

Nota Técnica nº 03: É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS?

v.1, 27 de junho de 2017

Resumo

O objetivo desta Nota Técnica é identificar se a base de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode ser testada na reforma da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), ou seja, independentemente da alteração da Constituição.

1. Introdução

O IBS incide sobre operações com bens, direitos e serviços. Isso requer a unificação e ampliação das competências dos Estados e dos Municípios. A União não tem competência para tributar as operações com bens e serviços. É verdade que isso ocorre indiretamente por meio da tributação do faturamento, cuja matriz constitucional refere-se ao custeio da seguridade social. Enquanto a tributação das operações com bens e serviços é feita por meio de impostos (artigos 155 e 156), a competência para tributação do faturamento surge para outorgar à União fonte de financiamento adicional para o custeio da seguridade social (art. 195).

Com base na competência constitucional para tributação do faturamento (art. 195), a União instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Com o tempo, o PIS passou a ter o mesmo regime jurídico da COFINS (com exceção das alíquotas), embora sua matriz constitucional seja diferente (art. 239), pois ele antecede a Constituição de 1988 (CF/88).

O PIS e a COFINS começaram a ser calculados sobre o faturamento, migraram para a tributar a receita bruta e hoje também incidem sobre a receita total (que é gênero, do qual a receita bruta é espécie). Essa evolução fez com que o PIS e a COFINS, que se aproximavam da tributação sobre o consumo, passassem a conter elementos de tributação da renda.

2. O faturamento como forma de tributação do consumo

O PIS que hoje incide sobre a receita bruta ou a receita total (a depender do regime de apuração, cumulativo ou não-cumulativo) era originalmente calculado (i) sobre o faturamento ou (ii) sobre o valor do Imposto de Renda devido (Lei Complementar 7/70). O curioso é que a segunda forma era indicada para instituições financeiras, seguradoras e outras empresas que não realizassem operações com vendas de mercadorias (como se faturamento fosse produto apenas da atividade comercial).

A COFINS foi instituída sobre o faturamento (Lei Complementar 70/91), para fazer jus à competência do art. 195 da CF/88. A definição de faturamento na LC 70/91 fazia referência à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviço ou apenas serviços de qualquer natureza, para seguir a antiga base de incidência do FINSOCIAL, que foi extinta para ser substituída pela COFINS .

Originalmente, a legislação do FINSOCIAL (DL 1.940/82) fazia a mesma diferenciação que a legislação do PIS, impondo aos prestadores de serviços o cálculo sobre o valor do Imposto de Renda devido. Para os vendedores de mercadorias ou para aqueles que realizassem as duas atividades, a contribuição incidiria sobre a receita bruta das vendas de bens e serviços. Essa diferenciação causou confusão na migração para o regime da CF/88, que permitia apenas a tributação do faturamento (art. 195, em sua redação original). Em 1992 o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu equiparar a noção constitucional de faturamento à definição de receita bruta que à época constava do Decreto-Lei n. 2.397/87 (legislação do Imposto de Renda) e concluiu que os prestadores de serviços também estavam sujeitos à tal tributação (Recurso Extraordinário n. 150.755, de 1992). Esse precedente foi seguido nos posteriores questionamentos sobre a incidência da COFINS, de modo que, desde a década de 1990, não há mais dúvida sobre a utilização do faturamento como sinônimo da receita bruta, aplicável tanto a vendedores de bens como prestadores de serviços. Neste aspecto, haveria identidade entre a tributação das operações com bens e serviços e a tributação da receita bruta. A receita bruta é o resultado das operações com bens e serviços, mas, considerando que a tributação pelo PIS e pela COFINS obedece ao regime de competência, na prática as duas coisas se equivaleriam. Ao vender bens ou prestar serviços, a receita é reconhecida contabilmente e oferecida

à tributação. Os contribuintes pleitearam no Judiciário a não tributação dos valores inadimplidos, mas isso foi rechaçado pelos tribunais superiores, que mantiveram a incidência de acordo com o regime de competência.

