Análise Econômica do Direito, de onde se extraiu como ferramenta para apurar a eficiência da sistemática não-cumulativa da COFINS a análise positiva e normativa, através da qual foi avaliado se a sistemática se enquadrava em cinco requisitos essenciais para ser considerada eficiente, quais sejam: (1) se possui uma base grande de contribuintes; (2) se as regras são simples e objetivas; (3) se incide sobre produtos de demanda inelástica; (4) se o tributo é justo; e (5) se possui baixo custo de administração. Após realizada a pesquisa empírica e avaliados os dados, se verificou na análise positiva que a sistemática não-cumulativa não atingiu nenhum dos cinco requisitos. Realizada a análise normativa, concluiu-se que o método subtrativo indireto não é eficiente, pois como não se desconta o tributo recolhido na fase anterior da cadeia, dificilmente, para não dizer jamais, lograr-se-á descontar exatamente o que foi recolhido na fase anterior, ocorrendo, na sua apuração, ou uma parcial cumulatividade ou uma desoneração. Também, constatou-se haver alto custo de conformidade em razão da complexidade da legislação, o que acarreta também alto custo de administração do tributo, ensejando grande volume de discussões judiciais, concluindo-se não sendo possível a sua simplificação. Diante dos resultados, a conclusão foi no sentido da necessidade da extinção da sistemática não-cumulativa da COFINS, que além de não atingir os propósitos para os quais foi criada, não aumentou a arrecadação e interferiu indevidamente na lucratividade das empresas e nos mercados.

Palavras-chave: COFINS. Não-cumulativa. AED. Eficiência.

ABSTRACT

The purpose of this study is to evaluate the efficiency of the non-cumulative calculation of COFINS, in order to draw up recommendations for public policies. The case of a publicly traded furniture industry based in the state of Rio Grande do Sul was used as a source and to illustrate the research. The study was based on qualitative methodology with empirical research, and the dogmatic method was adopted in a small part. The scientific basis of the research was the Economic Analysis of Law, from which the positive and normative analysis was extracted as a tool to determine the efficiency of the non-cumulative system of COFINS, through which it was evaluated whether the system was in compliance with five essential requirements for be considered efficient, which are: (1) if it has a large base of taxpayers; (2) whether the rules are simple and objective; (3) is focused on products of inelastic demand; (4) whether the tribute is just; and (5) if it has a low administration cost. After performing the empirical research and evaluating the data, it was verified in the positive analysis that the non-cumulative system did not reach any of the five requirements. Once the normative analysis has been carried out, it has been concluded that the indirect subtractive method is not efficient, since the tax collected in the previous phase of the chain is not deducted, it is almost impossible that the amount deducted be equal, occurring in its calculation, or a partial cumulativity or a relief. In addition, there is a high cost of compliance due to the complexity of the legislation, which also implies a high cost of such tax administration, resulting in a large volume of judicial discussions, which cannot be simplified. In view of the results, the conclusion was that the COFINS non-cumulative system should be eliminated, because it does not achieve the purposes for which it was created, did not increase tax collection and unduly interfere with the profitability of companies and markets.

Keywords: COFINS. Non-cumulative. Economics. Analysis. Law. Efficiency.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Delimitação do Tema	15
1.2 Formulação do Problema	15
1.3 Hipótese	16
1.4 Objetivo Geral.....	16
1.5 Objetivos Específicos	16
1.6 Justificativa.....	17
2 A COFINS NÃO-CUMULATIVA	19
2.1 A COFINS	19
2.2 A Criação da COFINS Não-Cumulativa e a sua Sistemática de Apuração ...	21
3 A ANÁLISE POSITIVA E NORMATIVA DA COFINS NÃO-CUMULATIVA	25
3.1 Conceitos e Objetivos.....	25
3.2 Metodologia	25
4 REALIZANDO A ANÁLISE POSITIVA	27
4.1 Exposição de Motivos da MP135/03, Convertida na Lei 10.833/03	27
4.2 Base Grande de Contribuintes.....	30
4.3 Regras Simples e Objetivas	32
4.4 Incidir sobre Produtos e Serviços de Demanda Inelástica.....	40
4.5 Ser Justo	41
4.6 Ter Baixo Custo Administrativo	43
4.7 Diagnóstico Frente ao Resultado Apurado Quando da Análise dos Requisitos	47
5 A ANÁLISE NORMATIVA DA COFINS NÃO-CUMULATIVA	50
5.1 Ter uma Base Grande de Contribuintes	50
5.2 Ter Regras Simples e Objetivas	51
5.3 Incidir sobre Produtos e Serviços de Demanda Inelástica.....	53
5.4 Ser Justo – Não Violar a Isonomia.....	53
5.5 Ter Baixo Custo Administrativo	55
6 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS	56
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

A manutenção e funcionamento dos Estados dependem, essencialmente, dos recursos financeiros por eles obtidos.²⁻³⁻⁴⁻⁵ Embora possam os estados atuar diretamente na economia, e o fazem com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo na economia, na defesa da coletividade. Certo é, no entanto, que no sistema capitalista⁶, os estados não podem prescindir do que arrecadam do setor privado da economia através dos tributos cuja obrigação ao recolhimento é imposta em razão do exercício de sua soberania. Assim, sendo o Brasil um país capitalista, a Constituição Federal (CF) estabelece as formas de financiamento do Estado, limitando a sua atuação e a intervenção na atividade econômica, que foi reservada prioritariamente ao setor privado, conforme se retira do art. 173, da CF.⁷

Em decorrência, sendo limitada a atuação do Estado brasileiro na economia, necessário é que, a fim de poder gerir-se e atingir seus objetivos plasmados na Carta Maior, o Estado lance mão da tributação da atividade econômica, sendo esta a fonte primária de sua arrecadação⁸.

² JARACH, Dino. **O fato impositivo**: teoria geral do direito tributário. Tradução de Dejalma de Campos, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 41.

³ “*Para o desempenho de suas atividades e a realização de seus fins, necessita o Estado de obter meios financeiros, decorrentes quer da exploração de seu patrimônio, quer das prestações de várias espécies efetuadas pelos particulares.*”

A atuação desenvolvida em tal sentido, em princípio, de natureza instrumental, constitui atividade financeira do Estado, atividade que, dados os novos encargos que lhe atribui a teoria da extrafiscalidade, alguns escritores entendem representar a manifestação de uma função específica e independente – a função financeira”. FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 1

⁴ TAVOLARO, Agostinho. Análise e perspectiva do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **O direito tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 35-36.

⁵ SIDOU, J. M. Othon, **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 1.

⁶ “*As marx well noted, capitalism is the mode of production where money and the market are the core economic institutions; it is the society defined by the process of commodification (the transformation of everything into commodities, beginning with the labor force) together with the process of capital accumulation.*” BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. The two forms of capitalism: developmentalism and economic liberalism. **Revista de Economia Política = Brazilian Journal of Political Economy**, São Paulo, v. 37, n. 4, p. 686, Oct./Dec. 2017. Disponível em: <<http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=ad8e8588-4500-49da-87a3-da98f8a859d6%40sessionmgr4006>>. Acesso em: 16 fev. 2018.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 31-32.

⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 154.

O conceito de tributo está descrito no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁹, embora possa ele ser inferido da Constituição Federal.

Tributo, enfim, segundo o festejado doutrinador Geraldo Ataliba, é uma

[...] obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos e implícitos).¹⁰ (grifo do autor).

Em razão da importância da tributação para o Estado brasileiro, necessário foi estabelecer regras claras e limitações ao poder de tributar¹¹, conferindo segurança jurídica¹², sendo a espinha dorsal do sistema tributário a Constituição Federal. É nela que o Estado encontra autorização para intervir nas relações privadas a fim de retirar a parcela da riqueza que os cidadãos devem contribuir para a sua manutenção e atuação. Não obstante, também é na Carta Maior que os cidadãos encontram defesas contra abusos autoritários, quando o Estado extrapola autorização ao poder de tributar.

Mas é importante que se tenha em mente o caráter instrumental do direito, como alertava Geraldo Ataliba, o qual consiste, na

[...] qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades. Os objetivos que dependem de comportamentos humanos podem ter no direito excelente instrumento de alcance.¹³

O mencionado mestre também refere que

O direito (em sentido objetivo), é um conjunto de normas que – por isso que integrando a ordem jurídica – se chamam normas jurídicas.

⁹ CTN. “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 34.

¹¹ BALEEIRO, Alimoar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 2.

¹² TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 18.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 25.

Formam o direito positivo: o direito que foi posto (e só pode ser retirado) por quem tem poder jurídico para tanto.¹⁴

No caso das normas de natureza tributária, assim entendido o conjunto de regras positivadas tendentes a reger os comportamentos humanos¹⁵, se encontram uma hipótese e um comando, a hipótese de incidência do tributo e o comando relativo a conduta humana de recolher o tributo, abastecendo os cofres públicos de dinheiro.¹⁶⁻¹⁷

Convencionou-se chamar este conjunto normativo de normas de direito tributário, ramo do Direito Público, pois o titular do direito regulado é o Estado. Porém, há que ser feita uma ressalva quando se nomina determinado ramo do direito, pois do ponto de vista científico, não há que se falar em autonomia de nenhum ramo do direito, já que o ordenamento jurídico é *uno*, sendo utilizada a divisão somente para fins didáticos e metodológicos.

Da mesma forma, os tributos também possuem classificação. Muito embora não exista unanimidade na doutrina, certo é que a forma mais simples de classificar os tributos é separando aqueles cujo produto da arrecadação estão vinculados a atuações estatais, daqueles que não estão vinculados. Entre os tributos não vinculados estão os impostos e os empréstimos compulsórios.

Já os tributos vinculados são as taxas, as contribuições sociais e de melhoria¹⁸. No que tange as contribuições sociais, faz-se necessário um esclarecimento. A vinculação se concentra na finalidade de sua instituição, não propriamente na destinação do produto da arrecadação, embora este, no caso das contribuições de seguridade social seja constitucionalmente direcionado para o atendimento das atividades estatais estabelecidas na Ordem Social.¹⁹ Geraldo Ataliba insere as contribuições sociais no rol dos tributos vinculados, pois a hipótese de incidência é uma atuação estatal indiretamente (mediatamente)

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 25.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 64.

¹⁶ Importante destacar não ser o objetivo deste trabalho trazer a diferenciação doutrinária entre normas e regras. São utilizadas as palavras no sentido conferido por: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 22.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 60.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 352-356.

referida ao obrigado²⁰, já que o beneficiário da atuação estatal é pessoa à ela vinculada.

No entanto, faz-se importante destacar o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem as finalidades estão nas normas de competência previstas na constituição, não nas normas impositivas de obrigações tributárias. Para ele, uma vez recolhido o tributo, extinguiu-se a relação jurídico tributária, tornando-se indiferente se para esta relação se o produto da arrecadação foi ou não destinado ao fim constitucional. Caso não o tenha sido, haverá responsabilização do administrador público responsável²¹.

O referido doutrinador também considera existir impostos finalísticos, e traz como exemplo as contribuições sociais do empregador. Para ele, as contribuições sociais dos empregados, possuem caráter sinalagmático pois estão vinculadas a uma atuação estatal dando-se o retorno em prestações individualizáveis e retributivas, em forma de benefícios em manutenção e futuros pelo Estado (aposentadorias e pensões).²² Por outro lado, as contribuições dos empregadores seriam impostos finalísticos, pois não há retribuição.

Os tributos também podem ser classificados quanto à competência impositiva. A Constituição de 1988, estabelecendo que o Brasil é um ente federado, atribuiu competências para instituir tributos à União Federal, aos Estados e aos Municípios, pois a Carta Maior também repartiu entre estes entes obrigações. Competência tributária, a rigor, é o poder atribuído às pessoas de direito público dotadas de Poder Legislativo para que produzam normas jurídicas em textos legais sobre tributos. Mas não se limita a instituição deles, estendendo a competência a instituição de regras exonerativas e de administração tributária, respeitando, sempre, os comandos constitucionais.²³

Relativamente aos tributos federais, a Constituição ainda determinou a repartição de receitas, a fim de dotar os entes federados de recursos suficientes para atender suas obrigações constitucionais.

Não obstante, as contribuições sociais ficaram de fora desta repartição. Foi em decorrência disto que a União passou a dar especial atenção a este tributo, majorando

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 183.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 73.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 41

²³ BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito tributário e princípio federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 93.

alíquotas, diversificando a hipótese de incidência mediante alterações constitucionais²⁴, ou instituindo novas contribuições, tudo com o objetivo de aumentar a arrecadação sem precisar dividi-la com os demais entes federados²⁵.

Consequência direta disto é que a legislação tributária, já extensa, ficou ainda mais complexa ao regular as contribuições sociais, impondo maior esforço das empresas a fim de atender as exigências legais, aumentando os custos de conformidade.

As contribuições sociais se tornaram para as organizações empresariais matéria cuja atenção dispensada deve ser redobrada a fim de não recolher o quanto indevido. Em decorrência, a assessoria jurídica preventiva se tornou mandamental para que as empresas tenham responsabilidade empresarial, *tax compliance*, e competitividade no segmento de atuação.

Avançando, é importante destacar serem encontradas no artigo 195 da Constituição Federal, nos seus incisos I a IV, as hipóteses de incidência das contribuições sociais²⁶.

²⁴ Emendas Constitucionais nºs 20, 33, 41, 42, 47.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O sistema tributário nos 20 Anos da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **O direito tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 103

²⁶ Art. 195. "A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

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

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

Notadamente, dentre as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, a mais complexa e difícil é aquela que incide sobre a receita ou faturamento, estabelecida no inc. I, “b”. Foi esta que sofreu maior atenção do legislador desde a promulgação da Constituição, e por esta razão desafia elevado número de discussões judiciais.

Assim, a pretensão de investigar a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, se dá justamente pela relevância, destaque e complexidade que este tributo ostenta.

