

RDiet, Brasília, V. 7, nº 2, p. 191-218, Jul-Dez, 2012

**A ORIGEM DA NÃO-CUMULATIVIDADE: DE TÉCNICA A
PRINCÍPIO APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS***

**THE ORIGIN OF TAX NON-CUMULATIVITY: FROM THE
TECHNIQUE TO THE PRINCIPLE APPLIED TO PIS AND COFINS
CONTRIBUTIONS**

Antônio de Moura Borges^{**}
Cristiano Mendes Wolney Valente^{***}

RESUMO:

O artigo investiga a origem da técnica da dedutibilidade na tributação indireta sobre as vendas em diversos países desde antes da criação do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA até a sua consagração como princípio da não-cumulatividade nas cartas constitucionais brasileiras. O objetivo é fornecer parâmetros históricos comparativos para auxiliar na solução das diversas controvérsias que surgiram no Brasil com a adoção da Lei n. 10.637/2002 (dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social - PIS e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP) e da Lei n. 10.833/2003 (instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa).

PALAVRAS-CHAVE: História do princípio da não-cumulatividade; Técnica da dedutibilidade; Tributação indireta; Imposto sobre o Valor Agregado – IVA; Contribuição para os Programas de Integração Social - PIS e de Formação do

* Artigo recebido em: 30/11/2012.
Artigo aceito em: 05/12/2012.

** Graduação em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (1979), mestrado em Direito Comparado pela Southern Methodist University School of Law - Dallas, Estados Unidos da América (1980), doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo (1991) e pós-doutorado em Direito por Georgetown University Law Center - Washington, DC, Estados Unidos da América (2004). Atualmente é professor adjunto da Universidade Católica de Brasília - UCB, professor adjunto, nível 4, da Universidade de Brasília - UnB e procurador de categoria especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

*** Procurador da Fazenda Nacional.

REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO

RDIET

Patrimônio do Servidor Público – PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com incidência não-cumulativa.

ABSTRACT:

The article investigates the origin of the technique of deductibility used in indirect taxation for sales in several countries since before the creation of the Value Added Tax - VAT until its consecration as a constitutional principle of non-cumulative in Brazil. The goal is to provide comparative historical parameters to assist in solving the various controversies that have arisen in Brazil with the enactment of Law n. 10.637/2002 (provided for the non-cumulative in the collection of contributions for the Social Integration Program - PIS and Training of Public Heritage - PASEP) and Law n. 10.833/2003 (established the Contribution for the Financing of Social Security - COFINS, with the incidence non-cumulativity).

KEYWORDS: History of the principle of non-cumulative; Technical deductibility; Indirect taxation; Value Added Tax - VAT. Contribution to Social Integration Program - PIS and Training of Public Heritage - PASEP and Contribution to Social Security Financing - COFINS, affecting non-cumulative.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. A tributação sobre as vendas e o mecanismo de deduções**
- 3. A evolução do mecanismo de deduções em Direito Comparado**
- 4. A evolução do mecanismo de deduções no Brasil**
- 5. Conclusões**
- 6. Referências**

1. Introdução

Partimos do lugar comum de que a história de determinados institutos de direito tem muito a revelar sobre sua natureza. No presente caso, convém investigar a origem da não-cumulatividade e a sua caminhada de mera técnica de tributação até se tornar, no Brasil, princípio constitucional aplicável às contribuições sociais ao PIS/PASEP e COFINS, consoante o art. 195, §12, da Constituição Federal de 1988 (incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)¹, a fim de poder contribuir para a indicação de caminho seguro a seguir na solução das diversas controvérsias que surgiram com a adoção da Lei n. 10.637/2002 (dispôs sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social - PIS e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP) e da Lei n. 10.833/2003 (instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa).

2. A tributação sobre as vendas e o mecanismo de deduções

¹ 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)

[...]

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

[...]

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)

[...]

§ 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)

Costumeiramente, identifica-se a origem da técnica da não-cumulatividade (ou da dedutibilidade) com o surgimento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) francês (“*Taxe sur la valeur ajoutée - TVA*”). No entanto, consoante narra parte da doutrina, o **mecanismo de deduções** em que consiste a não-cumulatividade e que, associado à **tributação sobre as vendas**, formam o princípio base do IVA são invenções anteriores que sequer tiveram raiz unicamente na França, tendo sido fruto da contribuição doutrinária e legislativa de diversos países.²

No que diz respeito à **tributação sobre as vendas**, segundo Manoel de Juano, no Egito antigo, há 3300 anos A.C., qualquer mercadoria em trânsito entre o lugar de produção ao local de consumo estava sujeita a uma imposição fiscal, sendo talvez esta a primeira notícia a respeito de tributo dessa natureza.³ Na Roma Antiga, conforme esclarece Sérgio Pinto Martins, o Imperador Constantino instituiu imposto sobre serviços, de nome *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*, que era aplicado a todos os comerciantes, agiotas, artesãos e outros que recebiam honorários pelo seu trabalho, incluindo prostitutas, com a isenção dos médicos, professores, clérigos, oleiros, carpinteiros e

² A crítica é feita à doutrina francesa que quando analisa as origens do IVA, situa o início das imposições sobre o volume dos negócios na França em 1917, com a instituição da “*Taxe sur les paiements civils et commerciaux*” (taxa sobre os pagamentos civis e comerciais), imposto geral sobre as despesas e do qual, após certo número de reformas, teria resultado o IVA, com sua técnica e seus mecanismos, dentre os quais, como o mais importante deles, o princípio da dedução. Então a dedutibilidade aparece para a doutrina francesa como uma consequência natural da evolução do IVA, sendo subestimada a contribuição da doutrina tributária estrangeira e as respectivas aplicações legislativas precedentes ao IVA realizadas fora da França. Cf. BALTHAZAR, Hubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Revista Sequência**: revista do curso de pós-graduação em direito da UFSC, Florianópolis, SC, ano XXVII, n. 56, p. 245 – 258, jun. 2008.