3. A definição de receita bruta como atividade ou objeto principal da pessoa jurídica

A legislação do PIS definia o faturamento como produto da atividade comercial (venda de bens). Essa definição foi superada após a Constituição de 1988 (CF/88) e estendida para a venda de bens ou de serviços. O FINSOCIAL e COFINS sempre fizeram referência à receita bruta como o produto da venda de bens ou serviços. A legislação do imposto de renda, que traz a definição mais antiga do termo, também se restringia a operações de venda de bens ou serviços.

Pois bem: e o que fica de fora? O que não seria venda de bens ou venda de serviços? De acordo com as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de serviço, ficariam de fora as obrigações de dar, cujo exemplo típico é a locação (de tangíveis ou intangíveis, nesse último caso mais conhecida como licenciamento). Em 2000, o STF definiu que o conceito constitucional de serviço estava vinculado às obrigações de fazer (Recurso Extraordinário 116.121), razão pela qual as locações não poderiam ser tributadas pelo Imposto sobre Serviços (ISS). Esse precedente vinha sido invocado para que empresas de cessão ou licenciamento de direito de uso de bens intangíveis, locação de bens móveis ou imóveis, além dos bancos, não pagassem nem ISS e nem PIS e COFINS.

A tese para o não pagamento de PIS e COFINS sobre as atividades de locação de bens móveis e imóveis não teve sucesso no STJ (Recurso Especial 149.094 e Recurso Especial 1.210.655) e não foi levada ao STF. A incidência sobre os resultados de instituições financeiras (spread) está pendente de apreciação pelo STF (Recurso Extraordinário 609.096). Não se tem visto questionamento nos tribunais superiores sobre a incidência de PIS e COFINS para as atividades de licenciamento e cessão. Apenas o ISS parece estar no foco desses novos negócios.

Para que tais atividades pudessem ser tributadas sem questionamentos, houve alteração do art. 12 do DL 1.598/77, que passou a expressar o seguinte conceito de receita bruta: o produto da venda de bens, o preço da prestação de serviços e

as receitas da atividade ou objetivo principal da pessoa jurídica não compreendidas naqueles conceitos. A constitucionalidade dessa alteração ainda não chegou aos tribunais superiores.

4. A definição de receita bruta e a inclusão dos tributos sobre vendas

A partir das diretrizes da Lei das Sociedades por Ações (art. 187 da Lei 6.404/76), a contabilidade brasileira e a legislação tributária (art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77) passaram a utilizar o termo receita bruta para denominar o produto da venda de bens e serviços antes das deduções relativas a descontos incondicionais, abatimentos, vendas canceladas e impostos sobre vendas. O produto das vendas de bens e serviços após essas deduções era chamado de receita líquida (art. 187, II, da Lei 6.404/76).

Ao equiparar o conceito de faturamento ao conceito de receita bruta no julgamento das ações que questionavam a incidência do FINSOCIAL e da COFINS, o STF fez sempre referência direta à legislação do Imposto de Renda, permitindo, portanto, a inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo dessas contribuições.

Não há uniformidade de entendimento quanto ao IPI para efeitos de reconhecimento da receita bruta. Há quem entenda que ele também está incluído e deve ser excluído para apuração da receita líquida, assim como ocorre com o ICMS e o ISS. Outros entendem que ele não deve ser nem registrado. Do ponto de vista tributário, a Receita Federal entende que ele não deve ser incluído na linha da receita bruta.

No Superior Tribunal de Justiça chegaram a ser publicadas duas súmulas (68 e 94), uma para o PIS e outra para o FINSOCIAL, que expressamente afirmavam que a parcela relativa ao ICMS estava incluída em suas bases de cálculo.

A pacificação desse entendimento fez com que todas as referências à receita bruta nas legislações (PIS, COFINS, CPRB, lucro presumido e SIMPLES Nacional) tivessem interpretações uniformes, ou seja, incluindo o ICMS e o ISS. Isso foi modificado em março deste ano, quando o STF julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse entendimento está sendo

estendido para a CPRB e ainda não foi estendido para o lucro presumido e o SIMPLES Nacional, mas os contribuintes já estão questionando o tema.