Nele se propõe a realização da análise econômica positiva e normativa da não-cumulatividade da incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de modo a extrair se é um tributo ótimo, ou seja, menos distorcivo economicamente e menos interventor na liberdade econômica do indivíduo²⁷ do que o sistema cumulativo, e, por este conceito, eficiente.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’.

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (grifo nosso). BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

²⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 210.

1.1 Delimitação do Tema

A sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS, introduzida pelo art. 195, § 12º, da CF, e Lei 10.833/03, tinha por escopo aumentar a eficiência do tributo, de modo a torna-lo um tributo ótimo.

Assim, investigar-se-á se na indústria moveleira pesquisada a COFINS não-cumulativa é eficiente, ou seja, um tributo ótimo. O conceito de tributo eficiente, para fins deste trabalho, se confunde com o de tributo ótimo, sendo aquele que é menos distorcivo economicamente e menos interventor na liberdade econômica do indivíduo, cumprindo a sua função de tributar, vertendo para os cofres públicos os recursos necessários, com o menor dispêndio possível da administração e do contribuinte, o que se verifica caso atendidos cinco critérios: (1) ter uma base grande de contribuintes; (2) ter regras simples e objetivas; (3) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (4) ser justo: e, (5) ter baixo custo administrativo.

A pesquisa será realizada mediante uma análise positiva e normativa sob a ótica da análise econômica do direito²⁸⁻²⁹, conforme fórmula proposta por Cristiano Carvalho³⁰ e Richard A. Posner³¹.

Salienta-se, que a pesquisa abordará o impacto da COFINS na sociedade empresária pesquisada, do segmento moveleiro, no ano de 2016.

1.2 Formulação do Problema

Delimitado o assunto, impõe-se a formulação do problema que deverá ser solvido ao longo do trabalho de conclusão. Assim, questiona-se:

Considerando o objetivo visado pelo legislador com a introdução da COFINS não-cumulativa no cenário tributário nacional, e observando ser consequência lógica de uma sistemática de apuração complexa e casuística o aumento dos custos de conformidade das empresas, qual foi o impacto desta sistemática de apuração no

²⁸ CIOBANU, Ramona. The role of the Chicago School of Economics in the genesis of a new field of research: The economic analysis of law. **Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series VII: Social Sciences. Law**, Braşov, Romania, v. 6, n. 2, p. 43-48, July 2013. Disponível em: <<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=c78c9b55-b6df-4839-a3ea-3a103cc2213f%40sessionmgr104>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

²⁹ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

³⁰ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2014. p. 254.

³¹ POSNER, Richard A. **Economic analysis of law**. 5th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998. p. 533.

preço dos produtos ou no resultado da empresa, no período objeto do estudo, e ele pode ser qualificado como um tributo ótimo, eficiente?

1.3 Hipótese

A resposta ao problema formulado será investigada mediante uma análise econômica positiva e normativa do direito, com pesquisa empírica.

Não obstante, é possível antecipar que a introdução da sistemática não-cumulativa da COFINS teve por escopo atender a eficiência econômica como um tributo ótimo, conforme clamado pela classe produtiva brasileira.

Embora a COFINS não-cumulativa tenha atendido aos princípios da justiça fiscal e neutralidade, na maior parte dos casos, desatendeu aos princípios da praticabilidade e da eficiência administrativa e tributária como um tributo ótimo.

A complexidade e o casuísmo do sistema não-cumulativo aumentaram os custos de conformidade das empresas.

Assim, a sistemática não-cumulativa, da forma como proposta, não atingiu seu objetivo, sendo necessárias alterações para lograr tal escopo.

1.4 Objetivo Geral

O objetivo geral é, utilizando as ferramentas oferecidas pela Análise Econômica do Direito, realizar uma análise positiva e normativa da COFINS não-cumulativa, obtendo um panorama das suas virtudes e fragilidades, apurando se ele é eficiente como um tributo ótimo.

1.5 Objetivos Específicos

Vivencia-se atualmente um período bastante tormentoso na vida da República, sendo discutida no Parlamento, quase como consenso, a necessidade de profundas reformas em diversas áreas como a política, a econômica e a tributária, como forma de possibilitar e garantir o crescimento sustentável do país.

É nesta última reforma que este trabalho mira, buscando avaliar um dos tributos mais complexos, mal entendidos e fomentador de discussões judiciais que já existiu.

Desta maneira, o trabalho ora esboçado tem como ponto central:

- a) realizar a análise econômica positiva e normativa da COFINS não-cumulativa;
- b) através de pesquisa empírica, avaliar se, no setor escolhido, é um tributo eficiente, ótimo;
- c) formular, por fim, como resultado desta investigação, proposta de política pública que vise melhorar a sistemática de apuração da COFINS, ou até mesmo a eliminação da sistemática não-cumulativa, e, conseqüentemente, melhorar o sistema tributário nacional.³²

1.6 Justificativa

O país passa por momento histórico. Vivencia-se um período de turbulência política, econômica e social.

A crise política desencadeada pelos fatos revelados na denominada “Operação Lavajato” da Polícia Federal, que dão conta da existência de corrupção endêmica, com ameaça de prisão de um ex-presidente da República e que culminou com o *impeachment* da presidente Dilma Rousseff, paralisaram o governo, redundando no afastamento de investimentos estrangeiros necessários.

Estes fatos levaram a economia brasileira a amargar dois anos consecutivos de expressiva recessão, com o perigoso agravante da inflação sem controle e em elevação. Tal conjuntura econômica, em que se tem a brusca diminuição da atividade econômica, com o fechamento de empresas, aumento da inadimplência, a paralisação do comércio, o desemprego em alta, tem por consequência diminuição da arrecadação.

Assim, se por um lado o Poder Executivo não diminui os seus gastos, por outro vê diminuída a arrecadação, aumentando ainda mais o déficit público. É por isso que, para tentar quebrar este ciclo vicioso sem cortar gastos, o anterior governo propunha a majoração da carga tributária.

O novo governo busca frear os gastos públicos, porém sem sucesso ainda, e não descarta a necessidade de eventualmente majorar a carga tributária, seja mediante aumento de alíquotas, seja ressuscitando a antiga CPMF, o chamado imposto sobre movimentações financeiras. Mas o desenrolar desta crise sem

³² CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2014. p. 247.

precedentes vivida atualmente, certamente redundará em profundas transformações, necessárias para reorganizar o país.

Uma destas transformações se dará, certamente, com uma grande reforma tributária, a qual será realizada com viés da Análise Econômica do Direito, buscando a simplificação do sistema tributário, a fim de alcançar tanto a eficiência administrativa quanto econômica enquanto tributo ótimo, imperativa como forma de incentivar o desenvolvimento nacional.

Logo, a elaboração da análise econômica positiva e normativa da COFINS não-cumulativa, com o objetivo de oferecer subsídios para adoção de políticas públicas eficientes, se mostra não só atual, como de extrema utilidade nesta nova fase que o país atravessará.

2 A COFINS NÃO-CUMULATIVA

O estudo ingressa, a partir deste momento, na apreciação da contribuição social a ser analisada.

2.1 A COFINS

A síntese da razão da existência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), se revela na seguinte citação:

A chamada Constituição cidadã identificou grande parcela do povo brasileiro imerso na miséria, especialmente rurícolas, ainda na posse de pequenas glebas ou já vivendo na periferia dos grandes centros urbanos, sem qualquer cobertura previdenciária. Identificou, igualmente, condições higiênicas precárias, ausência de saneamento básico e, por isso, na sociedade brasileira, grandes problemas de saúde, preventivos e curativos. A assistência social ainda que gratuita, impunha-se, ao lado da saúde pública e dos benefícios já tradicionais da Previdência (benefícios em manutenção, pensões e aposentadorias), exceto dos funcionários públicos que sempre aposentavam-se às expensas do Tesouro (como, de resto, ocorre em quase todos os lugares).

Foi criada a Seguridade Social em tripé: Assistência Social incluindo benefícios continuados para carentes e idosos, gratuita; o Sistema Nacional de Saúde (SUS) e a Previdência Social (em verdade o seguro social, contraprestacional, ou seja, sem a contribuição do segurado, o Estado, por sua instrumentalidade, não emite escrituralmente apólice do seguro).

Para fornecer os cofres da Seguridade, o Constituinte originário criou um imposto sobre o jogo, especialmente os lotéricos, a cargo dos apostadores e ganhadores, refundiu dois outros sobre receitas e faturamento (**PIS e COFINS**) [...].³³ (grifo nosso).

Frisa-se a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), pois este trabalho se aterá neste tributo, estabelecido no art. 195, I, 'b', da Constituição.

Importante destacar que os artigos 194 e 195 da Carta Maior,³⁴ estabelecem nortear este tributo o princípio da solidariedade, pois toda a sociedade, inclusive o Estado, tem o dever de contribuir para a manutenção do sistema, para que o Estado

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 162.

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

retribua, mais à frente, com prestações de saúde, assistência social, aposentadorias e pensões.

Amolda-se esta explicação perfeitamente ao princípio da eficiência Kaldor-Hicks, também chamada de melhoria potencial de Pareto. Na *eficiência de Pareto*, assim nominada em virtude de seu criador, há uma situação de equilíbrio na qual sua mudança não é possível sem que uma das partes envolvidas fique em uma situação melhor, ou ela assim compreenda estar, sem que a outra acabe em situação pior.

Nicholas Kaldor³⁵ e J. R. Hicks³⁶, nos anos trinta do século passado, publicaram no *The Economic Journal* dois ensaios nos quais demonstraram a possibilidade de, mesmo alterando a situação de equilíbrio, nenhuma das partes assumir prejuízo, por isso melhoria potencial de Pareto.³⁷

Cooter e Uhlen são didáticos ao explicar as melhorias potenciais de Pareto:

Em contraposição a isso, uma melhoria potencial de Pareto permite mudanças em que haja tanto ganhadores quanto perdedores, mas exige que os ganhadores ganhem mais do que os perdedores perdem. Se essa condição for cumprida, os ganhadores podem, em princípio, indenizar os perdedores e ainda ter um excedente que sobre para eles mesmos. Para uma melhoria potencial de Pareto a indenização não precisa ser feita efetivamente, mas tem que ser possível em princípio. Esta é, essencialmente, a técnica da análise de custo-benefício. Na análise de custo-benefício, um projeto é empreendido quando seus benefícios excedem seus custos, o que implica que os ganhadores poderiam compensar os perdedores. A análise do custo-benefício tenta levar em conta tanto os custos e benefícios privados quanto os sociais da ação que está contemplada.³⁸

Na seara tributária, dificilmente encontraremos a eficiência de Pareto, onde há um equilíbrio total, não havendo possibilidade de alguém obter ganhos maiores sem que outro perca. O contribuinte sempre irá perder para o Estado ganhar mais, pois compulsoriamente terá que contribuir, perdendo parcela de sua riqueza. No entanto, esta perda poderá ser

³⁵ KALDOR, Nicholas. Welfare propositions of economics and interpersonal comparisons of utility. **The Economic Journal**, London, v. 49, n. 195, p. 549-552, Sept. 1939. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2224835?newaccount=true&read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 18 fev. 2018.

³⁶ HICKS, J. R. The foundations of welfare economics. **The Economic Journal**, London, v. 49, n. 196, p. 696-712, Dec. 1939. Disponível em: <<http://www.uvm.edu/~jdericks/EE/Hicks.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

³⁷ FISCHMANN, Filipe. **Direito e economia**: um estudo propedêutico de suas fronteiras. 2010. f. 24. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-01082011-162655/pt-br.php>> Acesso em fev. 2018.

³⁸ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 63-65.

momentânea, pois se o Estado cumprir sua obrigação constitucional de prover necessidades futuras do contribuinte, no caso, com benefícios previdenciários, a perda será compensada. Certo é que os ganhos do Estado devem ser maiores que as perdas do Contribuinte, pois desta forma o Estado terá condições de indenizá-lo³⁹. Na eficiência Kaldor-Hicks, se avalia a relação custo benefício, ou seja, o ganho deve ser superior à perda, pois assim o ganhador indenizará o perdedor e ainda obterá vantagem.

O art. 195, I, da CF, estabeleceu a possibilidade da instituição da Contribuição Social incidente sobre o faturamento, sendo, após a edição da Emenda Constitucional 20/98, estendida a possibilidade da incidência sobre a receita.⁴⁰ Este tributo era cumulativo, ou seja, auferida receita ou faturamento, impunha às pessoas jurídicas recolher o tributo,⁴¹ independentemente do recolhimento anterior na cadeia produtiva.

2.2 A Criação da COFINS Não-Cumulativa e a sua Sistemática de Apuração

A Constituição, desde sua promulgação, estabeleceu que o IPI e o ICMS seriam impostos não-cumulativos, ou seja, deveria ser compensado o imposto devido em cada operação com o montante cobrado na etapa anterior.⁴² Com isso, somente seria tributado o valor agregado, desonerando as etapas da cadeia.

A não-cumulatividade da COFINS foi introduzida no ordenamento jurídico constitucional através da Emenda nº 42, publicada em 31/12/2003, a qual adicionou o parágrafo 12º ao artigo 195, da Constituição Federal, cuja redação é:

§ 12º: A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.⁴³

Flagra-se, de pronto, que o § 12º, do art. 195, da CF, ao instituir a não-cumulatividade, ao contrário do ocorrido relativamente à instituição da não-cumulatividade

³⁹ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 63-65.

⁴⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

⁴¹ Não se abordará neste trabalho a discussão envolvendo a os conceitos de faturamento e receita, assim como a inconstitucionalidade parcial da Lei. 9.718/98, declarada pelo Supremo Tribunal Federal, por não estar no escopo almejado.

⁴² IPI: Art. 153, § 3º, inciso II e o ICMS: Art. 155, § 2º, inciso I. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

⁴³ BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 17 fev. 2017.

do IPI e do ICMS, não estabeleceu o seu *modus operandi*. Nem precisaria, pois o conceito e alcance da não-cumulatividade já estava consolidado na doutrina e jurisprudência, correspondendo ao abatimento do imposto pago na etapa anterior, tributando apenas o valor agregado⁴⁴. Por isso o Constituinte ordinário remeteu à lei ordinária a determinação da forma de instituição, bem como a seleção dos setores de atividade econômica que seriam beneficiados com a não-cumulatividade da COFINS.

