

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

Rômulo Silva de Bittencourt

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA NÃO-
CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS AO REGIME DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Porto Alegre

2015

RÔMULO SILVA DE BITTENCOURT

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA NÃO-
CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS AO REGIME DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Andrei Pitten Velloso.

Porto Alegre

2015

RÔMULO SILVA DE BITTENCOURT

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA NÃO-
CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS AO REGIME DE APURAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em 17 de dezembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso,
Orientador

Professor Doutor Igor Danilevicz

Professor Doutor Adão Sérgio Nascimento Cassiano

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Edy e Carlos Érico, maiores responsáveis pela minha chegada até aqui, por tudo que tenho e sou. Agradeço à minha família, pelo apoio e afeto incondicionais, sem os quais nada teria sido possível. Agradeço aos amigos e companheiros de jornada pelo carinho, companheirismo e irmandade dos momentos bons e ruins. Em especial à Gabrielle Damiani Brum, de quem sem o apoio esse trabalho não teria sido viável.

RESUMO

O presente trabalho estuda o critério de *discrímen* adotado pelos art. 8, II da Lei nº 10.637/02 e do art. 10, II da Lei nº 10.833/03, que define que o regime não-cumulativo de PIS e Cofins está vinculado ao regime de apuração do Imposto sobre a Renda. A partir da constatação de que o embasamento constitucional do regime não-cumulativo está no §12 do art. 195 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03, percebe-se que a determinação dada por este dispositivo é a de que a lei deverá indicar os setores de atividade econômica para os quais as referidas contribuições sociais serão não-cumulativas. Propõe-se, assim, à verificação da constitucionalidade do critério adotado pela legislação diante do §12º do art. 195 da CF, bem como em relação à eventual violação à capacidade econômica, à não-cumulatividade, à igualdade e à livre concorrência.

Palavras-chave: Direito Tributário. Contribuições sociais. PIS. Cofins. Não-cumulatividade. Critério de *discrímen*. Imposto sobre a Renda.

ABSTRACT

The present study addresses the discrimination criteria adopted by the art. 8, II of the Law no. 10.637/02 and the art. 10, II of the Law no. 10.833/03 that defines the non-cumulative system of PIS and Cofins is bounded by calculation regime of Income Tax. Based on the observation that the constitutional support of the non-cumulative system is on the §12 of art. 195 of Federal Constitution, inserted by the Constitutional Amendment no. 42/03, means that the determination on this article is that the legislation should indicate the sectors of economic activities where these social contributions will be non-cumulatives. Proposes the constitutionality verification of the discrimination criteria adopted by the legislation faced to §12 of art. 195 of Federal Constitution, and also in relation of the possible violation of the ability to contribute, the non-cumulativity, the equality and the free competition.

Key-words: Tax Law. Social contributions. PIS. Cofins. Non-cumulativity. Discrimination criteria. Income Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO PIS E COFINS.....	10
2.1 COFINS.....	11
2.2 PIS	14
2.3 REGIMES DE ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS	15
2.3.1 Regime cumulativo.....	15
2.3.2 Regime não-cumulativo.....	16
3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO §3º DO ART. 11 DA LEI Nº 10.637/02 E §5º DO ART. 12 DA LEI Nº 10.833/03	25
3.1 O CRITÉRIO DE DISCRÍMEN ADOTADO PELAS LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03 QUE VINCULA O REGIME DE PIS E COFINS AO REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	25
3.1.1 Violação à não-cumulatividade.....	32
3.1.2 Violação ao princípio da capacidade contributiva.....	35
3.1.3 Violação aos princípios da igualdade e da livre concorrência	48
4 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS.....	62
ANEXO A – INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO DA APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.08.010633-8	67

1 INTRODUÇÃO

A edição das leis 10.637/02 e 10.833/03 veio a alterar as disposições legais acerca da tributação das contribuições previdenciárias, quais sejam do PIS¹ e da Cofins, regulando dentre outras coisas um novo regime de tributação, qual seja o não-cumulativo. No entanto, o inciso II do art. 8 da Lei 10.637/02 e o inciso II do art. 10 da Lei 10.833/03 estabeleceram que as empresas que apurarem seu Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) segundo o lucro real e não estiverem ressalvadas nas demais exceções do art. 8º da Lei 10.637/02 e do art. 10 da Lei 10.833/03 deverão, necessariamente, apurar o PIS e a Cofins pelo regime não-cumulativo.

Já o §12º do art. 195 da Constituição Federal, que foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03 e embasa o regime não-cumulativo das citadas contribuições sociais no texto constitucional, versa expressamente que "a lei definirá os setores de atividade econômica" que deverão estar submetidos a tal regime de recolhimento de PIS e Cofins. Ainda, por sua vez, a legislação do Imposto sobre a Renda, notadamente o art. 13 da lei 9.718/98, prevê a adoção compulsória do regime de apuração pelo lucro real para empresas que superarem um certo valor de receita bruta. Portanto, o modo de apuração do Imposto sobre a Renda varia de acordo com a receita bruta da empresa, sendo que o modo de apuração de PIS e Cofins varia de acordo com o modo de apuração do Imposto sobre a Renda.

Desta feita, em sendo o comando constitucional para que o modo de recolhimento do PIS/Cofins varie de acordo com o setor de atividade econômica, o presente trabalho fará análise de uma possível incongruência ou violação direta do texto do art. 195, §12º da Constituição Federal quanto à vinculação do regime de apuração de Imposto sobre a Renda e regime de PIS e Cofins para aqueles casos

¹ A sigla PIS refere-se, em verdade, à contribuição ao Programa de Integração Social, que mais adiante será melhor desenvolvida. Entretanto, tanto vulgarmente quanto nos meios acadêmicos, adota-se apenas a sigla PIS a fim de simplificar a escrita.

que não foram excluídos pelos demais incisos do art. 8º da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03.

Para tanto, o presente trabalho apresentará, em sua primeira parte, as definições teóricas a serem empregadas ao longo do trabalho, sendo aquelas pertinentes à situação teórica do PIS e da Cofins dentro dos tributos e suas espécies, apresentando também os conceitos necessários dos regimes cumulativo e não-cumulativo.

Também, necessária a exposição do surgimento e evolução legislativa ocorrida até chegarmos à atual configuração legislativa vigente, de modo a se entender as mudanças operadas ao longo do tempo, sejam elas de nível constitucional ou legislativo ordinário.

Na segunda parte, propõe-se a analisar se a existência da eventual violação direta ao texto constitucional implicaria também em violação a alguns princípios constitucionais tributários. Buscar-se-á entender, a partir da breve definição teórica a ser adotada para os presentes fins, se no caso a não-cumulatividade do PIS e da Cofins estar atrelada ao regime de IRPJ de fato fere o Texto Magno de 1988 em suas disposições e garantias atinentes ao Direito Tributário.

Muito embora a ofensa ao texto constitucional, à primeira vista, possa parecer algo meramente teórico, suas implicações práticas são bastante incisivas e reais. Primeiramente, cabe sublinhar que nem sempre a apuração de um tributo pelo regime não-cumulativo é mais vantajosa. Dentre os vários créditos previstos como não dedutíveis para apuração de PIS/Cofins estão, por exemplo, vários tipos de prestação de serviços.

Ao largo da discussão acerca da amplitude que o creditamento deveria ter para efetivar a não-cumulatividade, tem-se que para diversos tipos de empresas – exemplificativamente aquelas que se utilizam primordialmente de mão-de-obra para o desenvolvimento de suas atividades – o regime cumulativo de apuração de PIS/Cofins pode ser mais vantajoso, notadamente em razão de haver diferença nas alíquotas previstas para cada regime. Ocorre que o critério para enquadramento no regime cumulativo ou não-cumulativo dá-se de acordo com o modo de apuração do IRPJ, conforme preveem as leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

O efeito disso é que, na prática, empresas do mesmo setor com uma diferença de receita bruta muito pequena podem ter bruscas diferenças na apuração de suas contribuições sociais. A grande questão é a de que tais diferenças, longe de restringirem-se simplesmente ao modo de cálculo, operam no resultado do *quantum debeat* de PIS/Cofins que ao fim e ao cabo será devido, e, por consequência, acarreta diferenças no faturamento e no desempenho econômico de tais empresas.

Nesse sentido, há que se discurtir eventual violação à capacidade contributiva, na medida em que o acréscimo real do ônus tributário pode não ter correspondido ao acréscimo de capacidade contributiva do contribuinte. Também, será debatida eventual desrespeito à não-cumulatividade, em razão de um sentido mínimo que deve ser atribuído a ela, extraindo-se dele a persecução de alguns objetivos que devem ser materializados na aplicação prática da sistemática.

Ainda, pretende-se também à análise de possível violação à igualdade e à livre concorrência, na medida em que a norma do inciso II do art. 8 da Lei 10.637/02 e inciso II do art. 10 da Lei 10.833/03 sujeitaria empresas em semelhante situação a diferentes regimes de apuração, os quais podem ter diferentes efeitos econômicos para diferentes contribuintes.

Assinala-se, por fim, a relevância do tema em questão diante do reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, do reconhecimento de repercussão geral quanto ao tema, o que fora feito quanto ao PIS no Recurso Extraordinário nº 607.642/RJ e quanto à Cofins no Recurso Extraordinário nº 570.122/RS.

2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO PIS E COFINS

A natureza jurídica das contribuições já foi alvo de diversos questionamentos ao longo dos anos, até o assentamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal após a Constituição de 1988, que determinou que fossem aplicadas às contribuições especiais as normas gerais em matéria tributária. Atualmente, ressalvadas posições isoladas como a do autor Marco Aurélio Grecco², tem-se por pacificado o entendimento de que tais espécies tributárias constituem tributo, conforme definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional³ amplamente aceita pela doutrina.

As chamadas contribuições especiais, previstas no *caput* do art. 149 da Constituição Federal⁴, são assim denominadas para diferenciá-las das contribuições de melhoria, que constituem outra espécie tributária dentro da teoria pentapartite das espécies tributárias. Tais contribuições são entendidas como “tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais específicas”, conforme sintetizam Paulsen e Velloso⁵. Tais espécies são, ainda, subdivididas justamente quanto às finalidades que autorizam sua instituição.

O presente trabalho trata de subespécie das contribuições especiais, as contribuições sociais, que se constituem como contribuições especiais cujo produto

² GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (um figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

³ 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. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 06 de Novembro de 2015).

⁴ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(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: 06 de Novembro de 2015).

⁵ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 28.

tem por finalidade específica o custeio da atuação da União na área social⁶. As contribuições sociais ainda podem ser melhor especificadas como contribuições sociais gerais ou de seguridade social, sendo que estas devem ter como finalidade o custeio da União especificamente no que tange à seguridade social, e aquelas podem ser instituídas para outras finalidades que atinjam os objetivos da ordem social previstos na Carta Maior.

No caso, trataremos das contribuições sociais sobre a receita, cuja finalidade é voltada à seguridade social, sendo previstas com base na norma de incidência do art. 195, I, “b” e do art. 239 da Constituição Federal⁷, quais sejam, a contribuição ao PIS e à Cofins.

2.1 COFINS

A contribuição ao FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/82, foi criada para “custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor”⁸, sendo expressamente recepcionada pelo art. 56 do ADCT da Constituição de 1988⁹ para vigência transitória.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 42.

⁷ 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: [...] b) a receita ou o faturamento [...] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (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: 10 de Novembro de 2015).

⁸ Decreto-lei 1.940/82. Art. 1º, *caput*. Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor.

O Congresso Nacional então editou a Lei nº 7.689/88¹⁰ que tornava definitiva a contribuição ao FINSOCIAL, e outras duas Leis de nºs 7.894/89¹¹ e 8.147/90¹² que alteravam suas alíquotas. No entanto, tais leis foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que no RE 150.764/PE¹³ e ADI 15/DF¹⁴, entendeu que se a previsão constitucional entendia tal contribuição como transitória, não poderia norma de caráter meramente legal prever o contrário.

A partir disso foi editada a Lei Complementar nº 70/91, que extinguiu o FINSOCIAL e instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, cuja destinação era “exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”¹⁵ e sua base de cálculo passou a ser o faturamento, e não mais a receita.

(BRASIL, Decreto Lei nº 1940, de 25 de Maio de 1982. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015).

⁹ Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos 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.

(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: 10 de Novembro de 2015).

¹⁰ BRASIL. Lei nº 7.689/88, de 15 de Dezembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

¹¹ BRASIL. Lei 7.894 de 24 de Novembro de 1989. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7894.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

¹² BRASIL. Lei nº 8.147 de 25 de Dezembro de 1990. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8147.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 150764**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Tribunal do Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Empresa Distribuidora Vivacqua de Bebidas Ltda. DJ de 02/04/1993. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1540938>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

¹⁴ A declaração de inconstitucionalidade feita em sede de controle difuso no RE 150.764/PE.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 15**. Relator: Ministro Sepúlveda. Requerente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Interessado: Congresso Nacional e Presidente da República. DJ 31/08/2007. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1483376>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

¹⁵ 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

Em 1998, foi editada a Lei 9.718/98, que aumentou a alíquota e modificou a base de cálculo da Cofins, passando a entender, em seu artigo 3º¹⁶, que “o faturamento [...] corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. Contudo, conforme entendimento esposado no julgamento do RE 346.084/PR¹⁷, o STF entendeu que tal alargamento da base de cálculo extrapolou a previsão do artigo 195, I da CF¹⁸, que prevê que tal contribuição social deve se dar sobre o faturamento – que está ele contido no conceito de receita bruta, e não o contrário.

renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

(BRASIL, Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.)