³ JUANO, Manoel de. **Tributación sobre el valor agregado**. Buenos Aires: Victor P. Zavalia, 1975, apud MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000. p. 47-48.

trabalhadores manuais em geral.⁴ Chega-se a invocar antecedentes remotos na Grécia antiga e em Roma na *centesima rerum venalium*, aplicada por Augusto que, segundo Aliomar Baleeiro, teria onerado todas as operações sobre todas as mercadorias, inclusive escravos (esta pela *quinta et vicesima venalium mancipiorum*).⁵ Na Roma antiga também havia a *vectigalia* (imposto sobre a entrada ou saída de mercadorias das províncias), do qual se originou o *octroi* francês, abolido apenas em 1948. Outrossim, aponta-se para antecedentes na França, durante a Idade Média, no tributo chamado *maltote*. Também a *alcabala* espanhola implantada por Alfonso XI no ano de 1342, bem como as *sisas* e *portagens* cobradas na península ibérica.⁶

De fato, a história demonstra que na antiguidade sempre houve uma preferência pela instituição de impostos indiretos sobre o consumo, a produção e os serviços. Isso porque a tributação direta não atingia muitos contribuintes, pois poucos eram aqueles que possuíam bens ou rendimentos próprios. Além disso, seu controle era mais difícil e exigia maior dispêndio de recursos por parte do Estado e tal forma de tributação não conseguia extrair dos

⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 15.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 370.

⁶ Aliomar Baleeiro narra a incidência plurifásica e cumulativa de tais tributos: “No latim medieval, encontram-se as expressões *assisa*, *assisa panis*, *assisa super venalis*, *assisa rerum venalium* (etimologicamente de *assidere*, estabelecer, impor), que designavam exações sobre o consumo de alimentos e artigos outros conduzidos às feiras e mercados. Da prática e das palavras que designavam, derivam-se, para o inglês, *excise*; *accises* para o francês, e *sisas* para o português. As primitivas *sisas*, em Portugal, recaíam sobre o vinho, o azeite e comestíveis, até que foram estendidas a outros produtos. Eram tributos das municipalidades, mas os monarcas pediam às vereanças lhas concedessem por algum tempo, quando se agravavam as aperturas do erário real. **Recaíam sobre cada operação comercial, de que era objeto a mercadoria, como o imposto de vendas até a Emenda 18**”. (Grifo nosso) BALEEIRO, Aliomar. op. cit., p. 329.

contribuintes meios significativos sem os incitar à revolta. De modo oposto, a tributação indireta atingia todos os contribuintes por igual no que consumiam e vinha embutida no preço, sem se revelar. Outra vantagem que se mostrou importante foi o fato de sua base tributária estar diretamente atrelada ao desenvolvimento das relações comerciais, que era crescente.⁷

Quanto ao **mecanismo de deduções**, somente ganhou corpo com a introdução em diversos países do que aqui chamaremos, tomando por empréstimo a clássica definição de Cesare Cossiani, de **Imposto Geral de Vendas (IGV)**, considerando este como uma designação genérica a abarcar os impostos caracterizados pela imposição proporcional a todos os bens e serviços produzidos pelas empresas, *in litteris*:

[...] impuestos con estructuras técnicas distintas aunque de carácter fundamentalmente común. [...] **tienden a afectar todos los bienes (y servicios) producidos por las empresas**, con determinadas excepciones, **en proporción a su valor**, en una o en varias etapas, o también en todas las fases del ciclo productivo, generalmente en el momento en que se hace efectiva la producción mediante la venta de producto. En consecuencia, si nos referimos a la renta nacional del país, el impuesto general a las ventas tiende a afectar la renta nacional total, por lo menos a la proveniente del sector privado, sometiendo al tributo las producciones independientes o los productos separadamente obtenidos por las diversas empresas.⁸ (grifo nosso)

Esse IGV surgiu em diversos países simultaneamente durante o período de 1916 a 1923 para financiar os gastos da Primeira Guerra Mundial (1914-1919), tendo se originado da generalização de uma série de impostos de selos (cobrados mediante a aposição de selos fiscais, estampilhas) ou impostos

⁷ Para aprofundamento sobre o tema, ver VASQUES, Sérgio. Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, ano 3, n. 17, p. 49-98, set./out. 2005.

⁸ COSCIANI, Cesare. **El impuesto al valor agregado**. Trad. Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1969, p. 1.

sobre determinados produtos de luxo aplicados no período bélico. Posteriormente, com a crise de 1929, ganhou força como forma de angariar recursos adicionais para financiar as despesas do orçamento dos governos destinadas à redução do desemprego, tendo se difundido para outros países que ainda não o adotavam e, nos países em que tal tributação já existia, teve as alíquotas aumentadas.