Os votos ainda não foram publicados, mas a premissa comum entre os Ministros que julgaram favoravelmente aos contribuintes foi a de que o ICMS não seria receita própria, mas receita de terceiros (do Estado) e, por isso, não comporia o faturamento da empresa. Sob essa premissa, o ISS também será excluído do conceito de receita bruta.

5. A migração para a tributação da receita total

Em 1998, o Ministério da Fazenda resolveu unificar as regras de incidência do PIS e da COFINS na Lei 9.718, mas aproveitou para equiparar faturamento à receita bruta e receita bruta à receita total. Começaram, então, novas discussões no Judiciário, considerando que receita total não é sinônimo de receita bruta, pois engloba outras receitas além daquelas decorrentes das operações com bens e serviços (financeiras, por exemplo), o que não era permitido constitucionalmente.

A Constituição de 1988 utilizou inicialmente o termo faturamento para outorgar competência para que a União institísse contribuição para o financiamento da seguridade social. A tributação da receita bruta passou a ser apenas uma questão terminológica, pois definiu o STF que tais termos eram sinônimos, representando o produto da venda de bens e serviços. O mesmo não se podia dizer da receita (total).

Por essa razão, em 1998, com a Emenda Constitucional n. 20, A CF/88 passou a permitir também, na mesma competência, a possibilidade de tributação da receita. Ou seja, a União poderia instituir contribuição para o financiamento da seguridade social utilizando-se do faturamento ou da receita como base de incidência. Ocorre que a Lei 9.718, que instituiu a tributação sobre a receita total foi publicada antes da EC 20, razão pela qual a validade dessa ampliação foi questionada no Judiciário.

Em 2005 o STF reiterou os precedentes do FINSOCIAL, manteve a equiparação do faturamento à receita bruta, mas os diferenciou da receita (total). Para o STF, a Lei 9.718, ao tributar a receita total, valeu-se de uma indevida ampliação

constitucional do termo “faturamento”, cuja autorização só veio a existir posteriormente.

Ao instituir os regimes não cumulativos do PIS (2002) e da COFINS (2003), a legislação novamente fez referência à receita total, mas, desta vez, a CF/88 já estava alterada pela EC 20. Ao migrar a tributação do PIS e da COFINS da receita bruta para a receita total, a legislação passou a trazer elementos da tributação da renda, como o resultado positivo de equivalência patrimonial, o resultado positivo de variação cambial, a tomada de créditos sobre encargos de depreciação etc. Não é por acaso que o atual conceito de insumo sedimentado pelo CARF utiliza um critério intermediário entre a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o conceito de despesa necessária do Imposto de Renda. Isso distanciou, na prática, o PIS e a COFINS da tributação sobre o consumo.

Na teoria já existe essa distância na eleição do fato gerador: enquanto os impostos sobre o consumo (ISS e ICMS) incidem sobre as atividades da empresa, o PIS e a COFINS incidem sobre o produto dessas atividades. Como adiantado no item 3, na prática essa distância não existe quando se tributa o faturamento ou a receita bruta pelo regime de competência. Entretanto, essa diferença prática aparece quando se tributa o resultado de outras atividades empresariais, como as receitas financeiras, capturadas para viabilizar a tributação da renda.

De outro lado, a tributação da receita total permite a tributação das operações com ativo não circulante (venda de ativos imobilizados, participações societárias e ativos intangíveis), que hoje não são capturadas pela incidência do ISS e do ICMS. A receita dessas operações não é sequer tributada pelo PIS e pela COFINS, que desde a Lei 9.718, são excluídas da base de cálculo. Ou seja, o PIS e a COFINS incidentes sobre receita total unem-se à tributação da renda quando incluem resultados financeiros e afastam-se da tributação sobre o consumo quando excluem os resultados chamados não operacionais.