¹⁶ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.)

¹⁷ CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO -

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170).

¹⁸ 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: [...] b) a receita ou o faturamento [...] (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: 10 de Novembro de 2015).

Nesse julgado, a Suprema Corte afastou a possibilidade de convalidação da referida alteração legislativa pela edição da EC 20/98¹⁹, que incluiu posteriormente à Lei 9.718 a expressão “receita” nas bases de cálculo possíveis previstas no art. 195, I da CF, pois conforme amplo entendimento doutrinário e jurisprudencial, o direito brasileiro não aceita a figura da constitucionalidade superveniente.

2.2 PIS

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70²⁰, a qual foi expressamente recepcionada pela Constituição de 1988 em seu art. 239²¹, que alterou a destinação destas receitas para financiar o seguro desemprego e o abono de um salário mínimo àqueles empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Da mesma forma como procedera quanto ao Cofins, a Lei 9.718/98²² alargou a base de cálculo do PIS ao definir faturamento como receita, tendo então esse dispositivo legal sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na mesma oportunidade em que o fora em relação à Cofins.

¹⁹ BRASIL, Emenda Constitucional nº 20, de 15 de Dezembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

²⁰ Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (BRASIL, Lei Complementar nº 7, de 7 de Setembro de 1970. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.)

²¹ Art. 239, *caput*. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (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: 10 de Novembro de 2015).

²² BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

2.3 REGIMES DE ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS

2.3.1 Regime cumulativo

Quando do surgimento da Cofins e do PIS, o legislador ordinário optou por adotar a técnica de incidência cumulativa, ou em cascata, em que a alíquota incide sobre a base de cálculo resultando no montante a pagar, sem qualquer direito a creditamento dos valores pagos a mesmo título em operações anteriores na mesma cadeia produtiva.

Tal sistemática pôde ser perfeitamente adotada pelas leis instituidoras do PIS e da Cofins – quais sejam as já citadas LC nº 7/70 e 70/91, respectivamente – em razão de que não havia nenhuma previsão constitucional que determinasse qual sistema ou técnica deveria ser adotada, podendo o legislador escolher livremente. Em tal sistemática, as alíquotas previstas inicialmente por essas leis eram de 2% para a Cofins e 0,75% para o PIS (posteriormente alterada para 0,65% pela Lei nº 9.715/98), a incidirem sobre a base de cálculo que consistia no faturamento.²³

Com a Lei nº 9.718/98, resultante da conversão da MP nº 1.212/95, ambas as contribuições passaram a ter disciplina legislativa única quanto a seus fatos geradores e base de cálculo, esta passando a ser a receita bruta. Ainda, fora majorada a alíquota da Cofins para 3%²⁴.

²³ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 210-213.

²⁴ Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS. (BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.)

2.3.2 Regime não-cumulativo

A não-cumulatividade surgiu no ordenamento jurídico pátrio com a Emenda Constitucional nº 18/65²⁵, que modificou a então vigente Constituição Federal de 1946²⁶, alterando o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, que a partir de então passaram a ser assim denominados e também submetidos à técnica da não-cumulatividade.

Ressalta-se que muito embora antes disso houvessem existido possibilidades de dedutibilidade nesses impostos em legislações anteriores, como somente a partir da referida alteração constitucional esses tributos passaram a ter incidência plurifásica, entende-se o surgimento da não-cumulatividade no Brasil apenas a partir desse momento²⁷.

A não-cumulatividade do IPI e do ICMS foi plenamente recepcionada na posterior e ainda vigente Constituição de 1988 em seus arts. 153, §3º, II²⁸ e 155, §2º, I²⁹, respectivamente.

²⁵ Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. [...] § 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

(BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em em 10 de Novembro de 2015).

²⁶ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

²⁷ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

²⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(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: 10 de Novembro de 2015).

A não-cumulatividade das contribuições sociais, por sua vez, apareceu pela primeira vez no sistema pátrio primeiramente para o PIS com a Medida Provisória nº 66/02³⁰, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, e para a Cofins com a Medida Provisória nº 135/03³¹, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03 – que também elevaram suas alíquotas para 1,65%³² e 7,6%³³, respectivamente.

Entre a edição da MP nº 135/03 e sua conversão em lei, foi editada a Emenda Constitucional nº 42/03, que elevou ao texto constitucional a previsão do regime não-cumulativo da Cofins. No entanto, nesse interregno temporal, o que vigeu, segundo alguns autores, não foi um sistema não-cumulativo, mas mero sistema legal de abatimento de créditos³⁴. Tal entendimento é baseado em que as MPs nºs 66/02 e 135/03 e respectivas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 possuíam rol meramente taxativo de possíveis créditos para abatimento na apuração do *quantum* devido a título de PIS e Cofins.

²⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (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: 10 de Novembro de 2015).

³⁰ BRASIL, Medida Provisória nº 66 de 29 de Agosto de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

³¹ BRASIL, Medida Provisória nº 135, de 30 de Outubro de 2003. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm> Acesso em 10 de Novembro de 2015.

³² Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(BRASIL, Lei 10.637 de 30 de Dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.)

³³ 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).

(BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015).

³⁴ BRAGA, Waldir Luiz. FRANHANI, Valdirene Lopes. **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 109, p. 102, 2004.

A EC n^o 42/03³⁵, então, introduziu o §12^o no art 195 da Constituição, que elevou ao nível constitucional a precisão do regime não-cumulativo para a Cofins.

§ 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.

No julgamento do Recurso Extraordinário n^o 346.084/PR³⁶, em 2005, o pleno do Supremo Tribunal Federal utilizou como parâmetro de constitucionalidade para o PIS o artigo 195, I da CF – qual seja, a norma de competência da Cofins – em razão de ambas serem contribuições sociais incidentes sobre mesma base de cálculo. Após, a jurisprudência da Corte tem sido uníssona no sentido da aplicação do art. 195 à contribuição.

Essa evolução legislativa anterior à citada alteração constitucional abriu espaço para discussões acerca do caráter de tal mudança, havendo surgido quem defendesse teoria segundo a qual tal norma inserida na Constituição seria norma de competência que não interagiria com a legislação já em vigor. Contudo, a maior parte da doutrina entende que se trata de norma de competência autoaplicável, dotada de eficácia imediata³⁷. Assim, a alteração da EC n^o 42/03 teria sido no sentido de elevar a nível constitucional a garantia da não-cumulatividade em questão, passando a ser entendida como uma norma limitadora do poder de tributar.

Leciona Hugo de Britto Machado que a não-cumulatividade pode constituir princípio ou técnica. A não-cumulatividade como princípio seria quando a mesma é prevista de forma genérica, como no caso sob análise. Entende-se como forma genérica por não estar detalhada e exhaustivamente previsto o modo pelo qual será

³⁵ BRASIL, Emenda Constitucional n^o 42, de 19 de Dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 346084**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal do Pleno. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos. Recorrido: União Federal. DJ de 01/09/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2023191>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

³⁷ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011. P. 27.

efetivada ³⁸. O contrário ocorre com o IPI e o ICMS, sobre os quais pormenorizadamente versa a Magna Carta de 1988³⁹, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

.....

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Depreende-se, assim, que embora a EC nº 42/03 não tenha previsto uma técnica minuciosa de tal sistemática de arrecadação para o PIS e a Cofins, detendo-

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2001. P. 110-111.

³⁹ (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: 11 de Novembro de 2015).

se em uma previsão genérica, ainda assim existe uma definição constitucional para apuração não-cumulativa dos valores de IPI e ICMS a partir da qual se pode extrair um conteúdo mínimo, com o qual se pode definir um conceito constitucional mínimo de não-cumulatividade. Conforme alertam Paulsen e Velloso, se assim não fosse, “o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas”⁴⁰.

A fim de que se consiga traduzir o conceito empregado ao IPI e ao ICMS às contribuições sociais aqui estudadas, necessário o emprego de analogia, conforme propõe o próprio CTN em seus arts. 108 e 109⁴¹, em relação aos conceitos pré-existentes à introdução do art. 195, §12 da CF, para que não se esvazie o conceito de “não-cumulatividade” já adotado pelo texto constitucional. Além disso, a fim de garantir o princípio da supremacia constitucional, necessário o uso de uma leitura sistemática da Carta Maior⁴².

Nesse sentido, conforme assevera Rocha apud Braga e Lopes⁴³:

“ ...

Resta saber se a lei tributária poderá, então, alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos jurídicos que não são do direito privado (ou nesse campo não se encontram devidamente elaborados). *Se o conceito se encontra (expressa ou implicitamente) determinado pela própria Constituição, com mais razão não há que se admitir sua alteração pela lei tributária, para definir ou limitar competências.* Se, de outro modo, o conceito jurídico é usado pela Constituição ainda que indeterminadamente, isto é, com um núcleo conceitual (de determinação) um halo conceitual (de indeterminação), há de se admitir a sua determinação pelo legislador complementar (em certas circunstâncias) ou ordinário, *mas não a sua*

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 222.

⁴¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; [...]

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11 de Novembro de 2015)

⁴² BRAGA, Waldir Luiz. FRANHANI, Valdirene Lopes. **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 109, p. 104-105, 2004

⁴³ ROCHA, Valdir de Oliveira, **Determinação do Montante do Tributo**, 2ª edição, São Paulo, Dialética, 1995, pp. 22 e 23 apud BRAGA, Waldir Luiz. FRANHANI, Valdirene Lopes. **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 109, p. 106, 2004

alteração para 'definir' ou 'limitar' (ampliando ou estreitando) competências. Alterar, mesmo que determinando, já não é conferir determinação ao conceito, é modificá-lo."

Dessa forma, entende-se como necessário que o conceito jurídico mínimo de não-cumulatividade constante na Constituição de 1988, decorrente das já mencionadas previsões referentes ao IPI e ao ICMS, não possa ser desconsiderado ao interpretar-se a norma inserta posteriormente no art. 195, §12 da Carta Maior. Ainda que o conceito prévio à EC 42/03 ostente caráter de técnica segundo as mencionadas lições de Hudo de Brito Machado acima citadas, há que se reconhecer sua influência na interpretação da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, que possui características principiológicas, por sua previsão mais genérica. Isso por entender-se que o fundamento de interpretação transferiu-se da legislação ordinária para o texto constitucional, devendo a este estar vinculado.

No entanto, não se pode confundir o ônus fiscal em cascata gerado pela cadeia do PIS e da Cofins com os efeitos da típica cumulatividade tributária do ICMS e do IPI, pois conforme muito bem explica Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo intitulado como "A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis"⁴⁴:

Na verdade, a rigor, só há que se falar no fenômeno da cumulatividade, como conhecida no direito tributário brasileiro, em tributos que incidam sobre a circulação de bens e serviços sobre as várias etapas da cadeia econômica. O faturamento⁴⁵, base de cálculo do PIS e da Cofins, não diz respeito ao fenômeno circulatório, se não a partir de uma visão exclusivamente vinculada à repercussão econômica. É claro que a incidência do PIS e da Cofins sobre todos os agentes da cadeia econômica acaba gerando um ônus fiscal em cascata para o preço final do bem ou serviço, mas não há que se confundir essa circunstância econômica com o fenômeno jurídico da cumulatividade tributária, realidade restrita aos tributos sobre circulação de bens e serviços.

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, p. 101, 2004.

⁴⁵ Antes da EC nº20/98, o texto do art. 195, I da CF, norma de competência do PIS e da Cofins, previa que tais contribuições incidissem apenas sobre o faturamento. Após a referida modificação do texto constitucional, tais contribuições passaram a ter como base de cálculo a receita bruta ou o faturamento.

Assim, conforme alerta Calcini, “não podemos unir cegamente a não-cumulatividade do ICMS e do IPI àquela prevista para as contribuições de PIS e Cofins” em razão de suas matrizes constitucionais diversas, pois que os dois impostos incidem sobre circulação de mercadorias e saída de produtos industrializados, respectivamente, enquanto que as contribuições em questão tem como matriz o faturamento ou a receita. Disso resulta que “deve existir para fins de PIS e Cofins uma não cumulatividade em função da receita”⁴⁶.

No entanto, frisa-se que a necessidade de aproximação interpretativa do conceito de não-cumulatividade não deve ser entendida como contraditória às agora apontadas como necessárias diferenças de método e sistemática. Essas diferenças de cunho metodológico e sistemático ocorrem justamente para que se consiga, ao máximo, dar efetividade ao conceito constitucional defendido, haja vista o âmbito de incidência diferenciado, conforme apontou Calcini.

Se assim não fosse, e a sistemática do PIS e da Cofins fosse estritamente vinculada à metodologia do IPI e do ICMS, não havendo a necessária diferenciação em razão da cadeia de incidência das contribuições sociais sobre a receita, na prática a previsão do art. 195, §12 da CF estaria aniquilada, pois não há como calcular-se créditos pagos em operações anteriores da mesma cadeia – como é feito quanto ao IPI e ao ICMS – para ser abatido posteriormente se se trata de um tributo incidente sobre receita.