Posteriormente, com a Segunda Guerra Mundial (1939-1945) ganhou novo impulso em razão da necessidade de aumentar a arrecadação em um novo esforço de guerra e desestimular o consumo privado. Nessa época, o IGV teve a sua base impositiva alargada a fim de abarcar a prestação de serviços e foi implantado também na Grã Bretanha. As linhas gerais dessa evolução são comprovadas em direito comparado, conforme se demonstra a seguir.

3. A evolução do mecanismo de deduções em Direito Comparado

Na Alemanha, a Lei de 26 de junho de 1916 criou o *Warenumsatzstempel* (imposto de selos sobre as transações), o qual deu origem ao *Umsatzsteuer* (imposto sobre o volume de negócios, imposto de vendas) vigente a partir de 17 de julho de 1918, que era imposto plurifásico e cumulativo. Posteriormente, em 1921 o industrial Wilhelm Von Siemens propôs a substituição da *Umsatzsteuer* por uma *Veredelte Umsatzsteuer* (imposto sobre o volume de negócios refinado, imposto de vendas refinado), introduzindo nesta última o princípio da “dedução base sobre base” que, segundo Cosciani, ali consistia em: [...] “gravar los bienes en todas las etapas

pero tomando en cuenta, más bien, el monto total del mayor valor obtenido por los bienes en cada etapa”.⁹ O projeto foi arquivado no Ministério da Fazenda alemão em 1924 e o tema somente foi retomado em 1951 pelo Instituto de Investigações financeiras da Universidade de Colônia.

Nos Estados Unidos, Thomas S. Adams já havia publicado em 1917 artigo no qual fez a defesa da aplicação do princípio de deduções num sistema de *Taxation of business* (imposto sobre o volume dos negócios) mediante o mecanismo “imposto sobre imposto”. Sua idéia era combiná-lo com um imposto progressivo sobre os gastos excedentes a 5.000 dólares e substituir o imposto de renda. Em 1921 o senador Reed Smoot apresentou projeto de lei destinado a criar um imposto baseado na técnica da dedutibilidade, mas não obteve êxito. O tema também foi estudado em 1929 pela *General Electric Company*, em 1932 pelo *Ways and Means Committee*, e pelo *Brooking Institute for Government Research*. Apesar de todos os estudos desenvolvidos, somente o Estado de Michigan adotou a dedutibilidade, pela Lei de 20 de maio de 1953, no *Business Activities Tax*, com a metodologia “base sobre base”, realizada da seguinte forma:

El impuesto halló entonces su justificación a manera de compensación por parte de las empresas al Estado, por los servicios públicos disfrutados. **El impuesto es aplicable a todas las empresas que producen bienes o servicios, incluso la agricultura y las profesiones, con exclusión de los intermediarios financieros y las asociaciones y entidades religiosas, de beneficencia, educacionales y similares, sin fines de lucro.** En efecto, queda sometida al impuesto toda actividad desarrollada en el Estado que tenga por objeto una ganancia, beneficio o ventaja, directo o indirecto, por parte del contribuyente, no siendo imponibles los servicios prestados por un dependiente a su empleador o las actividades aisladas. **De los ingresos brutos (*gross receipts*) son deducibles los gastos de la empresa pagados a otros**

⁹ COSCIANI, Cesare. op. cit. p. 44.

contribuyentes (costo de materiales, de servicios, etc.), **los impuestos satisfechos por la empresa** (excepto los proporcionales a la renta, a los intereses y a los réditos pagados), así como **los descuentos por pago al contado** de ventas y similares. Además, se autoriza una doble deducción mínima: el 50% de los ingresos brutos (aplicable a quienes tienen deducciones reales que puedan invocar y documentar) y la suma fija de 12.500 dólares por empresario (importe que corresponde a una exención para los ingresos brutos inferiores a 25.000 dólares y cuya norma fue sancionada por motivos de simplificación administrativa). El impuesto se paga trimestralmente.¹⁰ (Grifo nosso)

No Japão, foram também desenvolvidos estudos no sentido de incorporar a técnica da dedutibilidade. Tal ocorreu em 1949, com o envio da missão norte-americana chefiada por Carl S. Shoup, conhecida como “Missão Shoup”, cujo objetivo era reorganizar as finanças daquele país após o término da Segunda Guerra Mundial. O projeto assim previa:

[...] la mejor solución consiste en ampliar la base del impuesto y aplicar la tasa, no sobre el beneficio, sino respecto de los intereses, rentas y salarios. En otras palabras, **esa base puede definirse como: el monto integral bruto de lo cobrado menos lo adquirido de otras empresas, incluidas las compras de equipos, terrenos y construcciones**. La diferencia es lo que la empresa agrega al valor de los materiales, etc., que ella adquirió de otras empresas.¹¹ (Grifo nosso)

Decerto, foi ali defendida a aplicação do método “subtrativo base sobre base”. Em um segundo relatório também foi permitida a aplicação do que se convencionou chamar de método “aditivo base sobre base”:

Están sujetos al impuesto quienes realizan ciertas actividades y es objeto del gravamen la actividad imponible. Entre las exenciones puede mencionarse la agricultura, la industria extractiva y la artesanía. El monto imponible se establece descontando de lo cobrado los gastos por compras de mercaderías y productos, deduciéndolos en el año de compra, lo que habría permitido estimular las inversiones. Más aún, **en el segundo informe, para facilitar el**

¹⁰ COSCIANI, Cesare. **El impuesto al valor agregado**. Trad. Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1969, p. 29-30.