6. As diversas bases atuais para tributação do consumo: buracos e sobreposições

A tributação sobre o consumo está espalhada em cinco tributos: (i) ICMS, (ii) ISS, (iii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), (iv) PIS e (v) COFINS. Nestes

tributos, uma só realidade econômica tributável (consumo) é artificialmente dividida entre (i) vendas de mercadorias (ou seja, não deveria haver incidência nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular e nem sobre bens não destinados à mercancia, como aqueles destinados a compor o ativo imobilizado), (ii) prestação de serviços (obrigações de fazer, estando aqui excluídas as licenças de direito de uso de bens corpóreos – como a locação - e incorpóreos) (iii) vendas de produtos industrializados e (iv) e (v) receita bruta (faturamento, assim entendido como o resultado da atividade empresarial).

A tributação sobre transferências de direito de uso de bens tangíveis (locações de bens móveis e imóveis) e sobre licenças e cessões de direito de uso de bens intangíveis (softwares relacionados aos novos negócios das *startups*) só é capturada claramente pelo PIS e pela COFINS. Há longa discussão sobre a tributação dessas atividades pelo ISS ou, vez por outra, pelo ICMS (bens ou comunicação). Existem apenas duas alternativas para cobrir satisfatoriamente esse gap: a unificação das bases, como propõe o IBS, ou a reforma da legislação atual que, mediante presunção e leitura artificial da realidade, submeteria os negócios ao ICMS ou ao ISS. Essa tentativa foi concretizada em dezembro, com a publicação da Lei Complementar n. 157, que incluiu na lista de serviços tributáveis pelo ISS: (i) o processamento, o armazenamento e a hospedagem de dados, textos, imagens vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação (nuvem); (ii) a elaboração de programas de computadores para tablets e smartphones; (iii) a disponibilização (sem cessão definitiva) de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (facebook, youtube etc.) e (v) inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda em qualquer meio não imune. Todas essas alterações estão submetidas à avaliação posterior de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, dados os precedentes de que as obrigações de dar não podem ser entendidas como serviços.

7. As operações realizadas por pessoas físicas

A legislação nacional do ISS (Lei Complementar n. 116, de 2003) não limita a incidência desse imposto aos atos praticados pelas pessoas jurídicas. Tampouco a legislação do ICMS que, após 2001, constitucionalizou a possibilidade de incidência na importação pelas pessoas físicas (Emenda Constitucional n. 33, de 2001) após

longo embate no Judiciário. Nestes dois impostos, o que vê é que a praticabilidade da fiscalização e arrecadação acaba deixando as pessoas físicas fora da base de incidência. A criação do Microempreendedor Individual (MEI), um regime extremamente facilitado de inscrição e arrecadação de tributos, parece resolver bem o problema do desestímulo à formalização. O cruzamento de dados pela Receita Federal, relativo às Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e a alta carga tributária para rendimentos de pessoas físicas, funcionam também como indutores da formalização das atividades empresariais como tal.

A legislação de PIS e COFINS menciona apenas as pessoas jurídicas. A tributação das pessoas físicas teria respaldo constitucional utilizando-se como base a legislação do Imposto de Renda, que equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas e qualifica como empresa individual a pessoa física que explora habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica com finalidade de lucro (art. 150 do Decreto n. 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda, com fundamento na Lei n. 4.506, de 1964).

8. Conclusões

Para aproximar-se da base de incidência do IBS, o novo fato gerador do PIS deveria se aproximar do resultado das atividades econômicas da empresa, nele incluído o produto da venda de bens do não circulante, deixando de lado a tributação das receitas financeiras.

Isso é viável constitucionalmente, pois há autorização para tributação de quaisquer receitas, sejam elas produto da atividade principal (receita bruta) – operações com bens, serviços e direitos – ou de atividades realizadas esporadicamente no contexto operacional da empresa (venda de bens do não circulante). Para a não tributação das receitas financeiras, a legislação precisaria excluí-las da base de cálculo, que é o expediente hoje utilizado para o produto da venda de bens do ativo não circulante.

Também pode o PIS, como caminho para o IBS, tributar as operações mercantis realizadas por pessoas físicas. Isso inclusive já poderia estar sendo feito, pois a legislação atual dessa contribuição indica que as pessoas físicas que pratiquem atividade mercantil são equiparadas a pessoas jurídicas.

Para citar este trabalho:

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. É possível implementar diretrizes do IBS na reforma do PIS? São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: < <https://goo.gl/XSbzcP>>.