Faz-se necessária a diferenciação da não-cumulatividade do PIS e da Cofins em relação ao IPI e ao ICMS em razão de sua matriz constitucional diferente. De fato, há um método não-cumulativo próprio de que as contribuições ao PIS e à Cofins se valem, em que o montante devido é calculado sobre a receita, sendo então abatidos créditos apurados relativamente às despesas incorridas nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02⁴⁷ e 10.833/03⁴⁸.

⁴⁶ CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não-cumulatividade.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 176. p. 46-47.

⁴⁷ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

Enquanto que para o IPI e o ICMS a não-cumulatividade se dá calculando-se a diferença entre o montante pago na saída do produto e os valores pagos em suas operações anteriores, conforme determina o texto constitucional, em relação ao PIS e à Cofins ela se dá calculando a diferença entre o resultado da incidência da alíquota sobre a receita bruta e o resultado da alíquota incidente sobre as despesas necessárias da empresa. Nessa sentido:

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

A conclusão acima é afiançada pela impossibilidade de se considerar créditos referentes à contribuição incidente sobre bens e serviços ingressos no estabelecimento, uma vez que a Cofins e o PIS não incidem sobre a circulação destes. Em outras palavras, a única possibilidade constitucionalmente viável de se conjugar não-cumulatividade e tributação sobre o faturamento é a adoção do sistema “base sobre base”, a partir da tributação das receitas após a dedução das despesas indispensáveis à sua produção, pois outra coisa não tributa a Cofins e o PIS – e isto é uma decisão constitucional que não restou modificada pela EC nº 42/03 – do que o faturamento ou a receita.⁴⁹

Superada a diferenciação entre as técnicas de não-cumulatividade de PIS e Cofins em relação àquelas de IPI e ICMS, cabe ressaltar suas aproximações, que definem o já referido conteúdo mínimo – quais sejam elas, a de persecução dos mesmos objetivos.

A aplicação da não-cumulatividade nos tributos sobre o consumo tende a almejar alguns ideais das economias de mercado, a dizer a neutralidade, a

(BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 12 de Novembro de 2015).

⁴⁸ Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

(BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 12 de Novembro de 2015).

⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, P. 102, 2004.

onerabilidade exclusiva do consumo e a rentabilidade e produtividade fiscal, conforme leciona Baleeiro⁵⁰. Também segundo o autor, a neutralidade refere-se a instituir uma metodologia de incidência e apuração que não interfira na concorrência entre empresas, que passam a competir por razões estranhas a tais métodos de tributação⁵¹.

A onerosidade exclusiva do consumo pretende que, com a concessão de créditos relativos ao tributo que onerou aquela cadeia previamente, o contribuinte de fato passe a ser o consumidor final, o qual pagará o preço final e arcará efetivamente com os encargos financeiros dessa tributação⁵². Por fim, a rentabilidade e a produtividade fiscal dizem respeito, respectivamente, à antecipação do tributo que seria pago tão somente no fim da cadeia e à responsabilização de vários agentes pelo pagamento, de modo a dissolver o risco de inadimplência.

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 731-734.

⁵¹ Conforme cita TIPKE, Klaus *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 731: “esse efeito cumulativo fere também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa (cf. Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss. 9. Auf. Köln: Otto Schmidt KG, 1983. P 411-412), a fim de se evitarem as cumulações.”

⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, P. 102, 2004.

3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO §3º DO ART. 11 DA LEI Nº 10.637/02 E §5º DO ART. 12 DA LEI Nº 10.833/03

Definidos no capítulo anterior os conceitos essenciais acerca da evolução legislativa das contribuições do PIS e da Cofins e seus regimes de apuração, bem como suas conceituações teórico-doutrinárias a serem aqui adotadas, pode-se evoluir para o que o presente trabalho propõe-se como fim. Ou seja, tratar-se-á da inconstitucionalidade do inciso II do art. 8 da lei nº 10.637/02 e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833/03 sobre as perspectivas de violação aos princípios constitucionais tributários e da violação do comando constitucional do §12º do art. 195 da Constituição Federal. Para tanto, serão definidos tais conceitos para, logo após, verificar a compatibilidade das normas sob análise.

3.1 O CRITÉRIO DE DISCRÍMEN ADOTADO PELAS LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03 QUE VINCULA O REGIME DE PIS E COFINS AO REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Conforme referido no histórico da evolução legislativa anteriormente procedido, a introdução do sistema não-cumulativo de PIS e Cofins deu-se com as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. A evolução legislativa das contribuições e de seus regimes, realizada pormenorizadamente no capítulo anterior, revela o propósito do legislador ordinário na instituição do regime não-cumulativo. Da exposição de motivos das medidas provisórias que deram origem às leis que o instituíram revela-se⁵³:

⁵³ BRASIL. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2015.
BRASIL. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

[...]

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, 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 em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

4. Cumpre esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

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

[...]

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

[...]

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.⁵⁴

Revela-se, pois, que objetivo foi a busca dos benefícios da implantação do sistema não-cumulativo, tais como o combate à verticalização artificial das empresas, sem abrir mão, contudo, da arrecadação procedida. Dessa forma, justificou-se o

⁵⁴ Refere-se que os pontos 3, 4 e 5 da Exposição de motivos da MP nº 66/02 estão basicamente repisados na Exposição de motivos da MP nº 135/03, motivo pelo qual foram citados apenas aqueles constantes na primeira.

aumento de alíquotas procedido pelas novas leis⁵⁵ com a dita ampla possibilidade de creditamento sobre insumos. No entanto, tal manutenção da carga tributária foi e é até hoje ponto de discordância entre Fisco e contribuintes.

A sistemática adotada para tal regime foi a da subtração ou diferença⁵⁶, definido por Baleeiro como o método no qual o imposto a recolher é tido a partir da subtração daquele devido pelas aquisições (como insumos, ativo e outros bens de uso e consumo) do imposto devido pelas vendas de mercadorias e prestações de serviços⁵⁷.

Nesse contexto, o que procedeu o legislador com a não-cumulatividade foi compensar o aumento da alíquota das contribuições em questão, a incidir sobre o faturamento, com a possibilidade de tomada de crédito sobre os insumos. Ademais da discussão que vem sendo travada desde então acerca da amplitude que deve ter o termo insumos para fins do referido creditamento, fato é que as leis do PIS e da Cofins restringem tal conceito de modo a excluir uma série de dispêndios.

Ocorre que muitos desses dispêndios não passíveis de creditamento acabaram por operar crescimento exacerbado da carga tributária de PIS e Cofins para algumas empresas que não se utilizam de insumos conforme definido pelas leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Esses diplomas legais não revogaram o regime cumulativo de arrecadação, previsto na Lei nº 9.718/98⁵⁸, mas sim estabeleceram um regime paralelo àquele. Esse novo regime, todavia, não pode ser escolhido livremente pelo contribuinte, pois

⁵⁵ As alíquotas previstas para PIS e Cofins no regime cumulativo são, regra geral, de 0,65% e 3%, respectivamente, enquanto que no regime não-cumulativo, são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins.

⁵⁶ "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". (BRASIL. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2015).

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 737.

⁵⁸ BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm. Acesso em 17 de Novembro de 2015.

existem alguns critérios eleitos para tornar obrigatória a adoção da nova sistemática por alguns deles. Assim, para algumas empresas, esse crescimento da carga tributária foi imposto em razão de alguns critérios de discrimen adotados.

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - (VETADO)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços:

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976;

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;

XXVII – (VETADO);

XXVIII - (VETADO);

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

[...]

Dentre tais critérios, o presente trabalho propõe-se a analisar em especial um deles, qual seja aquele previsto nos arts. 8, II da Lei 10.637/02 e 10, II da Lei 10.833/03⁵⁹. Esse critério do modo de apuração do Imposto sobre a Renda é o que, na prática, mais influencia na determinação do modo pelo qual serão apurados o PIS e a Cofins para a maioria dos contribuintes.

Embora haja todas as várias exceções de contribuintes acima transcritos que não poderão de forma alguma adotar a não-cumulatividade, as mesmas são pontuais e casuísticas. O modo de apuração do Imposto sobre a Renda é em teoria e na prática mais abrangente, pois deve ser escolhido por toda e qualquer empresa, independente de se enquadrarem em tais exceções ou não.

Fala-se em teoricamente mais abrangente em razão do extenso rol de exclusões operado pelos demais incisos dos artigos, o qual se fez questão de transcrever justamente para que fique claro sua abrangência, haja vista que mais adiante será devidamente analisada.

Por fim, quanto ao critério de discrimen a que se pretende analisar, cabe ressaltar que sua aplicação não é estática, de modo que acaso um contribuinte inicialmente tributado pelo lucro presumido passe a ser tributado pelo lucro real – seja em decorrência de opção sua, seja em decorrência do aumento de sua receita bruta⁶⁰ –, passará obrigatoriamente ao regime não-cumulativo, conforme previsão do art. 11, §3º da Lei nº 10.637/02⁶¹ e art. 12, §5º da Lei nº 10.833/03⁶².

⁵⁹ Foi citado apenas o primeiro artigo a fim de evitar-se tautologia, em razão de que o outro basicamente repete as mesmas exceções expostas no segundo.

⁶⁰ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

3.1.1 Violação à não-cumulatividade

É muito discutido na doutrina a natureza da não-cumulatividade quanto a sua definição como norma ou princípio. Adota-se, aqui, a doutrina de Humberto Ávila⁶³, que define:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

(BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm. Acesso em 23 de Novembro de 2015.)

⁶¹ Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1o de dezembro de 2002. [...] § 3o A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo.

(BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 23 de Novembro de 2015).

⁶² Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei. [...] § 5o A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

(BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 23 de Novembro de 2015).

⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 85.

Paulo de Barros Carvalho entende a não-cumulatividade como princípio⁶⁴ com sentido de limite objetivo, que “impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores”⁶⁵, impondo também o respeito à capacidade contributiva e à uniformidade na distribuição da carga tributária ao longo da cadeia.

Conforme também afirma Aliomar Baleeiro, deve-se compreender a não-cumulatividade como estrutura autônoma à hipótese de incidência dos tributos não-cumulativos disciplinados na Constituição, sendo o direito à compensação um direito público subjetivo e autônomo, constituindo norma básica e principiológica⁶⁶.

Para o que se propõe o presente estudo, qual seja a avaliação acerca da constitucionalidade do critério de *discrimen* adotado nos arts. 8, II da Lei nº 10.637/02 e 10, II da Lei 10.833/03, a doutrina é unânime em aceitar que a finalidade é a de evitar a cumulação de carga tributária no mesmo ciclo econômico, independente de eventuais divergências em sua classificação enquanto norma ou princípio. Nesse sentido, destacamos que não será avaliado o critério de concessão de creditamentos, mas sim a eficiência do citado elemento de diferenciação para inclusão ou exclusão no regime não-cumulativo quanto à efetivação da não-cumulatividade.

Conforme referido no ponto anterior, o aumento das alíquotas procedido no regime não-cumulativo foi compensado pela concessão do direito a crédito em

⁶⁴ Para uma melhor compreensão acerca da natureza da não-cumulatividade enquanto princípio ou regra, ver SCHMIDTT, Antônio Ricardo Vasconcellos. **Não-cumulatividade tributária**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2005. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10183/4610>>. Acesso em 30 de novembro de 2015.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 178.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo.GIARDINO, Cleber. ICM. Diferimento. In: **Estudos e Pareceres** n. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 773-776.

relação a determinados bens e serviços adquiridos para a realização das atividades do contribuinte. Nesse sentido, pontua Ávila⁶⁷:

“O aumento das alíquotas [...] foi justificado pela própria possibilidade de o contribuinte poder deduzir os créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados. Vale dizer: o legislador tomou a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo para as contribuições sociais, adotando-o como princípio diretivo e estabelecendo a capacidade compensatória de créditos anteriores como critério de diferenciação entre os contribuintes para afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico.

Filiamo-nos ao entendimento do autor de que o critério de diferenciação inserto no §12 do art. 195 da CF deve ser entendido como a capacidade compensatória de créditos anteriores de seu ciclo econômico. Se assim não fosse, teríamos por completamente esvaziado o conceito de não-cumulatividade, sendo que conforme já explanado no ponto 1.3.2 do Capítulo anterior, deve-se extrair do texto constitucional um sentido mínimo de não-cumulatividade, conforme reconhece Ávila no texto referido.

Para que esse sentido mínimo seja concretizado, levando-se em conta a finalidade da EC nº 42/03 de manutenção da carga tributária, devem ser submetidas a tal regime aqueles contribuintes que possuam significativos créditos passíveis de apropriação, sob pena de o aumento de alíquota restar inobservante à capacidade econômica ou contributiva das empresas. Nesse sentido, a violação à não-cumulatividade enquanto fator de desoneração da cadeia econômica ou produtiva está intimamente relacionada à capacidade econômica ou contributiva – o que nos leva à uma análise conjunta com o próximo ponto sob análise.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. O “*postulado do legislador coerente*” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, P. 179-180.