¹¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Report on Japanese Taxation By Shoup Mission*. General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, Tokio, 1940. v. 1, p. 201. apud. COSCIANI, Cesare. Op. cit., p. 33.

cálculo del impuesto, en lugar del método de determinación por diferencia, se daba opción para utilizar el de adición, que consiste en obtener la base imponible por la suma de los salarios, intereses y rentas pagados, con los beneficios determinados a los fines del impuesto a la renta.¹² (Grifo nosso)

O projeto foi aprovado pelo parlamento japonês, a Dieta, contudo não foi aplicado.

Na Grã-Bretanha, o IGV foi adotado somente em 1940 através do *Finance (n. 2) Act 1940*, entrando em vigor somente em 21 de outubro daquele ano. Seu objetivo foi incrementar a arrecadação para financiar os gastos com a Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Não houve aplicação da técnica da dedutibilidade, a tributação era plurifásica. No entanto, para evitar os efeitos cumulativos, os produtores e atacadistas deveriam se inscrever em um cadastro mantido na Junta Comercial (*Board of Trade*), a fim de obter isenção nas transações entre si. Já os comerciantes varejistas não podiam se inscrever no cadastro, o que levava a tributação para as transações entre atacadistas e varejistas (tributação monofásica).

Para BALTHAZAR, todos esses projetos estudados pela doutrina na Alemanha, Estados Unidos e Japão desenvolveram o mecanismo de deduções baseado em um sistema de imposto atingindo a empresa, e não os produtos que ela fabricasse.¹³ Assim, o imposto possuía como base de cálculo a margem bruta ou o valor agregado da empresa (método subjetivo), não atingindo seus produtos ou serviços (método objetivo). Tal sistemática guarda semelhança com aquela construída no Brasil como regra geral para as

¹² COSCIANI, Cesare. op. cit., p. 33-34.

¹³ BALTHAZAR, Hubaldo Cesar. op. cit., passim.

contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas e se afasta da tributação construída para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS e o imposto sobre produtos industrializados – IPI, que estão mais próximas do modelo francês, que veremos abaixo, posteriormente desenvolvido com o advento do IVA.

Na França, como IGV havia a *Taxe sur les paiements civils et commerciaux* (taxa sobre os pagamentos civis e comerciais), criada pela Lei de 31 de dezembro de 1917, que incidia sobre as vendas no varejo e era cobrada mediante a aposição de selo fiscal sobre as faturas. Foi sucedido pelo *Impôt sur le chiffre d'affaires* (imposto sobre o volume de negócios), criado pela Lei de 25 de junho de 1920,¹⁴ em razão da maior facilidade no controle que não se dava mais por meio de estampilhas, mas por períodos de apuração mediante a verificação da contabilidade da empresa, que declarava as operações realizadas. Esse imposto era cumulativo, de modo que, com o passar dos anos, houve uma proliferação de impostos únicos de incidência monofásica sobre o último produtor,¹⁵ a fim de serem evitados os malefícios da incidência em cascata sobre determinados produtos, criando um sistema misto rico em complexidade:

A pesar de que en los sectores afectados este sistema suprimía la desigualdad impositiva entre empresas integradas y no integradas, permitía una exención

¹⁴ Segundo BALTHAZAR (Op. cit., p. 249), o imposto sobre o volume de negócios fixou os princípios e os limites dos impostos criados ou modificados desde então dentre os quais a definição dos sujeitos passivos e o princípio de imposição onde o imposto faz parte da base de imposição do produto tributado (imposto incluso).

¹⁵ Os impostos fizeram surgir a noção de produtor que foi utilizada posteriormente no “imposto sobre a produção”.

más completa para los productos exportados y reducía el número de contribuyentes, aun así originó nuevos inconvenientes: dificultad para definir sin equívocos los productos sujetos a la tasa única, para distinguirlos de los productos análogos sometidos al régimen normal; repetición del impuesto en las mercaderías que nuevamente entraban en el ciclo productivo dando lugar a dobles imposiciones; dificultades para el contribuyente, que simultáneamente quedaba sujeto a regímenes distintos según los productos en venta, lo que originaba grandes complicaciones.¹⁶

Sobreveio a Lei de 31 de dezembro de 1936, que, para resolver o problema da complexidade, trouxe quase todos os produtos para um regime de tributação única e global. Denominado *Taxe à la production* (imposto sobre a produção), o novo imposto criado era de incidência monofásica sobre o último produtor e adotava o regime de suspensão para evitar a dupla incidência na operação entre empresas produtoras. Segundo Cesare Cosciani, seus maiores defeitos ocorreram depois, com sua estruturação por parte do Fisco Francês, que procurou limitar as duplas imposições através do regime de suspensão apenas em relação às matérias-primas, subsistindo os efeitos nocivos da cumulatividade em relação aos bens de investimento adquiridos pelo produtor, os gastos com transportes, operações de crédito etc.¹⁷

A grande reviravolta somente ocorreu em 1948 com a troca da “técnica de suspensão” do imposto pela “técnica da dedutibilidade”, que à época foi chamada de “sistema de pagamentos fracionados”, que permitia ao produtor deduzir o imposto pago quando de suas compras de matérias-primas do imposto a ser pago quando da venda de seus produtos, em um “sistema de

¹⁶ COSCIANI, Cesare. op. cit., p. 54.