Sobreveio, então, a Lei 10.833/03, resultante da conversão da Medida Provisória nº 135 (editada anteriormente à Emenda Constitucional nº 42), que havia eleito como técnica para afastar a cumulatividade da exação, a compensação do valor dos créditos, apurados mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor dos bens utilizados como insumos, dentre outros, com o valor correspondente a 7,6% da receita, consoante disposto nos seus artigos 1º, 2º e 3º:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência 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.

§ 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 é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 3º O valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:⁴⁵

Claro está que, nesta modalidade de técnica da determinação da não-cumulatividade, o contribuinte apura o valor da respectiva base de cálculo (total do faturamento ou receita), e sobre ela aplica a alíquota. Do resultado obtido poderá ser

⁴⁴ "By 1980, 25 countries, mostly in Western Europe and South America, had adopted value-added taxes (VATs), a tax on sales of goods and services, collected by withholding the tax at all stages of production and distribution. Today, more than 160 countries employ a VAT, and the United States is the only OECD country without a national-level tax on sales of goods and services (Figure 1)". GRAETZ, Michael J. The tax reform road not taken - Yet. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. 67, n. 2, p. 422, June 2014. Disponível em: <<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=d87f80e4-bdc9-4426-b91b-4e81476b0719%40sessio>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

deduzido o montante dos créditos obtidos mediante a aplicação de alíquota incidente sobre o valor das despesas (legalmente autorizadas) necessárias para obter correspondente receita. Por isso se diz tratar-se de não cumulatividade “*base on base*”⁴⁶. Desinteressa, nesse sistema de não-cumulatividade, a operação anterior, pois a desoneração é da própria base.

Trata-se de uma fórmula inovadora para tentar afastar a incidência em cascata do tributo. Ao invés de determinar fosse destacado na nota fiscal de venda o montante da contribuição paga pelo vendedor, autorizando o comprador a creditar-se deste montante, como ocorre no IPI e no ICMS (*tax ou tax*), com o que estaria aplicando plenamente a não-cumulatividade, o legislador ordinário optou por criar o denominado método subtrativo indireto.

Neste novo método, como é desconsiderado totalmente o quanto foi tributado na etapa anterior da cadeia, a não cumulatividade é atendida de forma indireta, pois ao permitir a redução da base de cálculo mediante o abatimento dos créditos apurados incidentes sobre as despesas, indiretamente está sendo abatido o tributo pago na etapa anterior, o qual é completamente desvinculado e desconhecido, fato reconhecido pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)⁴⁷.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Pis–Cofins**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62.

⁴⁷ 41. “Vê-se, assim, que as normas legalmente postas ao respeito da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não impõem uma proporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador. O sistema, portanto, não comporta uma perfeita proporção entre débito do vendedor e crédito do comprador. O sistema convive com descompassos, com falhas, de forma que, se o compararmos com o método do imposto contra imposto (IPI) dificilmente haverá uma cadeia em que o crédito apurado seja proporcional à contribuição anteriormente recolhida (ou devida ou exigível).

42. Exemplifique-se a ocorrência de desproporção entre tributo devido pelo vendedor e crédito apurado pelo comprador com qualquer compra feita a pessoa sujeita ao regime cumulativo, que paga contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, regra geral, às alíquotas, respectivamente, de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), conforme o art. 4º, IV da Lei Nº 9.718, de 1998, por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, que apurará créditos decorrentes dessa compra às alíquotas de PIS e da COFINS, respectivamente de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). É evidente a falta de proporção entre o crédito apurado pelo comprador e a contribuição paga (ou devida ou exigível ou imponible) pelo vendedor.

43. Tal discrepância ainda existe no caso de geração de créditos frente a aquisições de vendedores sujeitos ao SIMPLES NACIONAL, quando as alíquotas incidentes sobre as bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS devidas (ou pagas ou exigíveis ou imponíveis) pelos vendedores serão ainda menores em relação àquelas arcadas pelos vendedores simplesmente sujeitos à cumulatividade, as quais, conforme acima evidenciado, já são inferiores aos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo.

44. Portanto, uma segunda conclusão possível de ser feita é que, na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é normal a ocorrência de desproporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador, parecendo desarrazoado ou extraordinário ou anômalo exigir uma proporcionalidade entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo adquirente”. BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer nº 1.425/2014, de 29 de**

Neste momento, se faz uma primeira crítica à não-cumulatividade da COFINS. É que os créditos admitidos, ou o montante que pode ser abatido da base de cálculo da contribuição, não correspondem fielmente ao montante do tributo que foi recolhido ao erário na etapa anterior da cadeia produtiva. Isto significa que, se os créditos forem inferiores ao quanto recolhido a título de COFINS na etapa anterior, haverá uma semi-não-cumulatividade ou uma não-cumulatividade “capenga”. Por outro lado, em situação inversa, caso os créditos superem o montante tributado na etapa anterior, estaremos diante de uma desoneração. Enfim, foi criado um tributo *Frankeinstein*.

3 A ANÁLISE POSITIVA E NORMATIVA DA COFINS NÃO-CUMULATIVA

O presente estudo está sendo orientado pela Análise Econômica do Direito, aplicada à tributação. As ferramentas do Direito e Economia se prestam tanto para a análise positiva do direito tributário, como para a análise normativa, e serão aplicadas neste trabalho a fim de alcançar seu escopo.⁴⁸

3.1 Conceitos e Objetivos

A Análise Econômica Positiva pode ser conceituada como uma fotografia, ou uma radiografia de um determinado instituto jurídico. Através dela é possível avaliar o funcionamento e a eficiência do instituto jurídico, no momento exato em que é efetuada a avaliação, e se ele está alcançando os objetivos e resultados pretendidos e para os quais ele foi criado.

Uma vez realizada a referida avaliação, faz-se a Análise Econômica Normativa, sintetizada no binômio dever-ser. Através deste procedimento serão analisados os fundamentos e objetivos da criação determinado instituto jurídico e, considerando o seu funcionamento atual, apurado pela Análise Positiva, o que deverá ser feito para receber a chancela de eficiente. Trata-se da busca do plano ideal.

Através da Análise Normativa se alcançará o desiderato de aperfeiçoamento do instituo, através de recomendações de políticas públicas notadamente no intuito melhorar o funcionamento do instituto a fim de torna-lo eficiente, ou, se provada a sua ineficiência e impossibilidade de melhorá-lo, justificar a sua retirada do mundo jurídico, em casos extremos.

3.2 Metodologia

Importa esclarecer que as análises devem ser realizadas com método, e para que possa entender elas como ciência, devem ser passíveis de comprovação no campo fático. Por esta razão, a pesquisa empírica se torna essencial, pois sem ela, permanecendo tão somente no campo hermenêutico, seria apenas uma tese, cuja aplicação poderia não render os resultados esperados. É como se no campo da física

⁴⁸ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2014. p. 247.

fosse projetado um foguete, mas sem qualquer experimento para saber se a propulsão e a aerodinâmica são adequadas, fosse recomendada a construção do mesmo e o lançamento de um voo tripulado; neste caso, o lançamento poderia ser um sucesso, assim como um fracasso, pois não houve testes para certificar se o projeto não continha erro.

Por esta razão, além de uma pequena parte que se adota o método dogmático, a metodologia que norteia a pesquisa da eficiência da sistemática não-cumulativa da COFINS é a qualitativa, com pesquisa empírica. Esta se insere dentro de um contexto metodológico próprio das análises positivas e normativas voltadas para a área do direito tributário.

Será avaliado se a sistemática da COFINS estudada é um tributo ótimo, eficiente, mediante a avaliação dos seguintes requisitos: “(1) uma base grande de contribuintes; (2) ter regras simples e objetivas; (3) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (4) ser justo (não viola a isonomia); e (5) ter baixo custo administrativo.”⁴⁹

Esta metodologia é utilizada tanto para a realização da Análise Positiva, quanto da Normativa, apurando a eficiência atual e o que poderia ser feito para melhorar a eficiência.

⁴⁹ CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2014. p. 254.

4 REALIZANDO A ANÁLISE POSITIVA

Inicia-se, a partir deste ponto, a análise positiva da COFINS não-cumulativa.

4.1 Exposição de Motivos da MP135/03, Convertida na Lei 10.833/03

Em 30 de outubro de 2003, o então Ministro da Fazenda Antônio Palocci Filho, encaminhou ao Presidente da República a Exposição de Motivos Nº 197-A/2003 – MF,⁵⁰ da Medida Provisória 135/2003, posteriormente convertida na Lei 10.833/2003,

⁵⁰ “1.1. o principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo 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.

[...]

DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/pasep.

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/pasep, ajustando as regras previstas nesta medida provisória às previstas na lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da lei de responsabilidade fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma 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.

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.

9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à secretaria da receita federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas.

10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda,

a qual introduziu no cenário jurídico nacional a COFINS não-cumulativa, conforme autorizado pelo § 12º, do art. 195, da CF.

Da simples leitura da referida exposição de motivos, retira-se que a COFINS não-cumulativa foi instituída por clamor do empresariado nacional, tendo como o principal objetivo “[...] estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos”,⁵¹ mediante a correção de distorções

[...] decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais

bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a estas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do imposto de renda.

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo simples, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

12. A alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e incidirá sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.

13. Define-se, também, que a contribuição será paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

[...]

COMENTÁRIOS FINAIS

47 Quanto às razões de urgência que justificam a adoção de medida provisória, estas decorrem: Do clamor do empresariado nacional pela adoção de modelo de incidência não-cumulativa para as contribuições sociais, cuja instituição, no caso da COFINS, encontra-se determinada no art. 12 da lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, além da necessidade de desonerar as exportações e de aumentar a competitividade dos produtos nacionais;

Da adoção de soluções que aperfeiçoem a legislação tributária, em especial em relação à compensação de tributos e contribuições; que atribuam maior controle fiscal mediante a obrigatoriedade de retenção do imposto de renda e contribuições sociais, assegurando o efetivo cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes; que dêem tratamento equivalente a empresas em situações semelhantes; e que dêem efetividade ao exercício do poder de polícia pelo Estado;” (grifo nosso). BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 29 mar. 2016.

⁵¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 29 mar. 2016.

eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.⁵²

Aqui abre-se um parêntesis apenas para explicitar um dos efeitos dos tributos que incidem em cascata. Neles, em cada etapa da produção os tributos são somados e integrados ao preço do produto, onerando o consumidor final. Se a demanda do produto é elástica, haverá possibilidade de migração do consumo, salvo se os integrantes da cadeia produtiva reduzirem sua margem de lucro, absorvendo parte do ônus tributário. A fim de evitar a aludida redução da margem de lucro, muitas empresas optam por verticalizar a sua produção. Adotando esta medida, há a eliminação de integrantes da cadeia e, conseqüentemente, a incidência tributária que recairia nestas empresas eliminadas, reduzindo a carga tributária nominal do produto final. Ocorre que ao verticalizar, muitos postos de trabalho, em especial em empresas de pequeno e médio porte, usualmente intensivas em mão de obra, são eliminados, havendo consequência social, e um maior ônus previdenciário ao Estado.

Por esta razão, os tributos denominados não-cumulativos tendem a ser mais eficientes, contudo outros fatores devem ser analisados para comprovar esta eficiência, o que se fará neste trabalho, tão somente quanto à COFINS não-cumulativa.

Mas importa esclarecer, ainda, que pelo lado do ente tributante, a introdução da sistemática não-cumulativa da COFINS foi justificada por se tratar de um modelo, que por um lado modernizava o sistema de custeio da seguridade social sem, contudo, “[...] pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da lei de responsabilidade fiscal”,⁵³ pois com alíquotas superiores não haveria queda na arrecadação, garantindo-se “a manutenção da carga tributária correspondente ao que [...]”⁵⁴ então se arrecadava com a cobrança da referida contribuição cumulativa. Por outro lado, visava também garantir o exercício do Poder de Polícia, no caso a fiscalização tributária, de forma mais eficiente.

⁵² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

⁵⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

4.2 Base Grande de Contribuintes

Informada as razões pelas quais foi criada a sistemática não-cumulativa da Cofins, adentrar-se-á na realização da análise positiva do primeiro requisito, buscando mensurar a base de contribuintes.

O contingente de contribuintes atingidos pela compulsoriedade do tributo guarda proporção entre alíquota e arrecadação. Isto porque quanto maior for o número de sujeitos obrigados ao recolhimento, maior a arrecadação, permitindo reduzir a alíquota de modo a não onerar em demasia cada contribuinte, incentivando-o a contribuir.

Por outro lado, o tributo cuja alíquota for demasiadamente alta, incentivará a deserção⁵⁵ do recolhimento do tributo, reduzindo a arrecadação. Assim, segundo a conhecida curva de Laffer⁵⁶, há um momento em que determinada alíquota garante a máxima arrecadação, ou seja, o tributo está sendo eficiente, ao passo que, a majoração da alíquota acarretará em incentivo para a deserção do recolhimento, como escolha racional, reduzindo a arrecadação.

No caso em estudo, a COFINS não-cumulativa **não** possui uma base grande de contribuintes. Isto porque estão obrigadas ao recolhimento do tributo por esta sistemática, basicamente, as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real,⁵⁷⁻⁵⁸ em sua maioria

⁵⁵ Utilizamos a palavra deserção como gênero de várias formas do indivíduo deixar de recolher o tributo.

⁵⁶ LAFFER, Arthur. **The Laffer Center**. Austin, Texas, 2017. Disponível em: <<http://www.laffercenter.com/>>. Acesso em: 07 fev. 2017.

⁵⁷ Art. 10 da Lei 10.833/03. BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 16 mar. 2017.

⁵⁸ Art. 14 da Lei 9.718/98: “Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:
 I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
 II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
 III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
 IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
 V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
 VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).
 VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio”. BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 16 mar. 2017.

grandes empresas, que correspondem a apenas 1% daquelas do setor industrial, ao passo que a esmagadora maioria das empresas deste setor são médias (3,6%) ou micro e pequenas empresas (95,5%),⁵⁹ tributadas pelo lucro presumido ou Simples.