3.1.2 Violação ao princípio da capacidade contributiva

A Constituição Federal de 1988 consagra em seu art. 145, §1º o princípio da capacidade contributiva, ou princípio da capacidade econômica⁶⁸.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Embora o texto constitucional verse que o referido princípio deva ser aplicado quanto aos impostos, a doutrina majoritária entende que o mesmo é aplicável a todos os tributos previstos na Carta Maior⁶⁹. Tal princípio constitucional tributário determina que deva ser levada em conta a capacidade econômica do contribuinte para que se tome sua contribuição ao erário, uma vez que o vínculo jurídico que é atrelado pela norma de incidência tributária traz como objeto uma prestação pecuniária – qual seja, tributo⁷⁰.

Conforme observa a melhor doutrina, o princípio da capacidade contributiva pode ser distinguido em suas acepções objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa. Nas palavras de Sacha Calmon⁷¹:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração

⁶⁸ BRASIL, Constituição Federal de 1988. **Planalto**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > Acesso em: 30 de Novembro de 2015.

⁶⁹ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 85-86; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 39-40.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 174-175.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário**. 3ª Edição, Forense, 1991 *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 48.

manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”.

Sendo que as hipóteses de incidência da vasta maioria dos tributos já se encontram elencadas na Constituição, “o princípio da capacidade econômica, no sentido objetivo-absoluto, não é apenas norma auto-aplicável, mas de conteúdo já amplamente determinado pelo Texto Magno”⁷², conforme muito bem observa Aliomar Baleeiro.

Quanto ao aspecto subjetivo, conforme pontua Paulo de Barros Carvalho, “embora revista de caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo”⁷³.

No caso sob análise, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, instituíram o regime não-cumulativo de PIS e Cofins prevendo um brusco aumento de alíquota compensado pela concessão de direito a creditamento sobre os insumos utilizados. Conforme já referido, os arts. 8 da Lei 10.637/02 e 10 da 10.833/03 previram em seus incisos uma série de exclusões que mantiveram alguns contribuintes no regime cumulativo de arrecadação.

Assim como dito no ponto 1.3.2. do Capítulo anterior e no ponto 2.1.1 deste Capítulo, entende-se que uma das finalidades buscadas tanto pelas Leis da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, quanto pelo texto constitucional – em especial o art. 195, §12 da CF –, é a efetivação da não-cumulatividade, que por sua vez busca suas finalidades, como por exemplo a desverticalização da economia e o afastamento do acúmulo da carga tributária ao longo do ciclo econômico.

Nesse sentido, verifica-se que do extenso rol de exclusões trazidos nas leis instituidoras do regime não-cumulativo, a maioria são atividades econômicas – conforme efetivamente determina o §12 –, em especial prestadoras de serviços. Tal rol pode ser entendido como tendente a cumprir as finalidades acima referidas, uma

⁷² BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1094.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 174-175.

vez que empresas prestadoras de serviços não possuem significativos créditos de insumos a apurar, fazendo sentido para os efeitos desejados da não-cumulatividade a exclusão desses setores.

O direito à apropriação dos créditos na não-cumulatividade é regulamentado no art. 3º das Lei nº 10.637/02⁷⁴ e 10.833/03⁷⁵. Transcreve-se apenas o primeiro a fim de evitar tautologia.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

⁷⁴ BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 30 de Novembro de 2015).

⁷⁵ BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 30 de Novembro de 2015.

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

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Desde o surgimento da sistemática, tem sido grande a discussão acerca das restrições acerca do direito de crédito, do que os contribuintes defendem que tais exclusões contrariariam o sentido mínimo de não-cumulatividade que deve ser extraído do texto constitucional. Da listagem acima, grande parte da controvérsia recai sobre o inciso II, quanto ao termo “insumos”, pois que a Lei nº 10.865/04 acrescentou ao art. 3º de ambas as leis acima referidas o seguinte dispositivo:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A discussão se dá, pois, principalmente em relação a empresas que tem na mão-de-obra um de seus principais insumos. Assim, tais contribuintes não apurariam quantias significativas de créditos, o que culminaria em um *quantum debeat* maior.

Dessa forma, percebe-se que para alguns setores, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins acabou sim majorando desproporcionalmente a carga tributária, ao arrepio do que preconizava sua exposição de motivos, o que acabou criando uma situação de desigualdade dentro do próprio setor de atividade econômica, como o caso das referidas prestadoras de serviço que não estão elencadas nas exceções do art. 8 da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03.

Nesse sentido, depreende-se que, em verdade, a intenção do legislador ao inserir o extenso rol de prestadoras de serviços nas exclusões do regime não-cumulativo era a de excluir deste regime empresas que não apurassem quantias

significativas de créditos para abatimento. Dessa forma, estaria efetivamente realizada também a finalidade da não-cumulatividade, conforme citada opinião de Ávila.

No entanto, em havendo optado pela realização de exclusões taxativas quanto a quais setores seriam excluídos, também mantendo contribuintes do mesmo setor em diferentes regimes, tem-se por violada a igualdade e, por conseguinte, a livre concorrência entre e dentro dos setores.

Conforme muito bem pontua Ricardo Lodi Ribeiro⁷⁶:

Conseguiram se eximir da nova disciplina setores que auferem receitas oriundas, por exemplo, de transporte coletivo, hospitais, educação infantil, fundamental, médio e superior, edição de catálogos telefônicos, telemarketing, hotelaria e parques temáticos, serviços postais, turismo, etc. Não há dúvidas de que, sendo prestadoras de serviços, as referidas atividades não geram créditos suficientes para justificar um aumento de alíquota de 153%.

Mas não se pode dizer que uma escola de ensino médio, por exemplo, gere mais ou menos crédito do que um curso de idiomas. Ou uma editora de catálogos em relação às editoras de livros em geral. Ou que qualquer desses setores esteja, para os fins em questão, em situação diversa de qualquer prestador de serviços do Brasil, segmento que tem como principal insumo a mão-de-obra de pessoas físicas, que não pode ser objeto de crédito, de acordo com o § 2º do artigo 3º da Lei 10.833/03.

Afora a já sustentada inconstitucionalidade de vinculação entre regime de apuração de Imposto sobre a Renda e sistemática de PIS e Cofins, veja-se que a imposição que a Lei nº 9.718/98, ao estabelecer para algumas empresas a obrigatoriedade de apuração de IR por um ou outro regime acaba, obrigatoriamente, forçando alguns contribuintes a se submeterem a determinada sistemática de PIS e Cofins que muitas vezes é excessivamente onerosa.

Quanto ao tema, interessante analisar a evolução da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que inicialmente adotava o seguinte posicionamento:

⁷⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, p. 106, 2004.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, nada obstante a divergência doutrinária quanto à sua aplicação às contribuições sociais, tenho que não lograram as impetrantes demonstrar a inviabilidade de suportarem os ônus tributários advindos da incidência de tais normas, de modo que igualmente merece ser afastada a insurgência.

De se consignar, no entanto, que a determinação de submissão das empresas cujo faturamento é superior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais) ao regime de apuração do imposto de renda pelo lucro real e, conseqüentemente ao regime não-cumulativo, apenas concretiza tal princípio.⁷⁷

A Egrégia Corte, inicialmente, vinha manifestando entendimento no sentido de que a vinculação necessária de que os contribuintes que tivessem faturamento com valor superior ao determinado pelo art. 13 da Lei nº 9718/98 passassem ao regime não-cumulativo de PIS e Cofins efetivaria o princípio da capacidade contributiva. No entanto, tal entendimento não procede.

Ao aceitarmos que a mudança de regime das contribuições resultaria em um aumento da carga tributária, estaria-se primeiramente aceitando que a própria

⁷⁷ EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PIS. COFINS. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. LEGALIDADE. 1. Segundo orientação desta Corte, tratando-se de ação ajuizada após o término da vacatio legis da LC nº 118/05 (ou seja, após 08-06-2005), objetivando a restituição ou compensação de tributos que, sujeitos a lançamento por homologação, foram recolhidos indevidamente, o prazo para o pleito é de cinco anos, a contar da data do pagamento antecipado do tributo, na forma do art. 150, § 1º e 168, inciso I, ambos do CTN, c/c art. 3º da LC nº 118/05. Vinculação desta Turma ao julgamento da AIAC nº 2004.72.05.003494-7/SC, nos termos do art. 151 do Regimento Interno desta Corte. 2. A base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, prevista no art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é a receita auferida pela pessoa jurídica, encontrando fundamento na nova redação dada ao art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 20/98, plenamente vigente à data da edição dos aludidos diplomas legais, tratando-se apenas de impropriedade a utilização, pelo legislador, da expressão "faturamento". 3. As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, não ofendem o disposto no art. 195, §§ 9º e 12, da Constituição Federal, uma vez que, em seus arts. 8º e 10, respectivamente, elencam várias hipóteses nas quais distinguem os contribuintes, segundo as mais variadas situações, todas ligadas a uma noção constitucionalmente válida do conceito de atividade econômica ou do grau de utilização de mão-de-obra. 4. O regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS não ofende o princípio da isonomia, haja vista que não se observa tratamento diferenciado entre as empresas integrantes do mesmo seguimento empresarial e que se encontrem em situação equivalente. Ademais, consoante já decidiu esta Turma, o desrespeito a tal princípio não se afere com base em alegações genéricas, não tendo as impetrantes logrado demonstrar, in concreto, a ocorrência do fato discriminatório, o mesmo se podendo dizer em relação ao princípio da capacidade contributiva, o qual, igualmente, não comporta abstração. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2008.72.03.001482-1**. Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch. Recorrente: Sperandio S/A Comércio de Veículos e outro. Recorrido: União Federal. D.J. 16/12/2009. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=tfkk&hdnRefId=5cf461a8e81c197f1d0ca2b652df148b&selForma=NU&txtValor=200872030014821&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 de Novembro de 2015.)

finalidade do regime de manutenção da carga tributária não foi atingida – finalidade esta já referida anteriormente. Ademais, haveria a violação à igualdade entre os setores e dentro dos mesmos, sendo que o §12 do art. 195 não comporta esta diferenciação, conforme já esplanado.

Ainda, tal critério não respeitaria tanto a capacidade econômica quanto a igualdade. Não respeitaria a capacidade econômica em razão de que, ao contrário do caso das prestadoras de serviços que têm no regime não-cumulativo um fator de aumento do montante de PIS e Cofins a pagar, outras muitas empresas tem nele um regime mais benéfico. Nesse caso, chega-se ao ponto de que empresas de maior porte recolham, ao fim, montantes menores a título de uma contribuição que, veja-se, incide sobre o faturamento.

A diferenciação que seria possível de acordo com o princípio da capacidade contributiva e com o texto constitucional seria, de outra via, uma progressão de alíquota ou ampliação gradativa de base de cálculo, e não uma alteração de regime, haja vista a expressa previsão do art. 195 em seu §9º⁷⁸.

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:

[...]

§ 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-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Há que se ressaltar, embora alguns autores busquem fundamentar a vinculação entre os regimes de apuração do PIS e Cofins com o regime de tributação do Imposto sobre a Renda, tendo por base justamente esta previsão de alteração de alíquota e base de cálculo em razão do porte da empresa, observa-se que esse não pode ser entendido como o fundamento constitucional para a discriminação feita pelos arts. 8, II da Lei 10.637/02 e 10, II da Lei 10.833/03, por diversas razões.

⁷⁸ BRASIL, Constituição Federal de 1988. **Planalto**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > Acesso em: 30 de Novembro de 2015.

A uma porque, quando da edição das referidas leis, a redação do §9º não previa a possibilidade de adoção do porte da empresa como critério de discrimen – o que poderia tentar ser usado para justificar o regime do Imposto sobre a Renda como vinculante para a sistemática de PIS e Cofins, muito embora o regime de IRPJ seja opcional para uma grande gama de contribuintes, de modo a não ser um indicativo seguro de porte da empresa.

De outra via, inaplicável a utilização do §9º para respaldar a vinculação em questão em razão de que não se pode confundir “alíquotas ou base de cálculo diferenciadas” com regime de tributação diferenciado, sob pena de subverter os conceitos utilizados pelo Texto Magno.

Por fim, Lodi Ribeiro aponta, ainda, que a *mens legis* da inclusão do referido dispositivo constitucional era outra, qual seja a de “rechaçar as alegações das instituições financeiras, que questionavam a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”, além de “evitar que os setores que não empregam trabalhadores tenham uma carga tributária total menor, em razões da não-incidência das contribuições sobre a folha de salários”.⁷⁹

Superado esse ponto, entendemos relevante e paradigmático o voto do Ilustre Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira nos autos da Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8⁸⁰, que apresentou entendimento diverso do que vinha

⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, p. 105, 2004.

⁸⁰ EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais. 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, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, 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. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. O acréscimo do ônus tributário, não corresponde a

sido esposado pela Corte, sendo que desde então tem sido adotado como razões de decidir pela 1ª Turma do TRF da 4ª Região.

O regime cumulativo, portanto, propiciava tratamento desigual entre as empresas contribuintes, mas é importante notar que essa desigualdade só ocorria entre empresas de segmentos econômicos diferentes. [...]