¹⁷ Ibidem, p. 55.

crédito físico” (deduções físicas) que exigia a incorporação da matéria-prima ao produto final.¹⁸

O motivo da implantação da nova técnica não foi nobre. Narra a doutrina que a adoção do “sistema de pagamentos fracionados” se deu para solucionar problemas orçamentários franceses acelerando a entrada de recursos nos cofres públicos. A substituição do sistema suspensivo por um outro que permitia a dedução somente no mês seguinte adiantou em um mês a entrada de recursos nos cofres públicos.¹⁹ Desse modo, a distribuição da carga do imposto entre todos os operadores econômicos contribuintes não foi o objetivo principal da reforma, no entanto foi seu maior ganho tendo em vista a redução de riscos de fraudes e falhas, facilitando e simplificando o controle fiscal. Já o maior defeito foi a ausência de neutralidade em relação aos investimentos e despesas gerais da empresa (elementos financeiros), que também compunham o preço de revenda, isso porque foi mantido somente o “sistema de crédito físico” (deduções físicas).

Posteriormente, em setembro de 1953, foi criado o “sistema de crédito financeiro” (deduções financeiras) com vigência temporária de seis meses e

¹⁸ Como sabido, o sistema de créditos físicos em razão de sua rigidez tradicionalmente enseja uma série de discussões a respeito dos limites da dedutibilidade. Várias teorias foram ao longo do tempo elaboradas pelos contribuintes para permitir-lhes se creditar de matérias outras que não aquelas expressamente admitidas pelo sistema: a) teoria dos produtos que perdem suas qualidades específicas quando do primeiro emprego (v.g. carvão para esquentar os fornos); b) teoria do produto de consumo rápido; c) teoria da entrega para si mesmo (os instrumentos produzidos pela mesma empresa que os emprega gerando créditos); d) teoria dos instrumentos especiais (aplicação de regime favorável aos produtos que perdem valor e/ou utilidade tão logo sejam fabricadas, v.g. matrizes de impressões), dentre outras. Tais teorias, quando acolhidas pela legislação em razão de pressões políticas, acabam por tornar o sistema mais complexo ainda, gerando novas distorções.

¹⁹ FRENKEL, Alain. *La genèse de la taxe sur le valeur ajoutée*. Tese, Paris, 1976, apud. BALTHAZAR, Hubaldo Cesar. op. cit., passim.

limitado à metade do imposto que tivesse sido gravado (*théorie du butoir* – aplicação de teto para as deduções).

O IVA (*Taxe sur la valeur ajoutée* - TVA) somente foi instituído com a Lei de 10 de abril de 1954 e consistiu basicamente em estender definitivamente a dedução dos impostos pagos sobre as matérias-primas e meios de fabricação aos impostos pagos sobre os produtos de consumo rápido, ferramentas em geral, e prestação de serviços (investimentos e gastos gerais), adotando definitivamente o “sistema de crédito financeiro”.

4. A evolução do mecanismo de deduções no Brasil

No Brasil, obedecendo à denominação abrangente de Imposto Geral de Vendas (IGV) que adotamos, havia em 1870 o “imposto do selo”, tributo monofásico que tinha como fato gerador a emissão de faturas correspondentes a vendas efetuadas.²⁰ Também em 1892, existia o “imposto sobre o fumo”, que foi estendido a outros produtos antes do final do século XIX,²¹ estabelecendo-se o “imposto de consumo de quaisquer mercadorias”. Assim era denominado porque a repercussão econômica se dava de forma mais evidente nos consumidores, muito embora o contribuinte de direito fosse o produtor. A importância do imposto de consumo aumentou durante a Primeira Guerra Mundial em razão da redução do fluxo de comércio exterior, que afetou a arrecadação do “Imposto de Importação – II”, principal imposto da União à

²⁰ Decreto nº 4.505, de 31 de dezembro de 1870, e art. 1º §§ 9º e 10 do Decreto nº 1.750 de 20 de Outubro de 1869.

²¹ Lei nº 641, de 14 de novembro de 1.899.

época. O imposto ganhou *status* constitucional no art. 6º, I, “b” da CF/34; art. 20, I, “b”, da CF/37; e art. 15, II, da CF/46. A tributação ainda era monofásica, embora fosse admitida no campo infraconstitucional a técnica da dedutibilidade em situações específicas.²² Após a reforma tributária que teve início na década de 1960, o imposto de consumo foi rebatizado de “Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI”, com a Emenda Constitucional n. 18/65 e pelo Decreto-Lei n. 34/66, deixando de ser tributo monofásico e passando a ser plurifásico, com a elevação da técnica da dedutibilidade ao campo constitucional e sua ampliação mediante a adoção da modalidade “imposto sobre imposto”, a fim de se atingir a não-cumulatividade.²³ Com essas novas características, foi adotado pelas constituições posteriores (art. 22, V, §4º, da CF/67; art. 21, V, §3º, da CF/67 alterada pela EC n. 1/69; e art. 153, IV, §3º, II, da CF/88), sendo que a Emenda Constitucional n. 42/2003 inseriu o inciso IV no art. 153, §3º, da CF/88, que abriu a possibilidade de se admitir a aplicação da técnica da

²² No Imposto de Consumo a técnica da dedutibilidade já era admitida pelos artigos 5º e 6º do Decreto-Lei n. 7.404/45: “Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, **facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção**” (redação dada pela Lei nº 3.520/58). “Art. 6º **O produto** transformado fora da fábrica produtora ficará sujeito ao imposto integral correspondente à nova classificação; e **o beneficiado, uma vez feita a prova de pagamento do imposto originário, ficará sujeito somente à diferença entre o imposto já pago e aquele que for devido em virtude do beneficiamento**, obedecidas as normas e restrições estabelecidas nas Tabelas desta lei” (redação original do Decreto-Lei n. 7.404/45). (Grifo nosso).

²³ Consoante a Emenda Constitucional n. 18/65: “Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados. Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, **e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores**”. (Grifo nosso).

dedutibilidade também na aquisição de bens de capital pelo produtor (sistema de crédito financeiro).²⁴

Os mencionados “imposto do selo” e “imposto de consumo de quaisquer mercadorias” inspiraram também a criação, em 1922, do “imposto sobre vendas mercantis – IVM”,²⁵ originalmente arrecadado pela União e posteriormente transferido aos Estados com a Constituição Federal de 1934 sob a denominação de “imposto sobre vendas e consignações – IVC”, arrecadado na forma plurifásica e cumulativa (art. 8º, I, “e”, da CF/34; art. 23, I, “d” da CF/37; art. 19, IV da CF/46). Também com a Emenda Constitucional n. 18/65 o IVC foi substituído pelo “Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM” e deixou de ser cumulativo, passando a adotar também a técnica da dedutibilidade “imposto sobre imposto”. Tanto o imposto quanto a técnica foram adotados pelas constituições posteriores (art. 24, II, §5º, da CF/67; art. 23, II, §§3º e 11, da CF/67 alterada pela EC n. 1/69), sendo que a Constituição Federal de 1988 fez incluir dentro de sua hipótese de incidência as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, transformando-o em ICMS (art. 155, II, §2º, I, da CF/88).

²⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²⁵ “Imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis a prazo ou a vista”. Ver art. 2º, X, da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, e regulamento no Decreto n. 16.041, de 22 de maio de 1923. Em verdade, o tributo foi instituído em razão do reclame da classe comercial por ocasião do Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, onde pleitearam a aprovação, pelo governo, de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (duplicata mercantil), associado à instituição do imposto.

Em 1970, foi criada pela Lei Complementar n. 7/70 a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, que marcou o ressurgimento da cumulatividade na tributação brasileira. Isso porque, quando incidente sobre as empresas que realizavam operações de vendas de mercadorias, recaía sobre o faturamento obtido seis meses antes (modalidade PIS-faturamento).²⁶ No mesmo ano, foi criada também a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, devida pelas pessoas jurídicas de direito público e demais entes estatais, pela Lei Complementar n. 8/70. O fundo destinado a atender ao PIS foi posteriormente unificado com o fundo destinado a atender ao PASEP sob a denominação PIS/PASEP, pela Lei Complementar n. 26/75, e a legislação, por praticidade, passou a tratá-las em conjunto, unificando-as em nome (PIS/PASEP), muito embora digam respeito a fatos geradores diversos (v.g. Lei n. 9.715/98).²⁷

Posteriormente, também de forma cumulativa, surgiu com o Decreto-Lei n. 1.940/82 a contribuição para o Fundo de Financiamento Social – Finsocial, com o objetivo de financiar a seguridade social.²⁸ Sua incidência se dava sobre

²⁶ Quando criada, a contribuição ao PIS incidia de duas formas distintas: a) PIS-faturamento, incidente sobre o faturamento das empresas que realizavam venda de mercadorias; e b) PIS-repique, calculado com base no valor do imposto de renda devido. Posteriormente, a Resolução BACEN n. 174/1971 definiu o faturamento como sendo a receita operacional calculada para fins de imposto de renda.

²⁷ Muito embora a Lei n. 9.715/98 tenha unificado as contribuições, a contribuição ao PASEP, quando incide sobre a receita orçamentária dos entes públicos, não configura espécie de imposto sobre vendas, não havendo que se falar aí em cumulatividade.

²⁸ Decreto-Lei n. 1.940/82: “Art. 1º É instituída, na forma prevista neste Decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor”. Constituição Federal de 1988: “Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos

a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços das empresas. Essa contribuição mais tarde deu origem à contribuição social para financiamento da Seguridade Social - COFINS, por ocasião da Lei Complementar n. 70/91, que tem o mesmo fato gerador e a mesma destinação para a Seguridade Social.²⁹ A partir da Lei n. 9.718/98, as contribuições ao PIS e COFINS passaram a ser tratadas de modo conjunto pela legislação, sendo que para elas foi inserido sistema de dedutibilidades pelo art. 1º, da Lei n. 9.363/96 para atenuar os efeitos da cumulatividade, no entanto tratava-se de créditos a serem utilizados não nas próprias contribuições, mas sim em outro tributo, o IPI, e eram aproveitáveis apenas pelas empresas exportadoras ou produtoras que destinavam seus produtos à exportação.³⁰ Posteriormente, a Lei n. 10.147/2000 inseriu o sistema de dedutibilidade para as próprias contribuições, mas somente por período determinado e limitada a certos produtos.

percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento”.

²⁹ Lei Complementar n. 70/91: “Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social. Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

³⁰ Forma alternativa de cálculo de tais créditos presumidos de IPI surgiu com a Lei n. 10.276/2001.

A técnica da não-cumulatividade somente foi instituída para as contribuições ao PIS/PASEP³¹ pela Lei n. 10.637/2002³² e, pouco tempo depois, foi instituída também para a COFINS, na forma da Lei n. 10.833/2003.³³

Ao término do ano de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, que inseriu a técnica da não-cumulatividade como princípio aplicável à COFINS, à COFINS – Importação e ao PIS – Importação (estas duas últimas contribuições foram posteriormente instituídas pela Lei n. 10.865/2004). De observar que a aludida emenda constitucional não mencionou a contribuição ao PIS, cuja técnica de dedutibilidade continuou com amparo exclusivamente em lei ordinária (Lei n. 10.637/2002 e art. 15, da Lei n. 10.833/2003).³⁴

5. Conclusões.

Do histórico demonstrado, algumas **conclusões** se impõem.

Tanto a tributação sobre as vendas quanto o mecanismo de deduções precedem a origem da técnica da não-cumulatividade e não são invenções exclusivamente francesas. Decorrem da contribuição legislativa e doutrinária de diversos países em paralelo.

³¹ A denominação passou a ser conjunta apenas em razão do fundo unificado, no entanto, cada qual guardou seu fato gerador e sua sujeição passiva própria. Desse modo, em verdade, a não-cumulatividade diz respeito à contribuição ao PIS e não à contribuição ao PASEP.

³² Conversão da Medida Provisória n. 66/2002.

³³ Conversão da Medida Provisória n. 135/2003.

³⁴ A contribuição ao PIS encontra amparo no art. 239 da Constituição Federal de 1988 e não foi mencionada na Emenda Constitucional n. 42/2003. Esta fez referência somente à contribuição ao PIS – Importação e à COFINS – Importação instituídas pela Lei n. 10.865/2004.

Ao longo da história, a tributação monofásica foi por diversas vezes eleita como forma de se evitarem os efeitos da cumulatividade, manifestando-se ora através de uma cadeia de isenções, ora mediante suspensão da tributação ou de concentração da tributação no último produtor antes do varejista, ou até mesmo no próprio varejista, apesar das dificuldades de fiscalização. Disso decorre que, por construção cultural, os efeitos da cumulatividade foram considerados nocivos e indesejáveis e que há várias formas de se evitá-los, além do mecanismo de deduções.

O mecanismo de deduções baseado em um sistema de imposto atingindo a empresa, e não os produtos que ela fabricasse, é característica comum entre a regra geral construída para as contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas existentes no Brasil e os primeiros projetos desenvolvidos na Alemanha, nos Estados Unidos e no Japão até a década de 1950 a fim de aplicar o mecanismo de deduções nos impostos gerais de vendas então existentes.

Efetivamente, para se falar em não-cumulatividade é necessário antes de tudo reconhecer a existência de um mecanismo de deduções associado a uma tributação geral e plurifásica sobre as vendas que, acaso não fosse submetida ao mecanismo criado, ensejaria uma tributação cumulativa ou tendente a ser cumulativa.

Se o mecanismo de deduções (técnica da dedutibilidade) antecede historicamente a não-cumulatividade, por certo aquele é uma das formas de se atingir os efeitos desta. Assim, **o mecanismo de deduções se transforma em**

técnica de não-cumulatividade somente quando é utilizado com o objetivo de eliminar ou minimizar a cumulatividade de um mesmo tributo. Se for utilizado com escopo diverso não se trata de não-cumulatividade, mas de mera dedução aplicada em tributação sobre as vendas.

Se por construção cultural os efeitos da cumulatividade foram considerados nocivos e indesejáveis ao longo da história, **a não-cumulatividade já nasce como valor** na medida em que exclui a cumulatividade como opção desejada para determinado tributo, carregando consigo as características próprias dos valores, notadamente a bipolaridade e a preferibilidade.³⁵ **Sendo assim, como todo e qualquer valor, pode ser tutelado como norma-regra ou norma-princípio, a depender da escolha política do legislador e o grau de estabilidade jurídica que se pretende a ele entregar.**³⁶

Da constatação fundamental de que a não-cumulatividade é valor (dever-ser) derivam outras múltiplas consequências e novas possibilidades que não cabem aqui serem exploradas por falta de espaço. Por ora, apontamos que quando inserto o valor no texto constitucional lhe é reconhecida a proteção máxima e o objetivo se torna constitucionalmente protegido excluindo a

³⁵ A conceituação de bipolaridade e a preferibilidade foi bem definida por Miguel Reale: “O valor é sempre bipolar. A bipolaridade possível no mundo dos objetos ideais, só é essencial nos valores, e isto bastaria para não serem confundidos com aqueles. Um triângulo, uma circunferência são; e a esta maneira de ser nada se contrapõe. Da esfera dos valores, ao contrário, é inseparável a bipolaridade, porque a um valor se contrapõe um desvalor; ao bom se contrapõe o mau; ao belo, o feio; ao nobre, o vil; e o sentido de um exige o do outro. Valores positivos e negativos se conflitam e se implicam em processo dialético”. REALE, Miguel, **Filosofia do direito**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 189. “O valor envolve, pois, uma orientação e, como tal, postula uma quarta nota, que é a *preferibilidade*. É por esta razão que para nós toda teoria do valor tem como consequência, não causal, mas lógica, uma teleologia ou teoria dos fins”. Ibidem, p. 191.

³⁶ Conforme clássica lição da filosofia kantiana, um dever-ser somente pode ser derivado de outro dever-ser, nunca de um ser.

cumulatividade como resultado constitucionalmente desejável. Essa exclusão permite, v.g., a sua utilização nas técnicas de controle de constitucionalidade mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade (verificação do objetivo, adequação entre meios e fins, necessidade do meio para atingir o fim, ponderação entre valores sacrificados e salvaguardados).

Outrossim, o grau de proteção dado pelo legislador constituinte pode avançar para além da prescrição do objetivo de se eliminar a cumulatividade e invadir inclusive algumas escolhas a respeito da técnica a ser aplicada. Não por outro motivo que a Constituição Federal de 1988 acolhe a técnica da não-cumulatividade como princípio em sete momentos diferentes e com abrangências distintas, a saber: art. 153, §3º, II (IPI, modelo objetivo imposto sobre imposto); art. 153, §3º, IV (admissão do sistema de crédito financeiro no IPI); art. 154, I (imposto de competência residual da União, sem definição da técnica de dedutibilidade para se atingir a não-cumulatividade); art. 155, §2º, I (ICMS, modelo objetivo imposto sobre imposto); art. 195, §12 (COFINS não-cumulativa, COFINS – Importação e PIS – Importação não-cumulativos, sem definição da técnica de dedutibilidade para se atingir a não-cumulatividade).

De ver que a adoção do modelo objetivo “imposto sobre imposto” para se atingir a não-cumulatividade do IPI e do ICMS pode ser extraída também da Constituição Federal pelo uso das expressões “em cada operação” (consagra o modelo objetivo) e “montante cobrado” (consagra o método imposto sobre imposto). Outra questão interessante é saber se outros modelos poderão ou não ser usados pelo legislador ordinário para se atingir o objetivo

constitucionalmente protegido de se rechaçar a cumulatividade. De fato, ainda sem pretender aprofundar no tema, olhando sob a perspectiva do contribuinte, a norma constitucional é garantia de seus direitos. Sendo assim, há restrição de direitos quando as novas técnicas empregadas chegam a resultado que lhe é pior (mais oneroso) que as técnicas constitucionalmente eleitas. Sob essa ótica, a nova técnica somente seria válida ou se lhe fosse mais favorável ou se vencesse a aplicação do princípio da proporcionalidade em seus três subprincípios (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) com a eleição de outra finalidade constitucionalmente protegida que não a negativa da cumulatividade, sob pena de não passar no teste do subprincípio da necessidade, já que a outra técnica é menos gravosa.³⁷ Mas isso tudo são elucubrações sobre temas que merecem ser tratados com maior profundidade em outro momento. Por ora, fiquemos com a constatação de que muitas das questões que surgiram com o advento das contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativas não são novas, pois em algum momento da história o foram enfrentadas no desenvolvimento do IGV e da técnica da dedutibilidade.

6. Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BALTHAZAR, Hubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Revista Seqüência**: revista do curso de pós-graduação em direito da UFSC, Florianópolis, SC, ano XXVII, n. 56, p. 245 – 258, jun. 2008.

³⁷ Sobre o princípio da proporcionalidade, ver VALENTE, Christiano Mendes Wolney. **Sigilo bancário**: obtenção de informações pela administração tributária federal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO

RDIET

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Decreto nº 4.505, de 31 de dezembro de 1870. Dá Regulamento para a arrecadação do imposto do selo. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=77893&tipoDocumento=DEC&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Decreto-Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0034.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Decreto-Lei n. 7.404, de 22 de março de 1945. Dispõe sobre o Imposto de Consumo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del7404.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO

RDIET

_____. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei nº 641, de 14 de novembro de 1.899. Estabelece o processo de arrecadação dos impostos de consumo. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=62308&tipoDocumento=LEI&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Lei n. 9.363, de 13 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do

REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO

RDIET

Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei n. 10.276, de 10 de setembro de 2001. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para a Seguridade Social - COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10276.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 31.07.2012.

_____. Lei n. 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/l10.833.htm>. Acesso em 31.07.2012.

_____. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 03.08.2012.

_____. Resolução BACEN n. 174, de 25 de fevereiro de 1971. Aprova o Regulamento anexo que regerá as atividades do Fundo de Participação para Execução do Programa de Integração Social, instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1971/pdf/res_0174_v2_L.pdf>. Acesso em: 03.08.2012.

COSCIANI, Cesare. **El impuesto al valor agregado**. Trad. Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1969.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescentado no sistema tributário. **Revista de direito administrativo**, v. 110, p. 18, out-dez 1972.

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. **Sigilo bancário**: obtenção de informações pela administração tributária federal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

VASQUES, Sérgio. Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, ano 3, n. 17, p. 49-98, set./out. 2005.