E aqui necessário tecer um comentário importante do ponto de vista constitucional. É que o § 12º, do art. 195, da CF, ao estabelecer a possibilidade de o legislador ordinário criar a sistemática não-cumulativa da COFINS, facultou a ele, apenas, a escolha dos setores de atividade econômica que se submeteriam à esta sistemática. Não obstante, fazendo pouco caso do comando constitucional, o legislador ordinário adotou o critério do porte econômico da empresa, pois como já mencionado, foram submetidos à sistemática não-cumulativa as empresas de maior porte econômico, permanecendo sendo tributadas na sistemática cumulativa as empresas de menor porte econômico, imensa maioria das sociedades empresárias brasileiras. Esta forma de segmentação, contudo, não foi autorizada pela Constituição.⁶⁰

Esta opção do legislador, no entanto, faz sentido quando se observa a complexidade da sistemática não-cumulativa e os custos envolvidos na sua apuração, o que será abordado adiante. Ocorre que as empresas de maior porte, tributadas pelo lucro real, possuem, teoricamente, estrutura administrativa superior àquelas de menor porte, tendo assim melhores condições de apurar e recolher o tributo não-cumulativo. É o que reflete nas pesquisas mundiais, as quais demonstram que os custos de conformidade são regressivos e penalizam muito mais as empresas menores.⁶¹⁻⁶²

Embora não se tenha logrado êxito na obtenção de dados específicos do setor moveleiro, face a inexistência da informação, não haveria razão deste setor fugir à regra. O percentual de empresas obrigadas a apurar a COFINS pela sistemática não-cumulativa guarda proporção com os demais segmentos econômicos, revelando-se um

⁵⁹ SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Unidade de Gestão Estratégica. **Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira**. Brasília, DF, 2014. p. 40. <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2017

⁶⁰ MINATEL, José Antonio. PIS e COFINS: não cumulatividade e créditos: limitações da lei e da SRFB ao creditamento. **IBET**, São Paulo, 15 maio 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/pis-e-cofins-nao-cumulatividade-e-creditos-limitacoes-da-lei-e-da-srfb-ao-creditamento-por-jose-antonio-minatel/>>. Acesso em: 22 jul. 2017

⁶¹ BERTOLUCCI, Aldo V. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 140. Livro eletrônico.

⁶² SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. Administrative and compliance costs of taxation: book review. Bath, UK: Fiscal Publications, 1989. Resenha de: SLEMROD, Joel. Reviewed work. **Journal of Economic Literature**, [Nashville], v. 29, n. 3, p. 1195-1197, 1991. <http://www.jstor.org/stable/2727638?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 22 jul. 2017.

tributo cuja base de contribuintes, em termos percentuais representativos do setor, é baixa, muito baixa. Segundo informação publicada em 12/09/2016 no *site* da Receita Federal do Brasil⁶³, no ano de 2013, existiam **5.160.257** (cinco milhões cento e sessenta mil duzentos e cinquenta e sete empresas) empresas contribuintes no Brasil, sendo que destas, apenas **155.843** eram tributadas pelo lucro real, ou seja, tão somente **3,02%**. A título de comparação, no mesmo ano, **1.099.462 (21,3%)** das empresas eram tributadas pelo lucro presumido, **3.611.144 (69,98%)** estavam no SIMPLES e **293.808 (5,69%)** eram isentas ou imunes.

Como as empresas obrigadas ao recolhimento da COFINS sob a sistemática não-cumulativa são basicamente aquelas tributadas pelo lucro real, somadas àquelas cuja atividade exercida a Lei 10.833/03 determina também deva contribuir sob esta modalidade, independentemente de adotar o regime do lucro presumido, tem-se uma base de contribuintes extremamente baixa.

Em decorrência, é nítida e provada a desatenção da premissa da necessidade de uma base grande de contribuintes para que o tributo seja considerado eficiente.

4.3 Regras Simples e Objetivas

Todo o tributo deve possuir regras simples, claras e objetivas, fáceis de compreender e executar. Desta forma o contribuinte poderá cumpri-las de modo rápido e ágil, reduzindo o número de pessoas necessárias para este trabalho e o tempo necessário para tanto.

Tributos cuja apuração e recolhimento sejam complexos, regulamentados por leis, decretos, instruções normativas, portarias, etc., exigem do contribuinte, a fim de recolher corretamente o tributo e cumprir a obrigação tributária, principal e acessória, uma assessoria jurídica intensa, uma contabilidade tributária especializada, um maior número de pessoas e de tempo dispendido, acarretando uma excessiva onerosidade.

O custo envolvido no cumprimento da obrigação é denominado *custo de conformidade*, ou seja, é o montante que o contribuinte dispende para recolher o tributo. Este custo em geral não é absorvido pelo contribuinte, que o repassa no preço

⁶³ RECEITA FEDERAL. **Quantidade de empresas por município e regime de tributação**: tabela formato ODS. Brasília, DF, 12 set. 2016. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudos-diversos-pagina>>. Acesso em: 24 nov. 2017.

do seu produto ou serviço, acarretando modificação artificial nos preços nos mercados, com possíveis consequências inflacionárias.⁶⁴

Outra consequência nefasta de um tributo cujo recolhimento exige alto custo de conformidade, é o aumento do custo de transação. Muitos negócios jurídicos exigem a comprovação do atendimento da legislação tributária mediante a apresentação de certidões negativas. É o que acontece, por exemplo, nos casos de contratos com entes públicos, quando tanto para participar da licitação, adjudicar o contrato, ou mesmo receber o pagamento pela mercadoria ou serviço prestado é necessária a apresentação das certidões negativas. Mas não só. É comum nos casos de contratos de prestação de serviços continuada o contratante exigir a apresentação destes comprovantes para liberar o pagamento como forma de proteção de redirecionamento de eventual cobrança de obrigação não atendida pelo contratado, em razão da responsabilidade subsidiária. Em situações drásticas, os custos de conformidade acabam por incentivar que empresas desloquem sua sede e atividades para outros países.⁶⁵

A COFINS não-cumulativa, infelizmente, não atende este requisito. A lei instituidora, e sua posterior regulamentação pelo Poder Executivo criou uma fórmula extremamente complexa de apuração, em razão do casuísmo dos custos e despesas

⁶⁴ O tema macroeconomia não será aprofundado pois foge ao escopo do trabalho.

⁶⁵ É o que está ocorrendo nos Estados Unidos da América. Naquele país o principal tributo exigido das empresas é o denominado *Corporate Tax*, cujo recolhimento é muito complexo, exigindo altos custos de conformidade. Estes custos se agravaram com a exigência de uma compliance forte, regulada pela lei Sarbanes-Oxley, o que incentivou empresas a optarem por transferir suas sedes e atividades para países cuja carga tributária e custos de conformidade são menores. É o que se retira do trecho do artigo denominado *Revisiting The Value Added Tax: The current United States tax law 'encourages U.S. multinationals to locate assets and economic activity, and earn and realize profit, in other countries where taxes are lower'. Companies that locate assets and conduct economic activity within the United States are at a comparative disadvantage to those operating outside the country. As explained above, companies can save billions of dollars in taxes by shifting income to another country with lower tax rates.[...] Companies spend a significant amount of money to comply with the Sarbanes-Oxley Act in addition to the cost of filing their taxes. Section 404 of the Act is one of its most 'onerous' aspects. It requires companies to annually produce 'an internal control report' that (1) state[s] the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and (2) contain[s] an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.*

It is estimated that § 404 costs companies about \$2.3 million each year in direct compliance costs. Problematically, the benefits from § 404 do not seem to be worth these costs. Only nineteen percent of companies surveyed said that the benefits from § 404 outweigh the enormous costs of compliance. Furthermore, preparing tax returns and complying with other IRC provisions are also expensive for companies. In 2005 United States companies paid \$147.7 billion to comply with the IRC, and these compliance costs are projected to be \$268.9 billion by 2015". ENGEL, Charles C. *Revisiting the value added tax : a clear solution to the Murky United States Corporate Tax Structure. Indiana International & Comparative Law Review*, Indiana, v. 22, n. 2, p. 354-356, 2012. Disponível em: <<http://content.ebscohost.com/ContentServer.asp?T=P&P=AN&K=85346567&S=R&D=a9h&EbscoContent=dGJyMNxb4kSeqLQ4zOX0OLCmr0yep7dSrqq4TbGWxW>>. Acesso em: 18 de jun. 2017.

que permitem o creditamento e seu desconto.⁶⁶ Adicionalmente, foram editadas diversas leis esparsas e criadas fórmulas de apuração monofásica, concentrada, a possibilidade de obter crédito presumido, tudo isso regulamentado por decretos, Instruções Normativas, Portarias, etc., uma barafunda legislativa que tornou o cumprimento da obrigação tributária um verdadeiro inferno para as empresas, sendo necessário o dispêndio com maior número de profissionais e horas dedicadas, acarretando em enorme custo de conformidade e de transação.

A dificuldade no atendimento das obrigações tributárias gera, também, a ausência de segurança jurídica⁶⁷ de que o cumprimento esteja correto e que o fisco não irá cobrar diferença de tributo por entendimento diverso daquele do contribuinte, amargando este a possibilidade de existência de passivos ocultos significativos. Ilustra isto o fato que de 2002 a 2010, embora tenha se mantido estável a quantidade de empresas fiscalizadas, aumentaram as glosas e praticamente triplicaram os créditos tributários lançados pelo fisco.⁶⁸

Não é ocioso explicitar que o art. 170, da Constituição, assegurou a vigência no país do princípio da livre iniciativa. Este princípio assegura às empresas o direito de não atender deveres instrumentais que se revelem abusivos em razão do elevado custo de conformidade que acarretam, gerando profundo impacto no exercício da livre iniciativa, por ser inibidor ou desincentivador da atividade privada.⁶⁹

Não só. O custo de conformidade pode ser classificado como um desperdício, pois ele não impacta positivamente na atividade produtiva, nada dele retornando para a empresa, pois destina-se exclusivamente ao cumprimento das obrigações tributárias.⁷⁰

⁶⁶ “Além da extrema complexidade da legislação dessas contribuições, retalhada pela prevalência das exceções em detrimento das regras, é preciso pontuar que há uma série de dispositivos dessa legislação que avançam sobre direitos inerentes ao mecanismo da não cumulatividade [...]”. MINATEL, José Antonio. PIS e COFINS: não cumulatividade e créditos: limitações da lei e da SRFB ao creditamento. **IBET**, São Paulo, 15 maio 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/pis-e-cofins-nao-cumulatividade-e-creditos-limitacoes-da-lei-e-da-srfb-ao-creditamento-por-jose-antonio-minatel/>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 60.

⁶⁸ MARTINEZ, Antônio Lopo; SONEGHETI, Kassila Spinassé. Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do PIS e da COFINS. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 3, n. 3, p. 13-14, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/25369/14266>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

⁶⁹ CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 246.

⁷⁰ BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo T. Do custo de arrecadação de tributos federais. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, v. 17, p. 38, set. 2006. Ed. Especial. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34194>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

Uma das formas de apurar a complexidade, é o número de leis, decretos, e legislação administrativa tributária que regulamenta a matéria. Claro que isto, por si só, não implica necessariamente em complexidade, no entanto, exige do interprete atenção e tempo para analisar as regras que se aplicam ao seu caso. Ocorre que, quando se trata da não-cumulatividade da COFINS, a complexidade é dobrada, pois além de extensa a legislação, ela também é confusa, casuísta e de difícil compreensão.

Apenas para ilustrar, é elencada legislação que regulamenta a matéria (Quadro 1), em pesquisa não exaustiva, apenas exemplificativa, mas que permite ter a dimensão da confusão legislativa da sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS:

Quadro 1 – Legislação Exemplificativa

Legislação base:	Alíquota concentrada/ Monofásico	Créditos presumidos
- Lei 10.833/02 - Lei 11.033/04 - Lei 11.116/05 - Lei 11.196/05	Lei 9.718/98 Lei 10.147/00 Lei 10.336/01 Lei 10.485/02 Lei 10.560/02 Lei 11.116/05 Lei 13.097/15	10.925/04 11.488/07 11.787/08 12.058/09 12.096/08 12.655/12 12.839/13 12.865/13 13.137/15
Decretos	Instruções Normativas Receita Federal do Brasil (RFB)	Portarias e Atos Declaratórios RFB
Dec. nº 8.442/2015 Dec. nº 8.426/2015 Dec. nº 8.082/2013 Dec. nº 4.524/2002	IN RFB nº 1.590/2015 IN SRF nº 464/2004 IN SRF nº 404/2004 IN SRF nº 358/2003 IN SRF nº 247/2002 IN RFB nº 1.252/2012	- Ato Dec. Interpretativo RFB nº 8/2015 - Ato Dec. Interpretativo RFB nº 4/2016 Portaria MF nº 393/2016 Portaria MF nº 392/2016 Portaria MF nº 348/2014

Fonte: Elaborado pelo autor.

Note-se que desde a entrada em vigor da MP 135/03, que introduziu a sistemática da não-cumulatividade no cenário jurídico, a matéria COFINS foi objeto

de 2.807 soluções de consultas e de divergência respondidas pela Receita Federal do Brasil⁷¹. Importa esclarecer que cada solução resolve a dúvida não só de um contribuinte, mas de milhares outros que tiveram a mesma dúvida e formularam a mesma consulta. Assim, o número de consultas solucionadas deve ser multiplicada inúmeras vezes⁷², demonstrando a dificuldade na compreensão para o adequado recolhimento.

Esta dificuldade de compreensão e apuração para o recolhimento do tributo é desnudada no resultado da investigação realizada na empresa objeto da análise. A fim de investigar os efeitos da sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS na empresa pesquisada, foi elaborado um formulário contendo as questões cujas respostas eram chave para apurar o custo de conformidade. No Quadro 2 a seguir estão os questionamentos e as respectivas respostas:

Quadro 2 – Questionário

(continua)

<p><u>PERGUNTA 1:</u></p> <p>QUAL A ATIVIDADE PRINCIPAL DA EMPRESA?</p> <p>R. FABRICAÇÃO DE MÓVEIS DE MADEIRA.</p>
<p><u>PERGUNTA 2:</u></p> <p>QUAL FOI, EM 2016, A RECEITA OPERACIONAL BRUTA DA EMPRESA?</p> <p>R. RECEITA BRUTA DE VENDAS: R\$ 232.428.000,00</p> <p><u>PERGUNTA 3:</u></p> <p>Preencha a tabela abaixo considerando os custos de cada uma das áreas envolvidas. Identifique o quanto foi pago, em 2016, ou estime o montante que pode ser atribuído, transformando o tempo envolvido em reais, relativamente a estudos, discussões definição ou o cumprimento das obrigações tributárias <u>relativamente à COFINS NÃO-CUMULATIVA</u>, inclusive preenchimento de formulários eletrônicos.</p>

⁷¹ RECEITA FEDERAL. **Sistema normas**: atos decisórios. [Brasília, DF, 2017]. Disponível em: <<https://novodeciso.es.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>>. Acesso em: 25 set. 2017.

⁷² O número exato de soluções de consulta resolvidos pela Receita Federal do Brasil não é informado, divulgado.

CUSTOS DE CONFORMIDADE INTERNOS	R\$
a) do Conselho de Administração	
b) do Conselho Fiscal	
c) da Diretoria	
d) da Controladoria	
e) do jurídico	
f) da informática	
g) da contabilidade (inclusive auditoria interna)	12.000,00*
TOTAL	12.000,00

*Obs. O Custo total mensal para este assunto = R\$ 1.000,00 (02 dias por mês)

CUSTOS DE CONFORMIDADE INTERNOS	R\$
a) do Conselho de Administração	
b) do Conselho Fiscal	
c) da Diretoria	
d) da Controladoria	
e) do jurídico	
f) da informática	
g) da contabilidade (inclusive auditoria interna)	12.000,00*
TOTAL	12.000,00

*Obs. O Custo total mensal para este assunto = R\$ 1.000,00 (02 dias por mês)

CUSTOS DE CONFORMIDADE EXTERNOS	R\$
a) Auditores e Consultores Fiscais	
b) Advogados	15.000,00
c) Informática	
d) Arquivos Externos	
e) outros (especificar)	
TOTAL	15.000,00

(conclusão)

PERGUNTA 4:

Os custos internos e externos, apurados na resposta à pergunta 3, foram repassados no preço dos produtos no ano de 2016? Aponte o percentual.

R. Custos internos: 100%
Custos externos: 0%

PERGUNTA 5:

Relativamente à resposta a questão 3, letra “G”:

a) Qual o valor total mensal dispendido, em 2016, com a contabilidade?

R. Valor total mensal dispendido com a contabilidade: R\$ 25.000,00

b) Qual o valor e tempo mensal total dispendido pela contabilidade, apenas para cumprir a legislação tributária (todos os tributos)?

R.:

b.1 Valor mensal total dispendido pela contabilidade, apenas para cumprir a legislação tributária (todos os tributos): R\$ 15.000,00

b.2 Tempo mensal total dispendido pela contabilidade, apenas para cumprir a legislação tributária (todos os tributos): 528 horas

Obs. Total de pessoas: 05

Total de horas mensal com a contabilidade: 880 horas

Total de horas mensal dedicado à todos os tributos : 528 horas

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir destas respostas, podemos avaliar a situação da empresa analisada. Com base na resposta da pergunta 5, ficou claro que o peso do custo de conformidade com o pagamento de tributos corresponde a 60% (sessenta por cento) do total de horas de trabalho do setor de contabilidade. Consequentemente, resta apenas 40%

do tempo para que os contadores se dediquem aos lançamentos contábeis da empresa.

Considerando que a empresa possui cinco Contadores, três deles dedicam-se exclusivamente para apurar e recolher tributos, sendo que os outros dois efetuam os lançamentos contábeis.

Este custo de conformidade, correspondente a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) por mês, ou R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) ao ano, é integralmente repassado ao preço dos produtos vendidos, correspondendo a aproximadamente 0,078% deste.⁷³ Aparentemente é uma parcela ínfima, mas se o custo de conformidade fosse reduzido 33,3%, por exemplo, haveria a possibilidade de redução da equipe contábil em uma pessoa, com a consequente diminuição dos custos da empresa e aumento da sua lucratividade e eficiência.

Especificamente no que tange a apuração da COFINS pela sistemática não-cumulativa, foi declarado pela empresa o dispêndio de aproximadamente R\$ 1.000,00 mensais na apuração do tributo, somente com a contabilidade. Considerando-se que são dispendidos R\$ 15.000,00 para o pagamento de todos os tributos, o custo de conformidade da COFINS representa pouco menos que dez por cento do total do custo de conformidade dos tributos.

Podemos agregar à este custo de conformidade da COFINS, aquele externo, com advogados, no montante anual de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), que é totalmente absorvido pela empresa. Proporcionalmente, se este é o custo somente com a COFINS, e equivale a aproximadamente 10% do total anual com todos os tributos, o valor anual total do custo de conformidade externo, com advogados, relativo a todos os tributos, corresponde a aproximadamente R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais). Assim, somados os custos internos e externos, o valor anual dispendido pela empresa com apuração e recolhimento de tributos corresponde a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), o equivalente a 0,36% das despesas apuradas no balanço da empresa em 2016 (R\$ 99.219,000).

Em decorrência da análise realizada, resta confirmada a ineficiência da COFINS não-cumulativa no que tange ao requisito regras simples e objetivas, pois além de complexa, por esta razão a referida Contribuição acarreta alto custo de conformidade para a empresa pesquisada.

⁷³ Valor obtido a partir da proporção entre o custo e o faturamento bruto informado.

4.4 Incidir sobre Produtos e Serviços de Demanda Inelástica

Este requisito já foi parcialmente abordado. Sabe-se que todo o tributo influencia o sistema de preços, ou seja, quanto maior a carga tributária incidente sobre o produto, maior o preço e, conseqüentemente, menor o consumo. Por outro lado, quanto menor a carga tributária, menor deverá ser o preço, tendendo a ser maior o consumo. Assim, quanto maior a carga, maior será a distorção artificial do preço, afastando-se do equilíbrio entre oferta e demanda, salvo se a carga for absorvida pela empresa, deduzindo de sua lucratividade.

Nos casos em que o tributo incide sobre produtos ou serviços cuja demanda é inelástica, isto é, quando não há diminuição da procura em razão do aumento de preço, como ocorre, em geral, com remédios e bens de primeira necessidade, não haverá efeito-substituição, pois os consumidores permanecerão consumindo os bens e serviços, ainda que mais caros. Conseqüência disto é a maior eficiência do tributo do ponto de vista da arrecadação.

Analisando a empresa pesquisada, temos que a praticamente a metade do custo de conformidade é repassado ao preço do produto, sendo a outra metade absorvida pela empresa, diminuindo a sua lucratividade.

Certo é, no entanto, que se fosse possível, a totalidade do custo seria repassado ao preço, mas não o é em virtude da competição de mercado e a elasticidade da demanda, o que faz diminuir a lucratividade da empresa. Logo, pode-se afirmar que há, sim, uma distorção artificial do preço em razão do custo de conformidade.

Em decorrência, sendo os produtos industrializados e comercializados pela empresa sob análise de demanda elástica, e que o alto valor do custo de conformidade da apuração da COFINS não-cumulativa é parcialmente repassado ao preço do produto, acarretando sua alteração artificial, bem como sendo a outra parcela deste custo (custos externos – advogados) absorvida pela empresa, pois comercialmente não é possível repassar ao preço, diminuindo sua lucratividade e eficiência, conclui-se que também o quesito incidir sobre demanda inelástica é fulminado.

4.5 Ser Justo

Este requisito exige que o tributo além de ser eficiente, deve ser, justo⁷⁴. Tributo justo é aquele que preserva a isonomia⁷⁵ entre contribuintes⁷⁶, ou busca ao máximo observar a capacidade contributiva. Não de ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir⁷⁷. Quando há conflito entre eficiência e isonomia, por ordem constitucional, prevalece esta. Certo é que os tributos incidentes sobre a receita deixam pequena margem para a aferição da capacidade contributiva⁷⁸, já que não é possível avaliar se o bem ou serviço faturado foi vendido com prejuízo ou não, assim como não se mensura quanto do montante recebido efetivamente converterá em riqueza própria, uma vez que parcela corresponde aos

⁷⁴ “HERE IS A consensus among economists and tax theorists that the best tax system is one that strikes the optimum balance between economic efficiency and equity. An efficient tax system is one that does the least to distort the allocation of resources in the economy, thus maximizing overall production. Accordingly, taxes that might alter consumer or investor behavior should be eschewed. As to equity, there is virtually unanimous agreement among scholars that the tax system should be ‘fair’” - HAGOPIAN, Kip. The inequity of the progressive income tax. **Policy Review**, [Standford], n. 166, p. 3–17, 2011. Disponível em: <<http://www.hoover.org/research/inequity-progressive-income-tax>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

⁷⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello propõe haver “[...] ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma uma pessoa futura e indeterminada. II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que decorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial. III - A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados. IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita. MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 47.

⁷⁶ “O princípio da igualdade tributária é um típico direito fundamental e de há muito conhecido. Contudo, o que aparece no art. 150, II, da CF, sem precedente nas constituições anteriores, é uma *garantia expressa* para assegurar os sujeitos passivos contra qualquer tipo de *discriminação* (i) ou de *privilégios em matéria tributária*(ii)” (grifo do autor). TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 594-595.

⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 131.

⁷⁸ A doutrina manifesta-se no sentido de que, embora o art. 145, § 1, da CF, ao estabelecer que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, não limitou o atendimento do princípio da capacidade contributiva aos impostos. O princípio deve ser aplicado também nas contribuições sociais. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 65.

tributos que são arrecadados e depois recolhidos, como por exemplo o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS.

Aliás, a COFINS não-cumulativa se distancia dos impostos sobre valor agregado incidentes sobre o consumo, não se mostrando presente o princípio da repercussão, visto não ter influência direta sobre o consumidor final.⁷⁹

No caso da COFINS não-cumulativa, não se verifica afronta à isonomia entre contribuintes desta modalidade, pois todos são tributados pelo lucro real e recolhem de acordo com sua receita⁸⁰. Não obstante não se tratar de tributo sobre o consumo,

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 68.

⁸⁰ Em certos casos pode haver violação da isonomia. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no AC 2004.7108010633-8, em que foi Relator o Des. Leandro Paulsen julgou caso em que uma empresa prestadora de serviços, somente por ser tributada no regime do lucro real, teve majoração de 100% do valor recolhido a título de PIS COFINS quando obrigada a recolher na modalidade não-cumulativa. Neste julgado, O Tribunal entendeu ter sido violada a isonomia, assim como a capacidade contributiva e o princípio da livre concorrência, conforme se retira do trecho do voto condutor:

“Embora tenha atentado para os diversos argumentos trazidos e esteja bem fundamentada, tenho que não aplicou os dispositivos constitucionais a contento.

No caso, a questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, quais seja, as Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Diz respeito, isso sim, aos efeitos perversos que a aplicação de tal regime assume em concreto, relativamente à Autora, desafiando a aplicação de princípios explícitos, como a isonomia e a livre concorrência, e implícitos, como a capacidade contributiva e a razoabilidade.

Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%).

Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.

No caso específico da Autora, porém, que tem por objetivo social a prestação de serviços de limpeza e conservação, recrutamento e treinamento de recursos humanos e administração de condomínios, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da COFINS.

Vê-se, da apelação, quadro inserido às fls. 142/143 demonstrando que, num mesmo mês, pelo **regime não-cumulativo**, aplicada a alíquota e deduzido o crédito apurado, o montante devido seria de **R\$ 142.496,24** (R\$ 177.448,99 - R\$ 34.952,76), enquanto que, pelo **regime comum**, o montante devido seria de **R\$ 70.045,66**, a mesma discrepância se repetindo, com ainda maior intensidade, em outras competências.

Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. Efetivamente, não se trata de produto que se sujeite a uma cadeia econômica de diversas etapas, em que a alíquota elevada do regime não-cumulativo se dilua.

O acréscimo do ônus tributário, pois, não corresponde à capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração.

Implica, ainda, tratamento desigual que não se justifica.

De fato, implica tratamento mais oneroso relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa.

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação.

e não havendo repercussão econômica direta no valor final do produto ou serviços, o consumidor final será atingido. Neste sentido, o consumidor final, pobre ou rico, por pagarem o mesmo preço pelo produto ou serviço, serão afetados em razão da repercussão econômica indireta, configurando-se o tributo anti-isonômico por ser mais gravoso para o pobre, mormente quando não se perquire e modifica a alíquota em razão da essencialidade.

No caso, constatado o repasse do custo de conformidade da apuração da COFINS não-cumulativa da sociedade empresária analisada, fica ainda mais claro o gravame da sua repercussão indireta no preço do produto, pois este será arcado igualmente por consumidores com maior e menor capacidade econômica.

Logo, vai revelada a ausência de justiça, no caso específico, pois não há justiça quando a apuração de um tributo é onerosa e este ônus repercute no consumidor final, ferindo isonomia revelada na capacidade contributiva.

4.6 Ter Baixo Custo Administrativo

Este requisito guarda proximidade com o segundo, relativo às regras simples e objetivas. É que quanto mais simples e objetiva for a apuração do tributo, mais fácil será a sua administração. Tributos cujas apurações são complexas, da mesma forma que causam enormes custos de conformidade para os contribuintes, também acarretam prejuízos para a Administração Pública, pois a fiscalização se torna cara.

Aliás, a própria função do regime não-cumulativo fica comprometida, evidenciando que a sua aplicação no caso não passa por um juízo de razoabilidade.

Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo.

Tenho, pois, que sujeição obrigatória da Autora aos regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS implica ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da livre concorrência.

Tem a Autora, assim, direito a permanecer vinculada ao regime comum (cumulativo) do PIS e da COFINS e, nos termos dos arts. 170 do CTN e 74 da Lei 9.430/96 com suas alterações posteriores, de compensar os valores pagos a maior com outros tributos administrados pela SRF, com atualização pela SELIC, nos termos do art. 39 da Lei 9.250/96.

Em face da sucumbência, condeno a União ao pagamento de honorários advocatícios, os quais fixo em 10% sobre o valor da causa, com fundamento no art. 20 § 4º do CPC.

Isso posto, voto por dar provimento à apelação, assegurando à Autora o direito de prosseguir vinculada ao regime comum de apuração do PIS e da COFINS e de compensar os valores pagos indevidamente. Honorários advocatícios a cargo da União, nos termos da fundamentação.” (grifo do autor). BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS**, 2ª Turma. Apelante: Top Service Serviços e Sistemas Ltda. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Leandro Paulsen. Porto Alegre, 20 de março de 2007. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1475348&hash=bc4bc4c08892f950ecc33402f9570250>. Acesso em: 05 fev. 2018.

Ocorre que quanto mais difícil for a fiscalização, mais recursos devem ser destinados para este desiderato, demandando estrutura física compatível, recursos materiais, em especial na área tecnológica, pois exige o desenvolvimento de programas de computador que permitam gerenciar melhor a fiscalização, e um maior número agentes públicos de fiscalização. Isto acaba onerando financeiramente a Administração, e este ônus, ao fim e ao cabo, é arcado pelos contribuintes, pois são eles que financiam o Estado através dos tributos que recolhem.

Mas não é só. Outro ônus que a complexidade tributária traz à Administração pública, é o aumento do volume de discussões judiciais. O não entendimento adequado da obrigação tributária ou o desconhecimento faz com que sociedades empresárias deixem de recolher o montante do tributo devido, impondo à Administração Pública autuar e cobrar administrativamente ou judicialmente o montante entendido devido. Isto significa a utilização do aparato estatal (recursos) que seria desnecessário caso as regras tributárias fossem claras, simples, objetivas.

Adicionalmente, as dúvidas causadas abrem margem para as empresas intentarem discussões judiciais objetivando a repetição de indébitos. Esta situação acaba por demandar mais recursos ao Poder Judiciário, que necessita de mais pessoal e estrutura para atender as demandas no prazo razoável, conforme determina a Constituição.

A complexidade impressiona pois causa uma reação em cadeia. Note-se, que quanto mais complexo o tributo, maiores são os custos de conformidade e os custos da Administração Pública (executivo e judiciário), e ainda não se falou nos honorários advocatícios envolvidos, tanto contratados quanto de sucumbência, nas discussões judiciais, o que onera ainda mais os contribuintes e os cofres públicos. Esta classe profissional acaba sendo *free rider*, ou seja, se beneficia com esta falha de mercado.

Outro efeito da complexidade do tributo é que, caso não haja estrutura compatível para o exercício da fiscalização, haverá o incentivo ao não recolhimento do tributo, pois o contribuinte elimina os custos de conformidade, financiando-se pelo tributo não recolhido, com pequeno risco de sofrer penalidade. Esta deserção tributária traz um revés para a expectativa de arrecadação, impactando na contabilidade nacional.

Assim, quanto a COFINS não-cumulativa, o que se disse quando se abordou o segundo requisito, *regras simples e objetivas*, também se aplica aqui, sob a ótica do fisco. Esta contribuição social é extremamente complexa, tanto que ela desafia enorme quantidade de controvérsias judiciais e extrajudiciais, demandando recursos

e material humano do Estado, não só na esfera executiva, mas do judiciário. É o que se retira do relatório do Conselho Nacional de Justiça (Gráfico 1), denominado Justiça em Números, do ano de 2016:

Gráfico 1 – Justiça em números

Gráfico 6.94 – Assuntos mais demandados no 1º grau (varas)

1. DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa	354.425 (20,92%)
2. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Sociais	106.456 (6,28%)
3. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Corporativas	81.499 (4,81%)
4. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO - Objetos de cartas precatórias/de ordem	78.641 (4,64%)
5. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Contratos	75.175 (4,44%)
6. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Dívida Ativa não—tributária/Multas e demais Sanções	68.859 (4,06%)
7. DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos/IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física	68.069 (4,02%)
8. DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições/Contribuições Previdenciárias	51.471 (3,04%)
9. DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos/IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica	44.599 (2,63%)
10. DIREITO TRIBUTÁRIO - Regimes Especiais de Tributação/SIMPLES	35.350 (2,09%)
11. DIREITO PENAL - Crimes Praticados por Particular Contra a Administração em Geral/Contrabando ou descaminho	27.010 (1,59%)
12. DIREITO PENAL - Crimes contra o Patrimônio/Estelionato Majorado	24.798 (1,46%)
13. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria por Tempo de Contribuição (Art. 55/6)	23.503 (1,39%)
14. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Organização Político-administrativa/Administração Pública/Conselhos Regionais de Fiscalização Profissional e Afins	21.902 (1,29%)
15. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - RMI – Renda Mensal Inicial, Reajustes e Revisões Específicas/RMI – Renda Mensal Inicial	19.106 (1,13%)
16. DIREITO PREVIDENCIÁRIO - Benefícios em Espécie/Aposentadoria Especial (Art. 57/8)	18.518 (1,09%)
17. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Servidor Público Civil/Sistema Remuneratório e Benefícios	16.470 (0,97%)
18. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Títulos de Crédito	16.350 (0,97%)
19. DIREITO ADMIN. E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Organização Político-administrativa/Administração Pública/FGTS/Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	15.645 (0,92%)
20. DIREITO DO CONSUMIDOR - Contratos de Consumo/Bancários	15.631 (0,92%)

Fonte: Conselho Nacional de Justiça (CNJ).⁸¹

Observa-se que as contribuições sociais, dentre elas a COFINS, ocupam segundo lugar em números de processos em trâmite no primeiro grau de jurisdição da Justiça Federal. Embora não sejam fornecidos os percentuais envolvendo exclusivamente a COFINS, sendo irmã siamesa do PIS (Programa de Integração Social), quando se discute uma contribuição a outra também é objeto da discussão. Restam, assim, as contribuições sobre a folha e sobre o lucro. Se resumirmos as ações relativamente às contribuições sociais em três grupos conforme a sua base de cálculo, receita, folha e lucro, e dividirmos o percentual de ações por três, podemos inferir que 2,09% de todas as ações judiciais em primeiro grau da Justiça Federal Brasileira referem-se à COFINS, ou seja, um número nenhum pouco desprezível frente os demais tributos listados. Se for levado em consideração que o valor médio

⁸¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números**: 2016 ano base 2015. Brasília, DF, 2016. p. 259. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfff344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

dos vencimentos mensais de cada magistrado é de R\$ 38.000,00, e que a Justiça Federal de 1º Grau conta com 1.642 magistrados, estes, somados, recebem por ano R\$ 748.752.000,00⁸² (setecentos e quarenta e oito milhões, setecentos e cinquenta e dois mil reais). Assim, o custo dos processos relativos à COFINS, correspondem a 2,09% deste valor, ou seja, são retirados dos cofres públicos para fazer frente às discussões judiciais envolvendo a COFINS, apenas para o pagamento de Magistrados, R\$ 15.648.916,16 (quinze milhões, seiscentos e quarenta e oito mil, novecentos e dezesseis reais e dezesseis centavos). Importa esclarecer que este número, não contempla as execuções fiscais tendentes a cobrar tributos impagos (Dívida Ativa), o que só faria aumentar o valor apontado, visto que a dívida ativa tributária corresponde por 20% das demandas judiciais.

De salientar que por ser tão difícil a fiscalização do recolhimento da contribuição social em comento, foram criadas inúmeras obrigações acessórias, sendo a mais intrigante delas aquela que transfere ao contribuinte a obrigação de preencher formulários eletrônicos a fim de facilitar o trabalho de fiscalização do recolhimento da contribuição (Instrução Normativa RFB 1.258/2012).⁸³ Tal medida não reduziu custos envolvidos na arrecadação e sua fiscalização, como se imaginaria, mas teve o condão de tão somente transferir o ônus para o contribuinte, que se viu forçado a empregar maior esforço para atender a obrigação principal e acessórias.

O volume de discussões administrativas envolvendo a fiscalização tributária também é um parâmetro bastante interessante. Entre 01.01.1998 e 01.12.2003, ou seja, nos cinco anos anteriores a entrada em vigor da Lei 10.833/2003, foram julgados 3.518 recursos no antigo Conselho de Contribuintes. Em contrapartida, nos cinco anos posteriores, foram julgados 5.098 processos administrativos envolvendo a Cofins, conforme se retira das telas de pesquisa a seguir (Figura 1):

Figura 1 – Jurisprudência/Acórdãos administrativos CARF

⁸² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números**: 2016 ano base 2015. Brasília, DF, 2016. p. 219. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbb344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

⁸³ RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB nº 1258, de 13 de março de 2012**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aprova o Programa Gerador e as instruções para preenchimento da DCTF na versão "DCTF Mensal 1.8". (Retificado(a) em 20 de março de 2012). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37548>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

Jurisprudência/Acórdãos

Pesquisa : Camaras/Turmas (todas), Data inicial (01/01/1998), Data final (31/12/2003), Ementa contém (cofins)
Acórdãos Encontrados: 3518

Jurisprudência/Acórdãos

Pesquisa : Camaras/Turmas (todas), Data inicial (01/01/2004), Data final (31/01/2009), Ementa contém (cofins)
Acórdãos Encontrados: 5098

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).⁸⁴

A pesquisa aponta que após a entrada em vigor da Cofins-não cumulativa, houve um aumento bastante expressivo do número de recursos julgados. Mesmo sem poder afirmar que tamanho avanço no número de julgados se deu pelo aumento das discussões envolvendo o tributo ou tratou-se de maior produtividade da Corte Administrativa, certo é que o avanço foi significativo.

Assim, com os dados disponíveis e informados ao longo deste trabalho, é possível concluir que também resta frustrado este requisito relativo ao baixo custo administrativo, não fugindo à regra dos demais.

4.7 Diagnóstico Frente ao Resultado Apurado Quando da Análise dos Requisitos

Primeira conclusão: a sistemática não-cumulativa da COFINS não faz o menor sentido, ante a justificativa expressada na exposição de motivos de sua instituição e a sua própria fórmula de apuração. Explica-se.

Três eram os objetivos fulcrais da nova sistemática:

- a) evitar a verticalização das empresas;
- b) desonerar o produto final ou as próprias empresas integrantes da cadeia produtiva, sem que houvesse perda de arrecadação;

⁸⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Jurisprudência/Acórdãos**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

c) modernizar a fiscalização.

Pois bem. Conforme explicitado ao longo do trabalho, a sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS, diferentemente de seus primos IPI (Imposto Sobre produtos Industrializados) e ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), cada etapa produtiva é autônoma, não importando o quanto foi tributado na etapa anterior. Com efeito, a base de cálculo constitucional deste tributo é a receita, sendo por lei permitida a redução desta grandeza mediante o desconto de créditos. E é aí que repousa a grande diferença com os demais tributos não-cumulativos, é que estes créditos correspondem a um percentual das despesas, não todas, e não de tributos já pagos na etapa anterior da cadeia produtiva.

Assim, temos que se não é abatida a totalidade do tributo apurado na fase anterior da cadeia produtiva, em cada etapa somar-se-á o montante da COFINS, revelando-se ela um tributo em cascata.

Não se objete afirmando que, por se tratar de método subtrativo indireto, no qual há uma redução na base de cálculo, indiretamente está a ser abatido o tributo recolhido na fase anterior da cadeia produtiva. É que, como reconhecido pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, há um descompasso entre as fases da cadeia, pois não sendo aferido o quanto foi recolhido na fase anterior, o montante recolhido na fase posterior poderá ser superior ou inferior. Se inferior haverá cumulatividade, se superior, haverá benefício fiscal, pois recolherá menos tributo do que se fosse cumulativo.

Não é ocioso mencionar que na própria exposição de motivos da medida provisória transformada na Lei 10.833/02, o governo afirmou que os descontos dos créditos não impactarão na arrecadação. A razão era óbvia, com a majoração das alíquotas em relação ao denominado sistema cumulativo, não haveria perda de arrecadação, mesmo sendo admitida a subtração dos créditos na receita. Ora, aumentar determinada alíquota e oferecer desconto na base de cálculo significa mera alteração da fórmula de apuração da base de cálculo do tributo, e não induz a não-cumulatividade, é o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Esta constatação põe por terra os dois primeiros objetivos da introdução desta sistemática, evitar a verticalização e desonerar as empresas ou o produto final. Ocorre que, se houve aumento da carga nominal, agravou o problema e, se houve diminuição da carga, bastava reduzir a alíquota no sistema cumulativo.

Em realidade, a sistemática de apuração inventada para a COFINS sequer poderia ser denominada de não-cumulativa, pois ela é, sim, cumulativa ou desonerativa e, como vimos, somente aumentou custos para contribuinte e Administração Pública.

Segunda conclusão: Verificou-se que a sistemática não-cumulativa da COFINS não consegue vencer nenhum dos requisitos a que foi submetida para análise positiva. Constatou-se que ela não possui uma grande base de contribuintes, pois 95,5% das empresas são de micro e pequeno porte submetendo-se a tributação pelo Simples nacional, o que automaticamente as insere na sistemática cumulativa da COFINS.

Por outro lado, também não se verificou possuir a COFINS não-cumulativa regras simples e objetivas, ao contrário, trata-se de um tributo cuja sistemática de apuração é extremamente confusa e complexa, exigindo alto custo de conformidade da empresa analisada.

Além disso, incide sobre produtos cuja demanda é elástica e, sendo o referido custo de conformidade repassado no preço, acarreta indiretamente a modificação artificial deste. Embora não seja possível averiguar se esta alteração artificial de preço acarrete modificação do comportamento de compra, incentivando a fuga de demanda para bens similares em razão da demanda elástica, certo é que afeta a justiça tributária.

Ocorre que, embora as indústrias moveleiras que se encontrem em situação de igualdade sejam afetadas uniformemente, não havendo diferenciação entre elas, indiretamente o consumidor final dos bens de consumo serão afetados. É que o tributo e o custo de conformidade embutidos no preço serão pagos de forma idêntica por ricos e pobres, uma vez que não se apura a capacidade contributiva neste caso. Logo, a COFINS não-cumulativa revela-se problemática.

Por fim, também pelo lado do fisco a COFINS não-cumulativa é um pesadelo, pois conforme analisado, a administração do tributo tem um custo elevado e, ainda assim, é ineficaz.

Diante destas conclusões, fica estampado que a COFINS não-cumulativa é um exemplo de tributo mal concebido, mal implementado, mal interpretado e mal fiscalizado, com alto custo de conformidade e administração. Mas teria ele possibilidade de salvação?

5 A ANÁLISE NORMATIVA DA COFINS NÃO-CUMULATIVA

A partir do diagnóstico apurado, se iniciará uma análise normativa da COFINS não-cumulativa, calcada em valores e princípios, sobre os quais poderão ser formuladas proposições de política pública para que se alcance o objetivo almejado com a regra (dever-ser), e até mesmo se é desejável a continuidade da utilização da técnica da não-cumulatividade nesta contribuição social.

Para tanto será aproveitado o mesmo esquema utilizado para realizar a análise positiva, porém será analisado, em cada requisito, como deveria ser o tributo a fim de alcançar a sua máxima eficiência.

5.1 Ter uma Base Grande de Contribuintes

Conforme já abordado os segmentos empresariais que não são contribuintes da COFINS na modalidade não-cumulativa, em especial as empresas de micro e pequeno porte abrangidas pelo Simples e as tributadas pelo lucro presumido, são a esmagadora maioria, ou seja, eles é que formam uma grande base.

Não obstante terem os contribuintes da COFINS não-cumulativa potencial arrecadatório elevado, pois as empresas que a compõem são aquelas que fogem do sistema Simples por ter receita superior ao limite, ou seja, são aquelas que ostentam receitas elevadas, ainda assim são uma base muito pequena.

Em decorrência, neste quesito, a sistemática não-cumulativa seria aprovada como eficiente caso fosse estendida para todos. Será?

O primeiro obstáculo é o custo de conformidade. Como 95,5% das empresas estão no grupo daquelas denominadas micro e pequenas, não possuem elas organização suficiente para absorver este custo sem grande sacrifício. Proporcionalmente, este custo é maior para as micro e pequenas empresas comparadas às médias e grandes, pois estas possuem capital humano e recursos para fazer frente à esta despesa. Assim, tratar igualmente os desiguais acabaria por afetar a isonomia.

Ademais, sendo mais onerosa a apuração do tributo para as micro e pequenas empresas, necessariamente teriam elas que repassar esta despesa para o preço, afetando artificialmente o mesmo, encarecendo o produto final, o qual poderia deixar de ser competitivo no mercado frente ao produto produzido pelas grandes empresas. Este desequilíbrio de mercado, provocado pelo custo de conformidade, seria fruto da

quebra da isonomia, pois foram tratadas igualmente forças desiguais, ou seja, micro, pequenas, médias e grandes empresas.

Outro problema que surge ao ser estendida a fórmula da COFINS não-cumulativa para todas as empresas, é que existem setores da atividade econômica que, para alcançar seu objetivo social não utilizam, ou utilizam poucos insumos. Assim, para estes setores quase não haveria créditos a serem abatidos da base, razão pela qual a carga nominal se elevaria, representando meramente aumento de tributo, agravando a cumulatividade.

Alguém poderia objetar afirmando que é possível atribuir alíquotas diferentes para estes setores, com o que estaria contornado o problema. Se analisada isoladamente a solução apresentada, efetivamente equilibraria as forças. No entanto, se apresenta como óbice a isto a necessidade de simplificação da tributação. Toda vez que se excepciona a regra dificulta-se a sua aplicação e fiscalização, esbarrando em dois requisitos exigidos para que um tributo seja eficiente, possuir regras simples e objetivas e ter baixo custo de administração.

Não faltaria quem defendesse, por outro lado, ser possível igualar a sistemática da não-cumulatividade da COFINS àquela do IPI e do ICMS, ou seja, tornando *tax on tax*. Isto também não resolveria o problema da base grande, pois setores como o de serviços ficariam de fora da sistemática, pois não circulando mercadoria, não haveria como dimensionar o insumo que “entra” e o que “sai”, para apurar o crédito correspondente ao “valor agregado”. Ademais, como receitas financeiras também são tributadas pela COFINS, seria necessário manter nas empresas a dupla fórmula, cumulativa para estas receitas e não-cumulativa para outras, impactando não só no requisito da base grande de contribuintes, como no da simplicidade.

Destarte, conclui-se que não há como aumentar a base de contribuintes sem impactar as empresas que porventura fossem incluídas na sistemática.

5.2 Ter Regras Simples e Objetivas

Ao se realizar a análise positiva, constatou-se enfrentar a COFINS não-cumulativa o grave problema de possuir um vasto regramento e ser ele bastante complexo e tortuoso, ensejando grande número de processos judiciais.

Neste requisito, a sistemática não-cumulativa deveria sofrer profunda revisão legislativa, de modo a reduzir o número de regramentos objetivando torna-lo simples

e objetivo, atendendo ao princípio da praticabilidade.⁸⁵ Mas a redução da quantidade de regras não basta, para atender plenamente ao princípio da praticabilidade, seria necessário também simplificar os comandos legais, tornando-os claros e fáceis de serem cumpridos, pois um comando legal impreciso, dúbio ou ininteligível torna impraticável o seu cumprimento.⁸⁶

Mas a grande questão que surge é: poderá esta sistemática alcançar o princípio da praticabilidade, tornando-se simples de ser aplicada?

Para lograr a sua máxima eficiência, se exercita aqui, em grandes traços, o que poderia se ter por uma sistemática não –cumulativa simples de ser aplicada. Neste contexto, vislumbra-se que a grande dificuldade desta sistemática se encontra na apuração do crédito, pois todas as peculiaridades e exceções estão focadas nele.

Assim, para que haja simplificação, teria que ser concebida uma novel legislação que admitisse o direito de crédito de todos os custos e despesas da empresa, sem exceção, fulminando com o sistema monofásico ou de alíquota concentrada.

Neste caso, as sociedades organizadas facilmente poderiam encontrar tais números em sua contabilidade, apurando de maneira rápida e eficaz.

Importante destacar que seria necessário segmentar por setores econômicos a aplicação da não-cumulatividade, conforme determina a Constituição. Ocorre que alguns setores não possuem custos e despesas altos, pelo que para eles a carga tributária nominal seria mais alta. Isto, por outro lado, volta a complicar a aplicação da sistemática, pois voltariam os casuísmos e a necessidade de mais regras, voltando a transgredir a necessária simplificação.

Assim, ainda que no plano ideal seja possível simplificar a fórmula de apuração, jamais será tão simples quanto a sistemática cumulativa, demandando material humano para realizar o creditamento e a apuração da base de cálculo, com que permanecerá havendo custos de conformidade, menores, é claro, mas persistentes.

Por outro lado, jamais será possível avaliar se efetivamente houve não-cumulatividade, desonerando totalmente o quanto tributado na fase anterior da cadeia, pois não se sabe qual foi a carga tributária nominal suportada.

⁸⁵ SAAD, Sérgio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. 2013. 224 f. Dissertação (Mestrado em Direito econômico e financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, SP, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09122014-131759/pt-br.php>>. Acesso em: 21 out. 2016.

⁸⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 316.

Tais conclusões servem para todos os setores tributados pela sistemática não-cumulativa da COFINS, inclusive o setor moveleiro, objeto deste estudo.

Logo, mesmo simplificando a sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS, ela jamais alcançará o plano ideal.

5.3 Incidir sobre Produtos e Serviços de Demanda Inelástica

A empresa pesquisada embute no preço de seus produtos praticamente a metade do custo de conformidade, sendo a outra metade absorvida pela empresa, diminuindo a sua lucratividade. Pudessemos ela, repassaria no preço a totalidade do custo de conformidade.

Contudo, não pode ela repassar no preço a totalidade pois ela está inserida em um setor econômico, o da indústria moveleira, cuja demanda dos produtos é elástica, podendo sofrer o efeito-substituição por móveis prontos ou pela marcenaria.

Para atender ao requisito analisado não poderia a sistemática não-cumulativa da COFINS incidir sobre este setor econômico, pois jamais será alcançada a máxima efetividade.

Ainda que haja delegação constitucional para que o legislador ordinário escolha os segmentos econômicos que haverá incidência da contribuição na forma não-cumulativa, seria alternativa para driblar o problema posto a redução de alíquotas. Ocorre que, partindo-se do pressuposto de que os tributos devem ter regras simples e objetivas, não é desejável a criação de alíquotas diferentes para cada segmento econômico. Isto acabaria por tornar casuística de mais a legislação, contrariando o segundo requisito.

Constata-se, aqui, novamente, a impossibilidade de atendimento do requisito.

5.4 Ser Justo – Não Violar a Isonomia

Este requisito encontra um dilema. Como explicitado quando realizada a análise positiva, vislumbra-se que entre contribuintes não se verifica violação à justiça, pois a incidência se dá sobre o segmento econômico, não havendo a diferenciação entre estes. Porém, com relação a repercussão econômica indireta no preço final, há sim uma consequência anti-isonômica, pois ricos e pobres pagarão o mesmo preço pelo bem consumido. Não obstante, esta consequência não há como eliminar.

Investigando a justiça fiscal na COFINS não-cumulativa, não se pode deixar de mencionar a importância dos princípios da justiça tributária e neutralidade, que caminham de mãos dadas.

Paulo Caliendo sustenta que:

a justiça fiscal se reflete como um i) modo de tratamento que respeita ii) critérios isonômicos, iii) respeitando a diferença e restabelecendo a iv) correta relação entre o cidadão e a esfera pública. Desta forma três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando a sua igualdade como parte do todo (justiça comutativa); 2) exigir tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.⁸⁷

Qualquer das três posições são sustentáveis, porém somente será possível avaliar qual a mais apropriada se aplicado o princípio da neutralidade fiscal, o qual volta-se para encontrar perfeita correlação entre a tributação e a eficiência. Assim, a fim de atender este princípio, a tributação não pode, salvo exceção, servir de intervenção econômica, ou seja, o tributo deve ser o mais neutro possível, não se constituindo em um fator definitivo para o agente econômico realizar suas escolhas de investimento (incentivo), e assim acarretar distorção no sistema econômico, criando uma falha de mercado, com a consequente diminuição da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.⁸⁸

No caso em estudo, tem-se que há isonomia entre os contribuintes da sistemática não-cumulativa, pois estão eles na mesma situação. Adicionalmente, não se pode afirmar que eventual repercussão da carga no preço do produto final afeta a neutralidade, na medida em que verificada, não parece ser relevante a ponto de afetar na demanda, como um incentivo à migração de consumo de outros produtos.

No caso da empresa modelo, ela repassa no preço, parte do custo de conformidade, impactando em 0,078% do preço final. Isto corrobora com a afirmação de que o impacto no preço não seria significativo de modo a alterar o equilíbrio da demanda.

⁸⁷ CALIENDO, Paulo. A COFINS nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 296.

⁸⁸ CALIENDO, Paulo. A COFINS nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 298.

Por outro lado, se compararmos as empresas submetidas à sistemática não-cumulativa com aquelas da sistemática cumulativa, aí sim encontraremos diferenças, especialmente no que diz respeito aos custos de conformidade, bem menores nesta última. Contudo, um outro estudo, que foge ao âmbito do presente, se faria necessário para apurar se esta diferença seria capaz de afetar o equilíbrio dos princípios da neutralidade e isonomia. Assunto este não de menor importância, pois o legislador ordinário permitiu que empresas do mesmo setor, somente em razão da forma de tributação, lucro real, presumido ou Simples, sejam submetidos à sistemáticas diferentes de apuração da COFINS, umas com menor custo de conformidade e outras com maior custo.

De qualquer sorte, ainda que a repercussão do custo de conformidade no preço dos produtos da empresa estudada seja ínfimo, não impactando de forma representativa, é ele absorvido pelo consumidor final, pobre ou rico, indistintamente.

Assim, pode-se concluir que a única forma de eliminar esta distorção seria reduzir o custo de conformidade mediante a simplificação da tributação.

5.5 Ter Baixo Custo Administrativo

Neste quesito, inquestionável que a complexidade da apuração do tributo é fator de elevação dos custos de administração do tributo, embora não estejam disponíveis dados estatísticos que mensurem estes custos.

No caso em estudo, somente a simplificação da apuração teria o condão de mitigar os custos de fiscalização e arrecadação do tributo, de modo a atender o princípio da eficiência administrativa. Certo é que que a o problema da complexidade vem sendo negligenciada faz tempo, sendo imperativo ao legislador observar este quesito sempre que introduzir nova norma tributária no sistema jurídico a fim de evitar o custo administrativo.⁸⁹

⁸⁹ “The normative theory of taxation has stressed that a tax system should balance the usually competing objectives of equity, efficiency, and simplicity. The great majority of scholarly work has centered on characterizing the tradeoff between equity and efficiency, leaving simplicity as the poor stepchild of policy debates. One result of this lack of attention is that tax systems have drifted into greater and greater complexity”. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. Administrative and compliance costs of taxation: book review. Bath, UK: Fiscal Publications, 1989. Resenha de: SLEMROD, Joel. Reviewed work. **Journal of Economic Literature**, [Nashville], v. 29, n. 3, p. 1195-1197, 1991. <http://www.jstor.org/stable/2727638?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 22 jul. 2017.

6 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS

No século XVII, Adam Smith, na sua magnífica obra *A Riqueza das Nações*, já salientava:

IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos. Primeiramente, o recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários, cujos salários podem devorar a maior parte do montante do imposto, e cujas gorjetas podem impor ao povo uma nova taxa adicional. Em segundo lugar, o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e empregos a grandes multidões. Ao mesmo tempo em que o imposto obriga as pessoas a pagar, ele pode assim diminuir, ou talvez até destruir alguns dos fundos que lhes poderiam possibilitar fazer isto com mais facilidade. Em terceiro lugar, devido aos confiscos e outras penalidades em que incorrem aqueles infelizes indivíduos que tentam, sem êxito, sonegar o imposto, este pode muitas vezes arruiná-los e com isto pôr fim ao benefício que a comunidade poderia ter auferido do emprego de seus capitais. Um imposto pouco criterioso representa uma grande tentação para o contrabando. Ora, as penalidades para o contrabando devem aumentar em proporção à tentação. Contrariando a todos os princípios normais da Justiça, a lei primeiro cria a tentação e depois pune aqueles que a ela sucumbem; ela costuma também aumentar a punição em proporção à circunstância que certamente deveria diminuir a tentação de cometer o crime. Em quarto lugar, o imposto, por sujeitar as pessoas às visitas freqüentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos, vexames e opressões desnecessários; e embora o vexame não seja, no sentido estrito da palavra, uma despesa, ele certamente é equivalente à despesa pela qual cada um gostaria de livrar-se dele. É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos, que estes muitas vezes acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano

Em razão da evidente justiça e utilidade das regras acima, estas se têm recomendado, em grau maior ou menor, à atenção de todas as nações. Todas elas têm procurado, utilizando da melhor forma seu discernimento, tornar seus impostos tão eqüitativos quanto possível, tão fixos e tão convenientes para o contribuinte, quer no tocante ao tempo, quer no tocante à forma de pagamento, quer em proporção à receita que carregavam para o príncipe, como também pouco incômodo às pessoas.⁹⁰

⁹⁰ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 284. Disponível em: <<http://www.afoiceeomartelo.com.br/posfsa/Autores/Smith,%20Adam/A%20Riqueza%20das%20Na%C3%A7%C3%B5es,%20Investiga%C3%A7%C3%A3o%20Sobre%20Sua%20Natureza%20e%20Suas%20Causas%20-%20Vol.%20II.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

Como visto, há quase duzentos e cinquenta anos atrás Adam Smith assentava claramente os princípios elementares do sistema tributário. Previu ele a necessidade da observância da capacidade contributiva, a certeza, a comodidade e a economicidade.⁹¹

Todos estes princípios elementares foram abordados ao longo deste trabalho quando realizada tanto a análise econômica positiva quanto a normativa. A capacidade contributiva, diz respeito diretamente à isonomia, um dos critérios abordados. A certeza relaciona-se à segurança jurídica derivada de regras claras e objetivas. A comodidade e economicidade, umbilicalmente ligadas como demonstrado, derivam da existência de regras claras e objetivas que permitam ao contribuinte recolher aos cofres públicos o tributo exigido com o menor custo de conformidade e, ao Estado, ter uma administração racional do tributo, fiscalizando adequadamente sem que haja oneração demasiada.

As análises realizadas ao longo deste trabalho apontam no sentido de que a sistemática não-cumulativa não atende aos referidos princípios e requisitos, deixando de atingir os objetivos almejados declinados na exposição de motivos de sua implementação.

A ferramenta fornecida pela Análise Econômica do Direito, ou seja, a análise positiva da referida sistemática não-cumulativa da Cofins demonstra, no caso concreto, baseado na pesquisa empírica realizada, não poder ela ser considerada como um tributo ótimo e, portanto, eficiente, pois não atinge nenhum dos critérios de eficiência que pautaram a pesquisa. Ela é distorciva economicamente, vez que altera artificialmente os preços, e é interventora na liberdade econômica do indivíduo devido aos custos de oportunidade, pois devido ao seu alto grau de complexidade, são retirados recursos da produção para transferir ao setor administrativo a fim de atender ao custo de conformidade, aliado a isso o custo de administração do tributo.

Já a análise normativa revelou a impossibilidade de serem corrigidos os problemas que tornam a sistemática ineficiente, ou seja: (a) não tem como ela ser estendida para a maioria dos contribuintes, pois os efeitos econômicos seriam desastrosos, não tendo ela como atender o requisito da base grande de contribuintes; (b) a simplificação do regramento acarretaria distorção em alguns setores econômicos, pois situando-se a problemática da não-cumulatividade no crédito,

⁹¹ BALEEIRO, Almoar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 3

aqueles setores que não possuem custos e despesas altos, teriam carga tributária nominal mais alta; (c) para atender a máxima eficiência, o tributo pela sistemática não-cumulativa deveria atingir somente setores cuja demanda é inelástica, o que afetaria o requisito da grande base; (d) verificou-se que embora não viole a igualdade entre as empresas que se encontram na mesma situação, indiretamente o custo de conformidade repercute no preço, fazendo com que ricos e pobres suportem igualmente. A única maneira de corrigir esta distorção artificial seria reduzir o custo de conformidade mediante a simplificação da apuração, no entanto, como visto, isto não é possível, pelo que inviabilizado o atingimento da meta neste requisito; (e) por último, somente a simplificação das regras de apuração permitiriam tornar o custo de administração baixo, o que não é possível como já explanado.

As conclusões são válidas para a empresa analisada como exemplo. Para ser possível uma conclusão abrangente, que permitisse uma sugestão de política pública, seria necessário analisar os dados de um grande número de empresas (amostras), pois somente desta forma haveria segurança estatística. As amostras, na pesquisa científica, são fundamentais para que seja possível fazer afirmações seguras, com pouca margem de erro⁹². No caso, para que os resultados fossem seguros, seria necessário que, dentro do universo de todos os contribuintes da Cofins no regime não-cumulativo, as empresas fossem separadas por segmentos de atuação, e, dentro destes segmentos, fossem pesquisados grande número de empresas⁹³.

Haveria impossibilidade material de, neste trabalho, encontrar amostragem que permitisse uma reduzida margem de erro, pois não existem fontes que permitam identificar todas as empresas que recolhem a Cofins pela sistemática não-cumulativa. No entanto, a União Federal teria condições de concluir este estudo, pois ela é a única detentora das informações necessárias.

⁹² “A inferência estatística é uma das partes da Estatística. Esta, por sua vez, é a parte da metodologia da Ciência que tem por objetivo a coleta, redução, análise e modelagem dos dados, a partir do que, finalmente, faz-se a inferência para uma população da qual os dados (a amostra) foram obtidos. Um aspecto importante da modelagem dos dados é fazer previsões, a partir das quais se pode tomar decisões.” MORETTIN, Pedro Alberto; BUSSAB, Wilton de O. **Estatística básica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502208001/cfi/0!4/4@0.00:7.06>>. Acesso em: 15 fev. 2018.

⁹³ MORETTIN, Pedro Alberto; BUSSAB, Wilton de O. **Estatística básica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502208001/cfi/0!4/4@0.00:7.06>>. Acesso em: 15 fev. 2018.

Por estas razões, a conclusão que se chega é que há um indicativo, baseado no exemplo investigado, de que a sistemática não-cumulativa da COFINS não é eficiente enquanto tributo ótimo. Caso confirmada a hipótese através de pesquisa mais abrangente, a solução jurídica e econômica que se apresentaria seria a sua extinção, voltando todos os contribuintes a serem tributados de forma cumulativa, com alíquotas mais baixas, pois desta forma se alcançaria: (a) uma grande base, (b) teria regras simples e objetiva, (c) atingiria todos os segmentos, não haveria distorção artificial de preços em razão do custo de conformidade, não afetando a concorrência em segmentos cujos produtos são de demanda elástica, (d) haveria justiça, pois todos são tributados igualmente e (e) o custo de administração seria baixo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Alimoar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito tributário e princípio federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BERTOLUCCI, Aldo V. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003. Livro eletrônico.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo T. Do custo de arrecadação de tributos federais. **Revista Contabilidade & Finanças USP**, São Paulo, v. 17, p. 36-50, set. 2006. Ed. Especial. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34194>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 17 fev. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 16 mar. 2017.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 abr. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 197-A, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>.
Acesso em: 29 mar. 2016.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer nº 1.425/2014, de 29 de agosto de 2014**. Disponível em:
<<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/14252014>>. Acesso em:
12 ago. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS**, 2ª Turma. Apelante: Top Service Serviços e Sistemas Ltda. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Leandro Paulsen. Porto Alegre, 20 de março de 2007. Disponível em:
<https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1475348&hash=bc4bc4c08892f950ecc33402f9570250>. Acesso em: 05 fev. 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. The two forms of capitalism: developmentalism and economic liberalism. **Revista de Economia Política = Brazilian Journal of Political Economy**, São Paulo, v. 37, n. 4, p. 680-703, Oct./Dec. 2017. Disponível em:
<<http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=ad8e8588-4500-49da-87a3-da98f8a859d6%40sessionmgr4006>>. Acesso em: 16 fev. 2018

CALIENDO, Paulo. A COFINS nas instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 287-311.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2014. p. 246-265.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. Direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 239-246.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 1997.

CIOBANU, Ramona. The role of the Chicago School of Economics in the genesis of a new field of research: The economic analysis of law. **Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series VII: Social Sciences. Law**, Braşov, Romania, v. 6, n. 2, p. 43-48, July 2013. Disponível em:
<<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=c78c9b55-b6df-4839-a3ea-3a103cc2213f%40sessionmgr104>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Jurisprudência/Acórdãos**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números**: 2016 ano base 2015. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ENGEL, Charles C. Revisiting the value added tax : a clear solution to the Murky United States Corporate Tax Structure. **Indiana International & Comparative Law Review**, Indiana, v. 22, n. 2, p. 347-376, 2012. Disponível em: <<http://content.ebscohost.com/ContentServer.asp?T=P&P=AN&K=85346567&S=R&D=a9h&EbscoContent=dGJyMNxb4kSeqLQ4zOX0OLCmr0yep7dSrqq4TbGWxW>>. Acesso em: 18 de jun. 2017.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FISCHMANN, Filipe. **Direito e economia**: um estudo propedêutico de suas fronteiras. 2010. 101 f. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-01082011-162655/pt-br.php>> Acesso em fev. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRAETZ, Michael J. The tax reform road not taken - Yet. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. 67, n. 2, p. 419-442, June 2014. Disponível em: <<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=d87f80e4-bdc9-4426-b91b-4e81476b0719%40sessio>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

HAGOPIAN, Kip. The inequity of the progressive income tax. **Policy Review**, [Standford], n. 166, p. 3-17, 2011. Disponível em: <<http://www.hoover.org/research/inequity-progressive-income-tax>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

HICKS, J. R. The foundations of welfare economics. **The Economic Journal**, London, v. 49, n. 196, p. 696-712, Dec. 1939. Disponível em: <<http://www.uvm.edu/~jdericks/EE/Hicks.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KALDOR, Nicholas. Welfare propositions of economics and interpersonal comparisons of utility. **The Economic Journal**, London, v. 49, n. 195, p. 549-552, Sept. 1939. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2224835?newaccount=true&read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 18 fev. 2018.

LAFFER, Arthur. **The Laffer Center**. Austin, Texas, 2017. Disponível em: <<http://www.laffercenter.com/>>. Acesso em: 07 fev. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINEZ, Antônio Lopo; SONEGHETI, Kassila Spinassé. Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do PIS e da COFINS. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 3, n. 3, p. 6-18, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/25369/14266>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MINATEL, José Antonio. PIS e COFINS: não cumulatividade e créditos: limitações da lei e da SRFB ao creditamento. **IBET**, São Paulo, 15 maio 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/pis-e-cofins-nao-cumulatividade-e-creditos-limitacoes-da-lei-e-da-srfb-ao-creditamento-por-jose-antonio-minatel/>>. Acesso em: 22 jul. 2017

MORETTIN, Pedro Alberto; BUSSAB, Wilton de O. **Estatística básica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502208001/cfi/0!/4/4@0.00:7.06>>. Acesso em: 15 fev. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

POSNER, Richard A. **Economic analysis of law**. 5th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998.

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB nº 1258, de 13 de março de 2012**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aprova o Programa Gerador e as instruções para preenchimento da DCTF na versão “DCTF Mensal 1.8”. (Retificado(a) em 20 de março de 2012). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37548>>. Acesso em: Acesso em: 25 jul. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Quantidade de empresas por município e regime de tributação**: tabela formato ODS. Brasília, DF, 12 set. 2016. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudos-diversos-pagina>>. Acesso em: 24 nov. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Sistema normas**: atos decisórios. [Brasília, DF, 2017]. Disponível em: <<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>>. Acesso em: 25 set. 2017.

SAAD, Sérgio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. 2013. 224 f. Dissertação (Mestrado em Direito econômico e financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, SP, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09122014-131759/pt-br.php>>. Acesso em: 21 out. 2016.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. Administrative and compliance costs of taxation: book review. Bath, UK: Fiscal Publications, 1989. Resenha de: SLEMROD, Joel. Reviewed work. **Journal of Economic Literature**, [Nashville], v. 29, n. 3, p. 1195-1197, 1991. <http://www.jstor.org/stable/2727638?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 22 jul. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Unidade de Gestão Estratégica. **Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira**. Brasília, DF, 2014. <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2017

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 284. Disponível em: <<http://www.afoiceemartelo.com.br/posfsa/Autores/Smith,%20Adam/A%20Riqueza%20das%20Na%C3%A7%C3%B5es,%20Investiga%C3%A7%C3%A3o%20Sobre%20Sua%20Natureza%20e%20Suas%20Causas%20-%20Vol.%20II.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

TAVOLARO, Agostinho. Análise e perspectiva do sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **O direito tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 35-47.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS**: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53-74.

TORRES, Ricardo Lobo. **Pis-Cofins**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O sistema tributário nos 20 Anos da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **O direito tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 99-106.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.