No entanto, o legislador optou por manter dois regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo. Ao fazer tal opção, haveria de adotar um critério razoável de discriminação para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo, quais permaneceriam no cumulativo. A coerência lógica do sistema, aliada ao princípio da isonomia, mandava que, para o regime não-cumulativo, fossem encaminhadas aquelas empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e serviços adquiridos no processo produtivo, permanecendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos.

Essa lógica, aliás, encontra-se implícita na diferença de alíquotas adotadas para os dois regimes. No cumulativo, as alíquotas são de 0,65% (PIS) e 3 % (COFINS). No não-cumulativo, 1,65% e 7,6%. Essa diferença, como alardeado pelas autoridades fazendárias que gestaram o novo regime, tinha por objetivo, exatamente, igualar as cargas tributárias dos dois regimes.

Portanto, pode-se afirmar que pertencem, ontologicamente, ao regime não-cumulativo os contribuintes que arcam com o PIS/COFINS em diversas fases de seu processo empresarial; e pertencem ontologicamente ao regime cumulativo as que não sofrem tal tributação indireta ao longo de seu processo empresarial, ou a sofrem de forma tão reduzida que a submissão ao regime não-cumulativo lhes traria mais desvantagens que vantagens.

aumento da capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração. Implica, ainda, tratamento 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, comprometendo a própria função do regime não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à 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. Direito da autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior. (Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8**. Relator: Desembargador Federal Leandro Paulsen. Recorrente: Top Service Serviços e Sistemas LTDA. Recorrido: União Federal. D.J. 25/04/2007. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=qwcc&hdnReflId=1aebf0a3f1f71587134c951d8c59f930&selForma=NU&txtValor=200471080106338&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 de Novembro de 2015).

Ora, se assim é, não homenageria o princípio da razoabilidade remeter para o regime não-cumulativo empresas que não acumulam créditos significativos daquelas contribuições, pois, passando ao novo regime, arcarão com um acréscimo despropositado de sua carga tributária. O parágrafo 12 do art. 195 da Constituição, acrescentado pela EC nº 42, de 19/12/2003, tenha estabelecido: "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". Repare-se que o critério de discrimen preconizado pela norma constitucional é o caráter da atividade econômica e, de conformidade com a própria lógica do sistema os "setores de atividade econômica" que deveriam ficar no regime não-cumulativo seriam, necessariamente, aqueles que gerassem créditos compensáveis, porque disso é que se cuida quando se fala de cumulatividade ou não-cumulatividade.

No caso, tal entendimento passou a ser adotado pela referida turma daquela Egrégia Corte em relação a empresas prestadoras de serviços que não estejam previstas nas exceções casuísticas dos incisos dos arts. 8 da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03, acabando por recair na exceção geral do inciso II de tais dispositivos. Veja-se que, *a priori*, no trecho transcrito, as razões esposadas encontram-se de pleno acordo com o posicionamento que até aqui vem sendo trazido no presente trabalho.

A solução dada foi a de uma interpretação de acordo com o texto constitucional, em que ao rol de exclusões do sistema não-cumulativo foi conferida uma interpretação de teleológica, de modo a entendê-lo como rol meramente exemplificativo dos "setores de atividade econômica" que não devem pertencer a este regime, sob pena de violação da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e de outros princípios constitucionais.

Assim prossegue o *decisium*:

O sentido da lei, já se viu, está em equalizar o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência do PIS e/ou da COFINS, e daquelas que não sofrem tais ônus. O regime não-cumulativo é adequado para as primeiras, e deve o legislador editar a norma restritiva para que não se aplique às segundas. Se o fez de forma incompleta - por força do casuismo da regulamentação - surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito (DL nº 4.657, de 04/09/42, "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro", art. 4º). E a solução, aqui, é dar à empresa autora, *enquanto empresa de prestação de serviços*, o mesmo tratamento dado pela lei às outras prestadoras de serviços, excluindo-a do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. A exclusão diz respeito apenas às receitas da *prestação de serviços*, ressalva que faço porque a autora tem, em seu contrato social, também o *comércio de produtos alimentícios não preparados, material de limpeza, de higiene, de*

escritório e de informática), sendo de aplicar, nessa hipótese os arts. 3º, § 7º, das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/03.

Não se cuida, portanto, de negar aplicação à lei a pretexto de sua inconstitucionalidade, porque de inconstitucionalidade não se cogita, e sim de suprir a lacuna de regulamentação da lei. Mantida essa lacuna, dela resultaria, sem dúvida, tratamento anti-isonômico dessas empresas, que passariam a arcar, sem fundamento razoável, com desmedida carga tributária.

Não há, aqui, discordância da solução dada pelo julgador ao caso concreto apresentado. De fato, devido ao contexto fático sob análise, a violação dos princípios constitucionais que fora reconhecida pelo próprio Relator, que poderia dizer-se a dar origem a uma eventual declaração de inconstitucionalidade, fora perfeitamente afastada pela técnica da interpretação conforme, que prevê que em sendo possível deve ser dada preferência a uma interpretação constitucional em detrimento de uma interpretação que conduza à inconstitucionalidade de uma norma.

O ponto de discordância está em que o caso dos autos fatalmente não esgota as possibilidades que o mundo dos fatos pode apresentar e que também violem os mesmos princípios acima referidos. Em outras palavras, não podemos dizer que apenas prestadoras de serviços são prejudicadas pelo critério de *discrimen* que fora afastado no julgado em análise – o que, de fato, não ocorre.

O Professor Fernando Facury Scaff, em artigo publicado na Revista Dialética, traz o caso de uma indústria de fiação e tecelagem que encontra-se em situação fática exatamente idêntica àquela relatada no acórdão em questão. No caso, a empresa viu sua carga tributária de PIS e Cofins ser majorada em mais de 100%⁸¹. Perceba-se, aqui, que não se trata de empresa com qualquer proximidade conceitual do setor de prestação de serviços, de modo que será interpretativamente difícil de dizer que o rol “exemplificativo” dos arts. 8 da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03 são elásticos o suficiente para abarcar indústrias textéis.

Dessa forma, ou a extensão interpretativa conferida pela 1ª Turma do TRF da 4ª Região é entendida como abarcante de, de fato, todas as empresas a que a não-

⁸¹ SCAFF, Fernando Facury. **PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 151, P. 16, 2008.

cumulatividade mostre-se excessivamente mais onerosa, ou a solução apresentada fará justiça no caso concreto tão somente.

No entanto, nossas discordâncias aprofundam-se quando, no fim de sua manifestação, o ilustre Desembargador completa:

O inverso não é verdadeiro: as empresas tributadas pelo Lucro Real *não podem* optar pelo regime do lucro presumido ou arbitrado. Se estivessem, automaticamente, vinculadas ao sistema não-cumulativo do PIS/COFINS, não teriam como dele sair, por mais que lhes fosse prejudicial.

Por outro lado, a adoção do raciocínio *a contrário* levará a situação de extremada quebra da isonomia. Empresas em tudo semelhantes estarão sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo apenas em função de seu maior ou menor faturamento. Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, com poucos créditos a compensar, evidente que essa diferença de tratamento será extremamente discriminatória. Isso, como bem afirmou a autora, leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas.

Esse critério de vinculação ao IRPJ, de fato, no primeiro caso, com a interpretação casuística dada pelo julgado, não feriu a capacidade contributiva. Porém, conforme analisamos, tal interpretação casuística, se aplicada tão somente às prestadoras de serviços, acaba por deixar à mercê de uma interpretação inconstitucional outros setores que também não apuram créditos significativos para serem abatidos na não-cumulatividade de PIS e Cofins.

Quanto a esta segunda parte do julgado, porém, veja-se que novamente o critério dos arts. 8, II da Lei 10.637/02 e 10, II da Lei 10.833/03 mostra-se incapaz de respeitar satisfatoriamente a não-cumulatividade e a capacidade econômica. Isso porque, não são todas as empresas que não se enquadram na regra do art. 13 da Lei 9.718/98 e que então podem optar pelo regime de Imposto sobre a Renda que bem entenderem.

O art. 14 da mesma lei nos traz uma série de empresas que estão obrigadas ao recolhimento pelo lucro real.

Art. 14. 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.

Conforme já demonstrado, para algumas empresas que não só as prestadoras de serviços, a obrigatoriedade da adoção da não-cumulatividade de PIS e Cofins afronta as finalidades intrínsecas do regime de não-cumulatividade, além da capacidade econômica. Pois bem, veja-se que o artigo acima transcrito obriga todo o referido rol de empresas à sujeição obrigatória ao Imposto sobre a Renda pelo lucro real. Essa discriminação quanto ao PIS e à Cofins operada em razão do regime de apuração do Imposto sobre a Renda para as empresas que se enquadrem obrigatoriamente no lucro real, nos termos do art. 13 da Lei 9.718/98, é tida como em desacordo com o Texto Magno – para o TRF da 4ª Região, apenas com relação às prestadoras de serviços.

A obrigatoriedade de manutenção do regime cumulativo de PIS e Cofins para as empresas enquadradas no lucro presumido de apuração do IR é entendida pela jurisprudência citada como integralmente constitucional, sob a justificativa de que para tais contribuintes, a mudança para a apuração de IR pelo lucro real é optativa – o que tornaria também optativo o regime de PIS e Cofins. No entanto, aqui temos que registrar discordância.

Tanto no caso das empresas que não estejam obrigadas à apuração de Imposto sobre a Renda pelo lucro real, quanto daquelas que podem optar por qual regime de apuração de IR preferem vincular-se, em ambos os casos o critério de discrimen dado pelas Leis 10.637/02 e 10/833/03 é o mesmo: a vinculação entre o regime do apuração do Imposto sobre a Renda e o regime de tributação de PIS e Cofins.

Conforme já delimitado, o presente trabalho busca analisar a congruência desse critério em relação ao texto constitucional. Ainda que afastado quanto a parte das empresas pela violação à capacidade contributiva e à não-cumulatividade, cabe prosseguir a análise do critério em si em relação aos demais princípios constitucionais.

3.1.3 Violação aos princípios da igualdade e da livre concorrência

O princípio da igualdade pode ser entendido genericamente como a projeção do princípio da isonomia jurídica no direito tributário, visando garantir tratamento uniforme àqueles que se encontrem em situação semelhante⁸². Humberto Ávila, em sua acepção amplamente aceita pela doutrina, define que “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”⁸³. Nesse sentido, Baleeiro afirma que “[...] não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição”⁸⁴.

Ávila prossegue seu raciocínio adotando a definição estrutural de que:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação de dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação,

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 38.

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 40.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 846.

aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que servem de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.

Quanto aos sujeitos, deve-se lembrar que não há como verificar a existência de uma relação de igualdade no superlativo, mas apenas comparativamente, sendo então necessária a avaliação de dois ou mais sujeitos. Quanto à medida de comparação, em específico, o autor chancela a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 203.954/CE⁸⁵, de que o princípio da igualdade “proíbe desigualdades injustificadas, assim entendidas aquelas que não são constitucionalmente relevantes para o tratamento da matéria em questão”⁸⁶.

Tal medida deve ser analisada sob o prisma de um elemento indicativo a ser eleito, o qual deve guardar pertinência em relação ao critério a ser adotado, assim sendo efetivo na promoção da finalidade a ser promovida. O texto constitucional traz por vezes os fins a serem perseguidos, os critérios a serem adotados e/ou os elementos de diferenciação, variando conforme o caso.

⁸⁵ “IMPORTAÇÃO DE AUTOMOVEIS USADOS. PROIBIÇÃO DITADA PELA PORTARIA Nº 08, DE 13.05.91 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA, EM PRETENSO PREJUÍZO DAS PESSOAS DE MENOR CAPACIDADE ECONÔMICA. ENTENDIMENTO INACEITÁVEL, PORQUE NÃO DEMONSTRADO QUE A ABERTURA DO COMÉRCIO DE IMPORTAÇÃO AOS AUTOMOVEIS TENHA O FITO DE PROPICIAR O ACESSO DA POPULAÇÃO, COMO UM TODO, AO PRODUTO DE ORIGEM ESTRANGEIRA, ÚNICA HIPÓTESE EM QUE A VEDAÇÃO DA IMPORTAÇÃO AOS AUTOMOVEIS USADOS PODERIA SOAR COMO DISCRIMINATORIA, NÃO FOSSE CERTO QUE, AINDA ASSIM, CONSIDERÁVEL PARCELA DOS INDIVÍDUOS CONTINUARIA SEM ACESSO AOS REFERIDOS BENS. DISCRIMINAÇÃO QUE, AO REVER, GUARDA PERFEITA CORRELAÇÃO LÓGICA COM A DISPARIDADE DE TRATAMENTO JURÍDICO ESTABELECIDA PELA NORMA IMPUGNADA, A QUAL, ADEMAIS, SE REVELA CONSENTÂNEA COM OS INTERESSES FAZENDÁRIOS NACIONAIS QUE O ART. 237 DA CF TEVE EM MIRA PROTEGER, AO INVESTIR AS AUTORIDADES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA NO PODER DE FISCALIZAR E CONTROLAR O COMÉRCIO EXTERIOR. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 203954**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Cleraldo Andrade Rezende. DJ de 07/02/1997. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1647353>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015).

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 47.

No caso sob análise, entendemos claro que a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o §12º ao art. 195 da Constituição⁸⁷, trouxe o elemento indicativo a ser adotado pelo legislador ordinário. Veja-se:

§ 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.

A Mensagem nº 157/03, emitida pela Mesa do Congresso Nacional quando do envio da Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003 (projeto que deu origem à EC nº 42/03), referiu-se à inclusão do citado parágrafo da seguinte maneira:

Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma não-cumulativa.

A medida contempla a transformação histórica na forma de cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, mediante a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, que é objetivo econômico e social a ser perseguido. Assim, auxiliará no processo de formalização das relações de trabalho e estimulará os setores que empregam mais trabalhadores.

O resultado para a economia é positivo, assim como deverá trazer ganhos importantes em termos de competitividade, uma vez que permitirá, também, a desoneração das exportações. O aumento do emprego formal, além de seu reflexo social positivo, poderá auxiliar na própria arrecadação da Previdência Social.

Como se depreende das razões acima transcritas, na exposição de motivos da EC 42/03, o legislador limitou-se a ponderar sobre a finalidade da mudança de base de cálculo operada pelas medidas de desoneração da folha de pagamento. No caso, tanto o regime não-cumulativo quanto o regime cumulativo tem a mesma base de cálculo, de modo que os objetivos da não-cumulatividade em si acabaram não sendo trabalhados como deveriam. Dessa forma, então, devemos partir para uma interpretação sistemática do texto constitucional para que possamos encontrar as finalidades a serem buscadas pelo elemento em questão.

A opção do legislador constituinte reformador pela determinação de que a lei definisse o setor de atividade econômica, pode claramente ser entendida como uma

⁸⁷ BRASIL, Constituição Federal de 1988. **Planalto**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > Acesso em: 27 de Novembro de 2015.

preocupação de manutenção da isonomia internamente nos setores. Isso porque, conforme já referido, a não-cumulatividade opera com um sistema de creditamentos. No caso do PIS e da Cofins, esse creditamento se dá sobre insumos, conforme determinam as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Diferentes setores utilizam-se de diferentes quantias e tipos de insumos, do que decorre diferentes montantes de créditos para serem abatidos do valor devido de PIS e Cofins e conseqüente montante a pagar diverso. Desse modo, a obrigatoriedade de que empresas do mesmo setor de atividade econômica estejam algumas em um regime de tributação e outras em outro cria, invariavelmente, uma situação de diferenciação entre empresas do mesmo setor.

Por mais que o regime não-cumulativo tenha sido instituído visando a manutenção da carga tributária, conforme a própria exposição das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ainda assim alguns setores terão mais insumos para se creditarem do que outros. Dessa forma, entende-se plenamente o porquê da utilização do termo “setores de atividade econômica” como critério de discrimen determinado no art. 195, §12 da CF – qual seja, para a manutenção da isonomia da tributação dentro do mesmo setor, a fim de evitar a influência despropositada na livre concorrência.

Ao largo da discussão acerca da amplitude constitucional do termo insumos para fins de creditamento, conforme já referido, diferentes setores possuem diferentes insumos, do que resulta mais ou menos créditos para abatimento quando do regime não-cumulativo. Assim, é possível compreender a escolha do art. 195, §12 da CF em seu critério de discrimen como objetivando o respeito ao princípio da não-cumulatividade, de modo a que a lei determinasse os setores para os quais a implantação de um regime não-cumulativo teria efetividade na manutenção da carga tributária e na realização dos fins da não-cumulatividade expostos no capítulo anterior.

Nesse sentido, conforme afirma Ricardo Lodi Ribeiro⁸⁸:

É que sendo a aplicação da não-cumulatividade geradora de efeitos tão díspares entre os vários segmentos econômicos, não poderia ser adotada sem que o legislador tributário observasse as peculiaridades de cada setor, sob pena de contrariedade à igualdade tributária.

Ao criar um critério genérico aplicável a todos os segmentos, excetuados alguns poucos, o legislador deixou de atentar para a incompatibilidade do regime para os segmentos cuja receita é auferida sem grandes despesas. Com isso, tratou igualmente os desiguais, gerando profunda crise axiológica pela elevação confiscatória da carga fiscal de vários setores econômicos.

Da leitura dos já transcritos art. 8º da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03, os quais expõem as empresas que estarão excluídas do regime não-cumulativo, verifica-se a busca do legislador em atender o ditame constitucional de escolha de setores de atividade econômica que pertencerão ou não ao regime não-cumulativo, vinculando-se poucos daqueles vários que não apurariam relevantes créditos à sistemática cumulativa. Notadamente, dentre esses, alguns específicos setores de prestadoras de serviços.

Depreende-se, assim, que o elemento indicativo dado pela Constituição – qual seja, o setor de atividade econômica – tem conexão direta com as finalidades a serem perseguidas: a isonomia e a livre concorrência dentre os contribuintes do mesmo setor, bem como a busca pela aplicação integral da não-cumulatividade e o respeito à capacidade econômica. Tem-se, então, que a discriminação buscada pelo elemento indicado pelo art. 195, §12 da CF é plenamente razoável, e que não fere o princípio da igualdade segundo os parâmetros doutrinários adotados.

Frise-se que a simples relação de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade como um elemento meramente causal não é suficiente a resguardar a observância ao princípio da igualdade. Deve-se exigir “a análise de questões ligadas à proximidade entre esses elementos, à significância de cada um deles e à

⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, p. 106, 2004.

compatibilidade *positiva* e não meramente *negativa* com o sistema constitucional”⁸⁹. No caso, conforme analisado, tais critérios restam plenamente atendidos.

Passemos, pois, à definição do elemento em si. No caso, para o tanto a que a presente análise se propõe, não se faz necessária uma exata definição do termo “setor de atividade econômica”, haja vista a tamanha incongruência da Lei em relação ao termo. Por mais ampla ou estreita que seja a definição a ser dada por setor de atividade econômica – seja tomando-a na clássica acepção econômica de setores primários, secundários e terciários, seja tomando-a em uma estreita definição de, e.g., comércio de produtos de higiene – , tais definições englobariam mais ou menos tipos de empresas de acordo com as atividades econômicas que desempenham – seja qual for a amplitude dada – e não de acordo com a apuração do IRPJ.

Isso porque, quando da inclusão do §12º pela EC 42/03, percebe-se que a Carta de 1988 fazia uma alusão a “setor” em relação à economia em seu art. 187, onde versa brevemente sobre “...setor de produção, [...] bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes...”. Percebe-se, assim, que o próprio texto constitucional já adotava a definição de setor com base no critério de suas atividades desenvolvidas.

De outro giro, se formos buscar o conceito de setor de atividade econômica na normatização infraconstitucional preexistente, além da acepção semântica que *a priori* já nos dá a expressão, podemos verificar que havia e há inclusive uma Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, feita pelo IBGE segundo padrões internacionais. Segundo a própria CNAE, as classificações de atividades econômicas são “definidas em função de características do processo produtivo, do tipo de produto e/ou do mercado”⁹⁰. Ademais, importante frisar a existência da

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 62-63.

⁹⁰ CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas. Primeiros passos. Disponível em: <<http://subcomissaoacnae.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=10>>. Acesso em: 1 de dezembro de 2015.

CNAE-Fiscal, que serve justamente para orientar a administração tributária, sendo que todas essas classificações estão em atos normativos do Poder Executivo⁹¹.

Revela-se então, que seja o conceito mais restrito, seja o conceito mais amplo de “setores de atividade econômica”, o termo serve para designar conjuntos assim entendidos em razão de critérios e/ou características que definitivamente não tem relação de pertinência ou qualquer outro elemento que conecte esse elemento discriminatório eleito pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto, as previsões dos incisos II e III dos arts. 8 da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03 não seguem a rigor o elemento determinado pela constituição para discriminar quais empresas devem optar por qual regime de PIS e Cofins, quais sejam as exceções das empresas que tributam Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido ou arbitrado das e empresas optantes pelo Simples. Tais exceções impõem que contribuintes do mesmo setor de atividade econômica estejam submetidos necessariamente a regimes diferentes de PIS e Cofins.

Quanto à previsão do inciso III, observe-se que o Simples é nada mais que um regime diferenciado de tributação que unifica a cobrança de vários tributos federais, conglobando também as contribuições ao PIS e à Cofins. Não se cogita de eventual inconstitucionalidade em razão de que a própria Emenda Constitucional nº42/03 que adicionou o §12 ao art. 195 da CF fora a mesma que adicionou a previsão expressa de tratamento diferenciado de regimes de tributação simplificados no art. 146, III, alínea “d” da Constituição⁹². Quanto à constitucionalidade desse sistema, ademais, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁹³.

⁹¹ Resolução IBGE/CONCLA 01/98, no Diário Oficial da União 26/06/1998. Resolução CONCLA nº 07 de 16/12/2002, publicada no Diário Oficial da União em 24/12/2002. Resolução CONCLA nº 01/2006 de 04/09/2006, publicada no Diário Oficial da União em 05/09/2006.

⁹² Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

⁹³ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL (“SUPERSIMPLES”). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, CAPUT,

Quanto ao inciso II, porém, não se encontra o mesmo respaldo constitucional. Ocorre que, ao arremio das intrínsecas acepções que poderiam ser denotadas do termo em questão, os arts. 8º, II da Lei 10.637/02 e 10, II da Lei 10.833/03 utilizaram como critério de discrimen o regime de apuração do Imposto sobre a Renda. Ora, conforme prevê o art. 13 da Lei 9.718/99⁹⁴, o regime de apuração de Imposto sobre a Renda pode ser escolhido para as empresas que tiverem faturamento abaixo de determinado valor, sendo obrigatória a opção pela apuração de acordo com o lucro real para contribuintes que tiverem faturamento acima desse valor, conforme art. 14 da mesma Lei⁹⁵.

8º, IV, 146, III, D, E 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (“Supersimples”). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX da Constituição. 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. 4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4033**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Interessado: Congresso Nacional e Presidente da República e outros. DJ 16/06/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2598236>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015).

⁹⁴ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) § 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. § 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

⁹⁵ Art. 14. 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

Veja-se que essa vinculação que as Leis do PIS e da Cofins fazem ao regime de apuração de outro tributo não tem qualquer embasamento constitucional – pelo contrário, contraria o elemento de discriminação previsto no art. 195, §12 da CF.

Plenamente aplicável o princípio da supremacia constitucional⁹⁶, extraído da norma contida no art. 110 do CTN⁹⁷, que versa:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Daí depreende-se que os conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional. Dessa forma, conforme alerta Paulsen, “a inobservância ao art. 110 do CTN [...] evidencia violação à Constituição”⁹⁸.

proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) 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.

⁹⁶ Nesse sentido, a jurisprudência: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. COFINS. ART. 110 DO CTN. REPRODUÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. SÚMULAS 68 E 94/STJ. 1. O art. 110 do CTN reproduz princípio encartado em norma da Constituição Federal e, por conseguinte, não se sujeita à análise na via especial. 2. "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial" (Súmula 94/STJ). 3. "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS" (Súmula 68/STJ). 4. Agravo regimental não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no Agravo de Instrumento nº 1018355**. Relator Ministro Castro Meira. Agravante: Lupatech S/A. Agravado: Fazenda Nacional. DJe 16/06/2008 Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=790792&num_registro=200800346349&data=20080616&formato=PDF>. Acesso em: 5 de Novembro de 2015).

⁹⁷ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30 de Novembro de 2015.

⁹⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 882-883.

Podendo os contribuintes do Imposto sobre a Renda alguns optarem livremente por qual regime de apuração preferem, outros estando obrigados a uma sistemática de apuração em razão de sua receita bruta, percebe-se que o elemento determinado pelo texto constitucional não fora respeitado. Ao contrário do critério proposto pela EC nº 42/03, que conforme já analisado está de pleno acordo com os princípios constitucionais, o critério adotado pelas leis ordinárias não se mostra razoável ou adequado na persecução das finalidades de plena efetividade da não-cumulatividade e de manutenção da isonomia dentro do setor.

Quanto à violação à isonomia dentro do setor com a adoção do critério de distinção do regime de tributação do Imposto sobre a Renda, importante ressaltar a consequente violação também à livre concorrência, conforme assevera com propriedade Scaff⁹⁹:

A distinção, violadora da livre-concorrência, entre empresas que atuam na mesma seara econômica manifesta-se pela exclusão do regime não-cumulativo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado. [...] Instala-se, então, entre as empresas do mesmo setor uma desigualdade que anteriormente não existia, criando um elemento artificial que permite a determinados contribuintes ocupar uma posição mais vantajosa na disputa pela clientela no mercado, em direta afronta ao princípio da livre-concorrência.

Dessa forma, tem-se que o critério adotado pelas leis instituidoras da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não respeita a igualdade, porquanto a diferenciação eleita, além de ficta – pois, como demonstrado no tópico anterior, não respeita a capacidade econômica –, também não demonstra ser eficiente na persecução de qualquer finalidade aferível, tornando a distinção inválida do ponto de vista constitucional.

A doutrina não deixa dúvida quanto a tais requisitos, conforme leciona Ávila¹⁰⁰:

[...] é preciso atentar para o fato de que somente uma distinção fundada em uma *diferenciação factual existente* entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação dos contribuintes, feita com base em

⁹⁹ SCAFF, Fernando Facury. **PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 151, p. 101, 2004.

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 44.

motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível é irrazoável.

Diante, pois, da constatação de que o critério de discrimen adotado pela legislação está em desacordo e não há como ser interpretado como de acordo com aquele eleito pela Constituição, sendo que este atende aos princípios constitucionais, enquanto aquele definido em lei não o faz, tem-se por plenamente demonstrada a violação à igualdade.

4 CONCLUSÃO

A evolução legislativa e a conceituação do PIS, da Cofins e de seus regimes, nos trouxe elementos que deram suporte à compreensão das alterações procedidas pelas mais recentes Emenda Constitucional nº 42/03 e Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que vieram a instituir o regime não-cumulativo para as referidas contribuições sociais. Assentou-se que, ademais da referida Emenda não ter previsto detalhadamente a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, é possível extrair do texto constitucional um sentido mínimo que deve lhe ser atribuído na interpretação do termo – sentido esse dotado de noções de funcionamento e previsão de finalidades a serem perseguidas.

Com a delimitação acerca do critério de discrimen adotado pelo inciso II do art. 8 da Lei 10.637/02 e inciso II do art. 10 da Lei 10.833/03, que vinculou o regime de PIS e Cofins ao regime de apuração do Imposto sobre a Renda, passou-se à análise acerca da compatibilidade de tal critério em relação ao §12º do art. 195 da Constituição Federal e do texto constitucional como um todo, notadamente em relação aos princípios de direito tributário nele expressos.

Na sistemática não-cumulativa instituída para o PIS e a Cofins, a elevação de alíquotas procedida com a adoção do regime acabou sendo extremamente desvantajosa para aqueles contribuintes que não possuem créditos significativos a serem apropriados. Muito disso deve-se à restrição quanto ao creditamento sobre diversos insumos que constituem-se como principais dispêndios para o funcionamento de diversas empresas.

Para contribuintes que não estão previstos nas demais exceções dos arts. 8 e 10 acima citados, e que tem no regime não-cumulativo um fator de elevação do *quantum debeatur*, a vinculação obrigatória à não-cumulatividade de PIS e Cofins acaba por representar violação à capacidade econômica do contribuinte e à própria não-cumulatividade constitucional, em razão do desproporcional aumento da carga tributária.

A Jurisprudência que vem adotando a 1ª Turma do TRF da 4ª Região tem sido pródiga ao afastar a violação descrita quanto a empresas prestadoras de

serviços, pois entendem os ilustres julgadores que o rol de exclusões ao regime não-cumulativo operado na legislação especializada deve ser interpretado extensivamente, de modo a abranger todas as prestadoras de serviços – que, por não poderem creditar-se sobre seu principal insumo (mão-de-obra), enquadram-se na situação de violação à capacidade econômica e à não-cumulatividade.

Contudo, conforme demonstrado, existem outros ramos de empresas que também se amoldam ao quadro fático de não pertencimento ontológico ao regime não-cumulativo em razão da escassez de créditos para apropriação, como o caso da indústria têxtil. Para que seja feita uma interpretação conforme à Constituição a fim de que se afaste em todos os casos a violação à capacidade econômica e à não-cumulatividade, portanto, o rol dos arts. 8 da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03 devem ser entendidos como exemplificativo a ponto de abranger todos os setores que estejam na situação descrita, e não apenas as prestadoras de serviços.

Quanto à violação à igualdade e à livre concorrência, partindo-se de uma definição estrutural que a doutrina faz sobre os elementos de análise do princípio da igualdade, buscou-se entender o elemento de *discrímen* determinado pelo art. 195, §12º da CF. Disso, verificou-se que o elemento constitucionalmente previsto de “setores de atividade econômica” possui uma plena relação de pertinência e proximidade em relação ao critério e às finalidades aferíveis do texto da Constituição.

De outro giro, analisou-se o elemento adotado pela legislação. Verificou-se que, além de estar o mesmo em completa discordância em uma interpretação literal e sistemática do texto da Constituição, percebeu-se que o critério de discriminação pelo regime de apuração do Imposto sobre a Renda não serve plenamente à promoção de nenhuma das finalidades que se pode depreender para o art. 195, §12º da CF.

Ainda, ao promover a discriminação dentro de um mesmo setor de atividade econômica – coisa que claramente quis a Constituição afastar –, criando diferenças entre as cargas tributárias a serem suportadas por contribuintes concorrentes, o critério de diferenciação em razão do Imposto sobre a Renda viola a livre

concorrência, pois a carga tributária tem reflexão direta na competitividade dos preços e geração de lucro de uma empresa.

Assim, em uma definição genérica, para estar de acordo com a igualdade, a discriminação deve ser baseada em um critério que almeje um fim. Ao não se prestar o critério da Lei à persecução de nenhuma finalidade aferível, além de violar princípios constitucionais e os ditames expressos do Texto Magno, entende-se por inválido o critério legal, pois além de o mesmo violar a literalidade do comando do §12 do art. 195 da Constituição Federal, a previsão do art. 8, II da Lei 10.637/02 e do art. 10, II da Lei 10.833/03 ofende também a não-cumulatividade, a capacidade econômica, a igualdade e a livre concorrência.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. ICM. Diferimento. In: **Estudos e Pareceres** n. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

ÁVILA, Humberto. *O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

_____, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

BRAGA, Waldir Luiz. FRANHANI, Valdirene Lopes. **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 109, 2004.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 06 de Novembro de 2015.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 06 de Novembro de 2015.

_____. Decreto Lei nº 1940, de 25 de Maio de 1982. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de Dezembro de 1988. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de Dezembro de 2003. **Planalto**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

_____. **Exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

_____. Lei Complementar nº 7, de 7 de Setembro de 1970. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Lei nº 10.637 de 30 de Dezembro de 2002. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015

_____. Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>.

_____. Lei nº 7.689/88, de 15 de Dezembro de 1988. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Lei nº 7.894 de 24 de Novembro de 1989. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7894.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Lei nº 8.147 de 25 de Dezembro de 1990. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8147.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. **Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Medida Provisória nº 135, de 30 de Outubro de 2003. **Planalto.** Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no Agravo de Instrumento nº 1018355**. Relator Ministro Castro Meira. Agravante: Lupatech S/A. Agravado: Fazenda Nacional. DJe 16/06/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=790792&num_registro=200800346349&data=20080616&formato=PDF>. Acesso em: 5 de Novembro de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Requerente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Interessado: Congresso Nacional e Presidente da República. DJ 31/08/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1483376>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4033**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Interessado: Congresso Nacional e Presidente da República e outros. DJ 16/06/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2598236>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150764**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Tribunal do Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Empresa Distribuidora Vivacqua de Bebidas Ltda. DJ de 02/04/1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1540938>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203954**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Cleraldo Andrade Rezende. DJ de 07/02/1997. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1647353>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346084**. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Ministro Marco Aurélio de Mello. Recorrente Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos. Recorrido: União. DJ 01/09/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2023191>>. Acesso em 10 de Novembro de 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8**. Relator: Desembargador Federal Leandro Paulsen. Recorrente: Top Service Serviços e Sistemas LTDA. Recorrido: União Federal. D.J. 25/04/2007. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=qwcc&hdnRefId=1aebf0a3f1f71587134c951d8c59f930&selForma=NU&txtValor=200471080106338&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&>

txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 de Novembro de 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2008.72.03.001482-1**. Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch. Recorrente: Sperandio S/A Comércio de Veículos e outro. Recorrido: União Federal. D.J. 16/12/2009. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=tfkk&hdnRefId=5cf461a8e81c197f1d0ca2b652df148b&selForma=NU&txtValor=200872030014821&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 de Novembro de 2015.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. CARDOSO, Cláudia Petit. **PIS, Cofins e não Cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 214, 2013.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 116, 2005.
CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 176.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (um figura sui generis)**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. , 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 111, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira, **Determinação do Montante do Tributo**, 2ª edição, São Paulo, Dialética, 1995.

SCAFF, Fernando Facury. **PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 151, P. 16, 2008.

SCHMIDTT, Antônio Ricardo Vasconcellos. **Não-cumulatividade tributária**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2005. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/4610>>. Acesso em 30 de novembro de 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

**ANEXO A – INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO DA APELAÇÃO CÍVEL Nº
2004.71.08.010633-8**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.08.010633-8/RS

D.E.

Publicado em 26/04/2007

RELATOR : Juiz LEANDRO PAULSEN
APELANTE : TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS
LTDA/
ADVOGADO : Dilson Gerent e outros
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Simone Anacleto Lopes

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais.

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, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, 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. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos.

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

Implica, ainda, tratamento 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, comprometendo a própria função do regime não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à 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.

Direito da autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 20 de março de 2007.

Juiz Federal Leandro Paulsen
Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.08.010633-8/RS

RELATOR : Juiz LEANDRO PAULSEN

APELANTE : TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS LTDA/

ADVOGADO : Dilson Gerent e outros

APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Simone Anacleto Lopes

RELATÓRIO

Trata-se de ação ordinária proposta por Top Service Serviços e Sistemas Ltda. objetivando afastar a aplicação do contido no art. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de seguir recolhendo as contribuições a título de PIS e COFINS pela modalidade cumulativa, previsto na Lei nº 9.718/98.

A sentença julgou improcedente o pedido.

A impetrante apelou deduzindo razões à reforma do julgado, forte no pedido de poder recolher o PIS e COFINS pelas alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita bruta, respectivamente.

Com contra-razões.

É o breve relatório. Passo a decidir.

VOTO

A sentença foi prolatada nos seguintes termos:

(...)

A autora insurge-se contra as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, frutos da conversão das Medidas Provisórias nºs 66/02 e 135/03, as quais alteraram as alíquotas e as formas de pagamento do PIS e da COFINS.

Não vislumbro qualquer ofensa ao princípio da isonomia, pois a legislação questionada estabelece tratamento igual entre contribuintes de igual categoria. Quanto a este princípio, estabelece a Carta Magna (art. 150, II) que é vedado instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou

função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim, o que é vedado pela Constituição é o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente. Em última análise, igualdade não é tratar todos de modo igualitário, mas tratar os desiguais de modo desigual, na mesma proporção de sua desigualdade. Em face disso, a norma tributária pode estabelecer situação mais ou menos favorável para determinados grupos, cujos integrantes estejam em situação equivalente entre si.

Com efeito, há inconstitucionalidade na outorga de benefício ou ônus legítimo a pessoas ou grupos, que não englobe todo o universo em igual situação.

(...)

Sendo assim, parece-me que o fato de uma empresa ser optante pelo regime de tributação pelo lucro real e outra optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido, faz com que surja a desigualdade entre ambas, constitui distinção suficiente a justificar o tratamento diferenciado, e por consequência, a aplicação das alíquotas em patamares diferentes.

Outra conclusão não se obtém no que se refere ao princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, inciso I, da Constituição Federal. O princípio não restou violado no caso dos autos: a um, porque, conforme antes referido, a opção que ensejou o enquadramento nas disposições das indigitadas leis adveio do próprio regime de tributação: a dois, porque não restou provado nos autos que a estipulação de alíquota diferenciada acabe por onerar demasiadamente a autora, inviabilizando o exercício de sua atividade.

Note-se que na base de tributação impugnada esta um fato signo presuntivo de riqueza, qual seja, o faturamento, sendo esta tributação incidente proporcionalmente em relação a este, na forma de alíquota percentual.

Gize-se ainda, que o § 9º do art. 195 da CF/88 estabelece que "as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra", possibilitando a alteração de alíquota ou base de cálculo, nos critérios diferenciadores do regime de tributação.

Tal disposição faculta ao legislador criar diferenciações na base de cálculo e nas alíquotas do PIS e da COFINS de acordo com a atividade econômica do contribuinte ou da intensidade da utilização de mão de obra, mas não o obriga a tanto.

Não se trata de um princípio constitucional a ser observado incondicionalmente ou de regra de observância obrigatória pelo legislador.

A norma jurídica - mesmo constitucional - pode proibir, permitir ou obrigar.

A primeira e última não podem ser desconsideradas pelo legislador ordinário, em se tratando de disposição constitucional, e a segunda, que estabelece uma faculdade como a que está em análise, pode ser seguida ou não pelo legislador ordinário, não incidindo em qualquer sanção (inconstitucionalidade) a lei que deixa de estabelecer, seguir ou desenvolver os seus enunciados.

Não se verifica, ainda, ofensa ao princípio da livre concorrência. Note-se que a própria parte autora identifica a causa do tratamento diferenciado, ao asseverar que houve um descompasso ao serem fixadas alíquotas em patamares diversos, beneficiando empresas que optaram pelo lucro presumido, e que em função disto, podem praticar menores preços. Ao assim argumentar, a impetrante está corroborando a existência de desigualdade entre ambas, fundada não na natureza e sim na escolha do regime de tributação.

O fato de a impetrante utilizar-se de mão-de-obra para obtenção de sua atividade-fim, e por isso ter um regime diferenciado de dedução de custos, não acarreta ofensa aos princípios constitucionais. É situação que decorre das diferentes formas de constituição da atividade econômica, sendo os diferentes aspectos cobertos pela tributação de contribuições previdenciárias, devido à multiplicidade de custeio da seguridade social. Assim, a contribuição incide de diversas formas - exemplificativamente, sobre a folha de salários, sobre o faturamento, sobre concursos de prognósticos.

Por fim tenho que falta fundamento na argumentação de que as empresas que iniciam a cadeia produtiva ou fabricam seu produto sem precisar adquirir bens ou serviços de outras empresas, restariam prejudicadas, por não ter o que deduzir. Isso porque, em meu entender, se não houver operação envolvendo uma cadeia produtiva, não se falar em dedução ou cumulatividade.

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.

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.

Juiz Federal Leandro Paulsen
Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.08.010633-8/RS**RELATOR : Juiz LEANDRO PAULSEN****APELANTE : TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS LTDA/****ADVOGADO : Dilson Gerent e outros****APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)****ADVOGADO : Simone Anacleto Lopes****VOTO-VISTA**

1 - A questão gira em torno das leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, que criaram as hipóteses não-cumulativas do PIS e da COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas dessas contribuições são de 0,65% e 3 %. No regime não-cumulativo, subiram para 1,65% e 7,6%, mas essa elevação seria compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais. Desse modo, a elevação da alíquota se destinou a equalizar as cargas tributárias, quanto a essas contribuições, nos dois regimes.

2 - Submetidas, até então, todas as empresas ao regime cumulativo, configurava-se situação anti-isonômica. Empresas havia que, para atingir seu objeto social, adquiriam bens e serviços gravados por aquelas contribuições, cujo ônus suportavam na condição de contribuintes de fato. Estas empresas tinham sua carga tributária real agravada, porque arcavam com as contribuições ao PIS e à COFINS embutidas nos preços das mercadorias e serviços adquiridos, além da incidência que ocorreria sobre seu próprio faturamento. Outras, entre as quais as prestadoras de serviços, tinham pouca ou nenhuma carga tributária indireta, sendo, portanto, beneficiadas, comparativamente, pelo sistema cumulativo.

3 - O regime cumulativo, portanto, propiciava tratamento desigual entre as empresas contribuintes, mas é importante notar que essa desigualdade só ocorria entre empresas de segmentos econômicos diferentes. Por exemplo: todas as empresas prestadoras de serviços de limpeza teriam cargas tributárias reais assemelhadas, na medida em que todas trabalham quase só com insumos não tributados pelo PIS/COFINS. Para elas, a repercussão da cumulatividade é pouca ou nenhuma. Por outro lado, todas as empresas industriais do setor moveleiro, por exemplo, teriam carga tributária equivalente, porque obrigadas, todas, a adquirir um conjunto de insumos tributados por aquelas contribuições. As diferenças de carga tributária entre empresas do mesmo ramo comercial decorreria predominantemente do seu próprio faturamento, não da cumulatividade do tributo. O regime cumulativo, como adotado, em princípio não provocava desigualdades setoriais.

4 - A passagem *de todas as empresas* para o regime não-cumulativo seria a solução ideal do ponto de vista da isonomia tributária, uma vez que, pelo mecanismo de compensação do valor das contribuições suportadas no curso do processo empresarial, com aquele incidente sobre o faturamento final, todas essas empresas acabariam por contribuir ao PIS/COFINS na mesma proporção - desde que, obviamente, houvesse uma alíquota única para todas.

No entanto, o legislador optou por manter *dois* regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo. Ao fazer tal opção, haveria de adotar um critério razoável *dediscrimen* para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo, quais permaneceriam no cumulativo. A coerência lógica do sistema, aliada ao princípio da isonomia, mandava que, para o regime não-cumulativo, fossem encaminhadas aquelas empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e serviços adquiridos no processo produtivo, permanecendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos.

Essa lógica, aliás, encontra-se implícita na diferença de alíquotas adotadas para os dois regimes. No cumulativo, as alíquotas são de 0,65% (PIS) e 3 % (COFINS). No não-cumulativo, 1,65% e 7,6%. Essa diferença, como alardeado pelas autoridades fazendárias que gestaram o novo regime, tinha por objetivo, exatamente, igualar as cargas tributárias dos dois regimes.

Portanto, pode-se afirmar que pertencem, *ontologicamente*, ao regime não-cumulativo os contribuintes que arcam com o PIS/COFINS em diversas fases de seu processo empresarial; e pertencem *ontologicamente* ao regime cumulativo as que não sofrem tal tributação indireta ao longo de seu processo empresarial, ou a sofrem de forma tão reduzida que a submissão ao regime não-cumulativo lhes traria mais desvantagens que vantagens.

5 - Ora, se assim é, não homenageria o princípio da razoabilidade remeter para o regime não-cumulativo empresas que não acumulam créditos significativos daquelas contribuições, pois, passando ao novo regime, arcarão com um acréscimo despropositado de sua carga tributária. O parágrafo 12 do art. 195 da Constituição, acrescentado pela EC nº 42, de 19/12/2003, tenha estabelecido: "*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*". Repare-se que o critério de *discrimen* preconizado pela norma constitucional é o caráter da *atividade econômica* e, de conformidade com a própria lógica do sistema os "setores de atividade econômica" que deveriam ficar no regime não-cumulativo seriam, necessariamente, aqueles que gerassem créditos compensáveis, porque disso é que se cuida quando se fala de cumulatividade ou não-cumulatividade.

6 - Examinemos, então, qual o tratamento dado a essa questão pelo legislador positivo. O tema foi disciplinado de forma casuística pelo art. 8º da Lei nº 10.637/02, quanto ao PIS, e 10 da Lei nº 10.833/03, quanto à COFINS, que excluíram do regime não-cumulativo, basicamente, um grande universo de *empresas prestadoras*

de serviços, entre as quais destaco: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, empresas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros; operadoras de planos de assistência à saúde; as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, e as de consumo; as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; as receitas decorrentes de serviços: a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de **call center**, **telemarketing**, telecobrança e de teleatendimento em geral; as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo; as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo; as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

O rol, como visto, é imenso e fiz questão de transcrevê-lo para demonstrar o óbvio: *empresas de prestação de serviços, em regra, não podem ser incluídas no regime não-cumulativo*, pois não têm créditos representativos do PIS/COFINS para compensar. Não pertencem, ontologicamente, ao universo do regime não-cumulativo. No entanto, o legislador, equivocadamente, adotou um critério casuístico e empírico, cuja impropriedade é gritante e leva, necessariamente, a lacunas, tanto que o rol de empresas excluídas do regime não-cumulativo foi sendo acrescido pela legislação superveniente (Leis 10.865/04, 10.925/04, 11.051/04, 11.196/05 e 11.434/06), mas sempre pelo mesmo deficiente critério casuístico. Ou seja, o

legislador, à medida em que ia se apercebendo das insuficiências do sistema, acrescenta a ele novas exceções, sem, no entanto, esgotar as espécies que, ontologicamente, deveriam ficar fora do regime não-cumulativo.

7 - Esse rol não é exaustivo, nem pode sê-lo, porque o universo das empresas prestadoras de serviços é crescente e quase inesgotável (é, provavelmente, o setor da economia em maior crescimento) e o critério adotado pelo legislador leva, inevitavelmente, a lacunas de regulamentação. A hipótese é da chamada *lacuna oculta de regulamentação* que ocorre, no dizer de *Karl Larenz*, naqueles casos "*em que se faz sentir a falta na lei duma 'ordenação de vigência negativa', portanto, duma regra restritiva. A lacuna não é aqui patente, mas está oculta, porque existe uma regra positiva dentro da qual cabe a situação de facto; falta todavia a esperada restrição da regra, que dela exceptua a situação*" (em *Metodologia da Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1969, p. 434). Lacuna cujo suprimento se faz por *redução teleológica*, "pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei" (id., p. 451).

8 - O sentido da lei, já se viu, está em equalizar o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência do PIS e/ou da COFINS, e daquelas que não sofrem tais ônus. O regime não-cumulativo é adequado para as primeiras, e deve o legislador editar a norma restritiva para que não se aplique às segundas. Se o fez de forma incompleta - por força do casuismo da regulamentação - surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito (DL nº 4.657, de 04/09/42, "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro", art. 4º). E a solução, aqui, é dar à empresa autora, *enquanto empresa de prestação de serviços*, o mesmo tratamento dado pela lei às outras prestadoras de serviços, excluindo-a do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. A exclusão diz respeito apenas às receitas da *prestação de serviços*, ressalva que faço porque a autora tem, em seu contrato social, também o *comércio de produtos alimentícios não preparados, material de limpeza, de higiene, de escritório e de informática*), sendo de aplicar, nessa hipótese os arts. 3º, § 7º, das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/03.

Não se cuida, portanto, de negar aplicação à lei a pretexto de sua inconstitucionalidade, porque de inconstitucionalidade não se cogita, e sim de suprir a lacuna de regulamentação da lei. Mantida essa lacuna, dela resultaria, sem dúvida, tratamento anti-isonômico dessas empresas, que passariam a arcar, sem fundamento razoável, com desmedida carga tributária.

8 - Não encontro óbice a essa conclusão nas disposições das leis 10.637/02 e 10.833/03 que excluem do regime não-cumulativo as empresas que pagam o imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado (art. 8º, II, Lei 10.637/02; art. 10, II, Lei 8.033/03). Como a autora está sujeita a regime do lucro real, pelo argumento *a contrario* ficaria sujeita ao sistema não-cumulativo do PIS e da COFINS. Trata-se, porém, de um falso argumento, em que o raciocínio *a contrario* não tem é cabível.

É necessário, primeiro, determinar o campo de aplicação dessas normas. Destinam-se elas a regular a situação de empresas que, por sua natureza, *poderiam estar no regime não cumulativo*, ou seja, as empresas cujo processo de produção de bens ou serviços gera créditos de PIS/COFINS, passíveis de compensação. Este é o universo de aplicação do regime não-cumulativo. Assim, se a empresa pertence naturalmente a esse universo, a norma legal pode excluí-la, desde que haja fundamento razoável. Mas se a ela não pertence, a norma legal excludente não lhe diz respeito. Ou seja, antes de se aplicar a norma excludente, deve-se indagar se a empresa estaria no âmbito da regra includente. Já se viu que a própria lei arrola uma série de empresas - quase todas prestadoras de serviços - que não se sujeitam ao regime não-cumulativo, *ainda que recolham o imposto de renda com base no lucro real*. Esse rol, também já acentuei, não é exaustivo, de modo que outras empresas, que não pertençam ontologicamente ao universo do regime não-cumulativo, nele não entrarão, ainda que recolham o imposto de renda pelo regime do lucro real.

Segundo, é necessário compreender a razão pela qual a lei exclui da tributação não-cumulativa as empresas que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

O regime do IR sobre o lucro presumido, aplicado, em regra, a empresas de modesto porte econômico, tem por fim simplificar a administração tributária, tanto para o sujeito passivo como para o Fisco. A mesma razão levou o legislador a excluí-las do regime não-cumulativo do PIS/COFINS, cuja complexidade traria inconvenientes para o próprio contribuinte. No entanto, o contribuinte não está obrigado a permanecer no regime do lucro presumido; poderá optar pelo regime do lucro real e, com isso, também passar ao sistema do PIS/COFINS não-cumulativo, se lhe for mais conveniente.

O inverso não é verdadeiro: as empresas tributadas pelo Lucro Real *não podem* optar pelo regime do lucro presumido ou arbitrado. Se estivessem, automaticamente, vinculadas ao sistema não-cumulativo do PIS/COFINS, não teriam como dele sair, por mais que lhes fosse prejudicial.

Por outro lado, a adoção do raciocínio *a contrário* levará a situação de extremada quebra da isonomia. Empresas em tudo semelhantes estarão sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo apenas em função de seu maior ou menor faturamento. Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, com poucos créditos a compensar, evidente que essa diferença de tratamento será extremamente discriminatória. Isso, como bem afirmou a autora, leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas.

Em síntese: a regra do inciso II do art. 8º da Lei 10.637/02, e do inciso II do art.10 da Lei nº 10.833/03, é unidirecional: dela só se tira que as empresas, tributadas pelo imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado, ficam no regime

cumulativo; mas nada se tira quanto às tributadas pelo lucro real, cujo tratamento, quanto ao PIS/COFINS, dependerá de outras regras.

9 - A questão destes autos não é, portanto, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das disposições legais questionadas, e sim de interpretação e integração do sistema normativo aplicável, que apresenta lacuna de regulamentação, colmatável pela via da *redução teleológica*. E, por essa linha de argumentação concluo por dar parcial provimento à apelação para assegurar à autora o direito de prosseguir vinculada ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços, e de compensar os valores pagos indevidamente. Quanto à compensação, por brevidade, remeto ao voto do ilustre Relator, do qual nessa parte não divirjo.

Quanto aos honorários advocatícios, havendo no julgado preceito condenatório, na linha do entendimento desta Turma devem ser fixados em percentual sobre a condenação, e não sobre o valor da causa. Assim, atento aos parâmetros do art. 20, §4º, do CPC, tendo em conta o bem elaborado trabalho desenvolvido pelos patronos da autora sobre questão jurídica nova e praticamente inédita, arbitro-os 10% (dez por cento) do valor da condenação, como se apurar em liquidação de sentença.

Voto, portanto, dando parcial provimento à apelação.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA