A Utopia Prática da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS

Rodrigo Dalcin Rodrigues
Advogado em Porto Alegre /Mestre em Direito Tributário pela PUC – SP/Membro da FESDT

1. Introdução

Ao iniciarmos os trabalhos do Grupo de Estudos da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT foi proposto como tema à reflexão a análise da Emenda Constitucional n. 42/2003, que inseriu o parágrafo 12º ao art. 195 da Constituição de República Federativa do Brasil – CRFB, pelo qual as contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição de Finalidade Social – COFINS, e, ainda, sobre a importação de bens, serão não-cumulativas para determinados setores, a serem definidos pelo legislador infraconstitucional.

Também foi proposto que essa análise deveria tomar por parâmetros iniciais à pesquisa e ao questionamento as obras do estimado Prof. Paulo de Barros Carvalho[306] e do paradigmático Alfredo Augusto Becker[307].

A partir da inovação legislativa foram propostas as seguintes questões: a) o dispositivo inserido pela EC 42/03 é um princípio ou uma regra? A norma decorrente desse dispositivo equivale àquelas referentes ao ICMS e ao IPI? Em que deve consistir o critério de distinção entre o regime cumulativo e o não-cumulativo do PIS e da COFINS? Há conflito entre a norma decorrente da Constituição e a construída a partir da análise da legislação infraconstitucional que instituiu o PIS e a COFINS não-cumulativos? Na prática, ocorreu a concretização do regime não-cumulativo ou houve criação de regra distinta, voltada à outorga de direitos de crédito? Houve criação de tratamento desigual entre contribuintes que revestem as mesmas características fáticas?

Nos vários encontros realizados, partimos da análise do direito positivo (legal e jurisprudencial), em cotejo com a doutrina, onde estas questões acabaram subdivididas para fins didáticos, viabilizando a análise da coerência e consistência dos argumentos apresentados.

Ao término dos trabalhos, foi delegada a tarefa da apresentação das conclusões de cada um dos participantes, sem a pretensão de esgotar o tema, como meio de levar aos colegas o resultado dos encontros, submetendo-as àqueles que não tiveram a oportunidade de nos ajudar a aprender.

306 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007; e, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

307 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

2. O Fato Objeto de Regramento pelo Direito Positivo

É de Alfredo Augusto Becker a célebre lição de que a tributação surge a partir de um fato signo presuntivo de riqueza, isto é, a ocorrência de um fato concreto da vida, praticado por uma determinada pessoa, e que é tido pelo direito como uma manifestação da capacidade de contribuir com as despesas públicas, ensejando a incidência de norma tributária.[308]

O fato em questão que enseja a tributação pelo PIS e pela COFINS é "auferir receita ou faturamento".

Demonstrando conhecimento de que existem atividades econômicas que dependem daquelas desenvolvidas por outra ou outras, acarretando uma sucessão de fatos signos presuntivos de riqueza de auferir receita ou faturamento, e que são tributadas individualmente pelo o PIS e pela COFINS, como, por exemplo, atividades industriais e comerciais, o legislador constitucional demonstrou zelo, com o intuito de reger a tributação de fatos em que há o efeito indesejado da tributação em cascata ou, no âmbito jurídico, cumulativa.

Isso porque há indústrias que adquirem insumos de outra ou outras para fins de industrialização, com a produção de um novo produto (peças que reunidas foram um motor, ou um aparelho eletrônico, ou um móvel etc.). As empresas que venderam os insumos e auferiram receita ou faturamento, tiveram a obrigação de pagar PIS e COFINS pela prática desse fato signo presuntivo de riqueza. Por razões econômico-financeiras, o bom administrador incluirá dentre seus custos e despesas para fixação do preço de venda desses insumos o ônus que suportará com o pagamento do PIS e da COFINS, sob pena de inviabilizar sua atividade.

Assim, quando a indústria que utiliza esses insumos e vende seus produtos, também auferindo receita ou faturamento, é tributada pelo PIS e pela COFINS. Conseqüentemente, o quantum que representa seu faturamento ou receita abarcará indiscutivelmente manifestação de riqueza (leia-se: de capacidade contributiva) que já foi objeto de tributação, incluindo aí valores pagos a título de PIS e COFINS, o que é denominado pela economia como efeito cascata.[309]

Pedro Einstein dos Santos Anceles leciona que a instituição e exigência de um determinado tributo em cascata, de maneira cumulativa, têm como efeito incrementar a tributação, isto é, aumentar as receitas do Estado, mesmo diante de alíquotas aparentemente baixas, pois quanto maior o número de atos tributados numa determinada cadeia econômica, maior será o valor tributário arrecadado.[310]

---

308 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 504.

309 BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. Aspectos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS-PASEP e da Cofins. *Revista de direito tributário*, v. 92. São Paulo: Malheiros, p. 251.

310 ANCELES, Pedro Einsten dos Santos. Contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos: incidência e apuração. *Tributação do setor comercial*. Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurélio Mosquera e Roberto Quiroga. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 378.

Para sustar os efeitos lesivos dessa situação fática, ou seja, a cobrança cumulativa do PIS e da COFINS sobre essas mesmas contribuições que incidiram anteriormente, evitando a tributação de valores que, embora componham a receita ou faturamento, não constituem demonstração da capacidade contributiva da empresa que adquiriu produtos como meio de desenvolver suas atividades, o legislador pátrio institui novo enunciado prescritivo, destinado a reger esse fato, evitando a incidência cumulativa das contribuições ao PIS e a COFINS.

Como esse fato não ocorre em todos os setores de atividades econômicas, como, por exemplo, na atividade de prestação de serviços jurídicos, onde o prestador não utiliza muitos insumos, e, por conseqüência, não acarreta a incidência cumulativa do PIS e da COFINS de maneira substancial, o legislador Constitucional delegou aos "legisladores infraconstitucionais" a tarefa de selecionar aqueles setores em que ocorre a cumulatividade, e, diante deles, impôs a obrigação de instituírem regime para que a instituição e cobrança do PIS e da COFINS ocorresse de maneira "não-cumulativa".

Agindo dessa maneira, buscou evitar o desvirtuamento do sistema tributário nacional que requer a manifestação de capacidade contributiva para incidência da tributação, rechaçando-a sobre fatos ou circunstâncias que não constituem fatos signos presuntivos de riquezas, mesmo estando compreendidas como parcelas de um todo maior que é descrito pela legislação como apto a ensejar a incidência do PIS e da COFINS.

Sobreveio então a Emenda Constitucional n. 42/2003, que inseriu o par. 12º ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil, regendo essa situação fática nos seguintes termos:

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;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 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 norma construída a partir do texto constitucional é que, para determinados setores de atividade econômica, o ente competente para instituir (produzir lei impondo a obrigação de pagar o tributo) e exigir o PIS e a COFINS não poderá fazê-lo de maneira cumulativa. Portanto, institui uma proibição de não cobrar cumulativamente, ou, em outros termos, uma obrigação de cobrar tais tributos evitando a incidência cumulativa naqueles setores em que ela se manifestar.

3. Princípio ou Regra?

Conscientes do fato objeto de regulamentação para fins de tributação cumpre buscar respostas aos questionamentos apresentados.

O primeiro deles é se o parágrafo 12º do art. 195 da CRFB constitui um princípio ou uma regra.

A resposta a esse questionamento requer ciência de que dito dispositivo constitui um *enunciado* (manifestação expressa em texto, contendo comunicação compreensível a outrem), que tem função *prescritiva*, isto é, destinada a causar, impedir ou permitir determinada conduta, ou, ainda, como algo deve ser concebido, interpretado ou reconhecido. Para tanto, o enunciado define critérios para decisões expondo a forma pela qual os destinatários do texto deverão agir diante de determinada situação fática (exemplo: se auferir receita, então deverá pagar PIS, isto é, define um fato, uma hipótese, ao qual fixa uma conseqüência específica, os efeitos jurídicos que dito fato acarretará).

Os enunciados prescritivos se manifestam sob a forma de princípio ou de regras, e ambos permitem a construção de normas a partir do texto. Mas que características distinguem uma forma de outra?

A doutrina nos dá vários elementos que auxiliam na distinção. Humberto Ávila define *princípios* como enunciados prescritivos que estabelecem uma finalidade, um estado ideal de coisas a ser alcançado através dos comportamentos aptos a viabilizá-lo. As regras, por sua vez, são enunciados prescritivos compostos pela descrição de um comportamento (e não de uma finalidade), que estabelecem como obrigatório, permitido ou proibido.[311]

Herbert Hart leciona que os princípios são caracterizados pelo fato de serem abrangentes (pois sob seu manto podem estar várias regras, ou seja, não descrevem uma única situação específica), impondo finalidades (aptas a justificarem as regras ou lhes ampararem como fundamento lógico) a serem alcançadas, mas não de maneira, necessariamente conclusiva (isto é, admitem serem sopesados para aplicação conjunta com outros princípios diante de casos concretos).[312]

José de Oliveira Ascensão aponta que os princípios podem se referir ao ordenamento jurídico e não somente a casos específicos como as regras e, ainda, que a finalidade não é meramente sugestiva, mas dotada de caráter coercitivo.[313]

Para Joaquim José Gomes Canotilho, o critério decisório constituído nas regras é mais específico, por força da riqueza descritiva, identificadora dos pressupostos à aplicação, ao passo que nos princípios é mais abrangente por fixar parâmetro ao alcance de determinada finalidade.[314]

---

311 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 38 e p. 40.

312 HART, Helbert L.A. *O conceito de direito*. 3. ed. com Pós-escrito editado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, p. 321-325.

313 ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 435-436.

314 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 1239.

Ao que se percebe, há voz uníssona no sentido de que os princípios fixam uma finalidade, onde sua aplicação requer densificação, isto é, precisa ser reduzido a uma ou a várias regras para concretizar a finalidade prescrita, cumprindo aos destinatários dos enunciados vertê-las em "regras" (sejam os legisladores ou aplicadores – juízes e autoridades administrativas).

Logo, tal como as regras, os princípios também requerem que os enunciados apontem critérios à sua aplicação, ainda que a conduta imposta (proibitiva, permitiva ou obrigatória), permita seu cotejo com outros princípios ou regras para a concretização.[315]

O princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da CRFB, não define especificamente como deve ser a lei tributária destinada a instituir ou aumentar tributo, mas impõe que, obrigatoriamente, isto só poderá ocorrer através de lei (ou seja, permite que o seja através de lei), proibindo que o seja através de outros meios positivos, como decretos, portarias ou mesmo sentenças ou decisões administrativas.

Diga-se o mesmo em relação ao art. 37 da CRFB, que impõe como finalidade que as autoridades administrativas observem os critérios legais ao agir (impõe a observância da lei e proibe que essa seja contrariada), ainda que haja diferentes modos de concretizá-la.

Com isso temos que os princípios são manifestados através de enunciado prescritivo expresso de maneira mais abrangente, apontando uma finalidade a ser alcançada na produção do direito (tanto na produção de leis quanto na sua aplicação concreta por um juiz, por exemplo) e que não obsta a sua aplicação conjunta para concretizar outras finalidades.

Exemplo disso, é o princípio da capacidade contributiva, pelo qual a instituição e exigência dos tributos deve ocorrer quando existirem fatos signos presuntivos de riqueza, demonstrando que o contribuinte manifestou condições de contribuir com as despesas públicas, que deve ser observado tanto na produção de lei. O texto do dispositivo constitucional que o prevê não estabelece uma regra específica de como isso será realizado, mas impõe a finalidade como condição para que haja obrigação de contribuir para custeio das despesas públicas.

As regras, por sua vez, são manifestadas em enunciados prescritivos expressos de maneira mais específica, com linguagem descritiva que retrata determinada ação (positiva ou negativa), objeto ou pessoa, aos quais confere efeito jurídico determinado de maneira obrigatória, permissiva ou proibitiva delimitada com precisão. Portanto, a conduta imposta é mais precisa, mais específica que aquela fixada pelos princípios.

Pois bem, mas nesse contexto, o par. 12º do art. 195 da CRFB é enunciado que manifesta um princípio ou uma regra?

---

315 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 393-394.

Analisando o texto do enunciado, verifica-se que ele dispõe que, para determinados setores de atividades econômicas, especificados pelo legislador, a instituição e exigência do PIS e da COFINS será "não-cumulativa". Há, portanto, uma finalidade manifestada em uma obrigação de instituição e cobrança de maneira não-cumulativa (isto é, para os casos em que houver tributação em cascata, há proibição de impor o dever de pagar PIS e COFINS sobre valores correspondentes a PIS e COFINS que incidiram anteriormente), contudo, para observância dessa norma não há descrição específica da forma pela qual isso ocorrerá, deixando ao legislador infraconstitucional a tarefa de densificá-la, apontando a forma pela qual se evitará a incidência cumulativa.

Impõe a finalidade de evitar a tributação sobre aquilo que não corresponde a um fato signo presuntivo de riqueza, mas mero adimplemento de obrigação tributária. Não se trata de visar um mero ideal, utópico, não real, impossível de concretizar. Pelo contrário, é específico em impor a não cobrança cumulativa do PIS e da COFINS, ainda que confira liberdade (permissão) aos destinatários (legislador ordinário) em como viabilizar sua concretização.

Essa conclusão é reforçada pelo fato de que, para tanto, legisladores e aplicadores deverão cotejar essa finalidade juntamente com os princípios da legalidade (a lei deve fixar a instituição e a exigência das contribuições ao PIS e à COFINS), da vedação do confisco (que proíbe a tributação além da capacidade contributiva), da capacidade contributiva (contribuir com as despesas públicas levando em consideração suas condições econômicas) etc.

O fato de impor a obrigação de instituir e exigir o PIS e a COFINS evitando a incidência cumulativa, não o qualifica como uma regra, pois caberá ao legislador e também ao aplicador decidir pela maneira como isso ocorrerá, densificando o parágrafo em questão. A obrigação imposta pelo par. 12º do art. 195 da CRFB permite diferentes formas de concretização, isto é, há vários meios de, observando-se a norma constitucional, realizar o comportamento, o efeito estabelecido pelo direito em virtude da prática do fato que enseja a tributação.

É certo que tanto princípios quanto regras ensejam a construção de normas, e que isso nunca se dá pela análise de um enunciado prescritivo isolado. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o direito é composto pelo ordenamento (onde se relacionam textos legais e decisões, permitindo sua compreensão e aplicação), onde a construção das normas a partir do texto requer a observância do conjunto, do contexto do direito, e não dos dispositivos isoladamente. Um exemplo disso é a obrigação de pagar Imposto de Renda, pois o direito também define o que é renda em outro enunciado prescritivo, ou seja, o contexto do direito permite construir a norma que impõe a obrigação de pagar o IR.[316]

A conseqüência disso é que para observar esse princípio constitucional, o legislador infraconstitucional e os aplicadores deverão garantir que a construção da

316 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 111.

hipótese de incidência do PIS e da COFINS, em relação aos setores das atividades econômicas definidos em lei (a partir da identificação fática de que neles há incidência desses tributos em cascata) não ocorrerá cumulatividade. Portanto, impõe efeitos à construção da regra de incidência tributária, pois a obrigação só poderá ser exigida com observância da não-cumulatividade.

Observe-se que é necessário que a eficácia do princípio da não-cumulatividade se dê sobre a hipótese de incidência do PIS e da COFINS, razão pela qual não permite a construção dessa hipótese sem observância do princípio.

Por fim, cabe apontar que o princípio confere um direito ao contribuinte de evitar a incidência cumulativa de maneira integral, isto é, excluindo do critério quantitativo todos os valores que sejam necessários para evitar a incidência de tributo sobre o próprio tributo.

4. A Não-Cumulatividade em Questão Equivale à Aquela Prevista para o IPI e ICMS?

Antes do advento da EC 42/03, a Constituição já previa a não-cumulatividade de outros tributos, mais precisamente do ICMS (art. 155, par. 2º, I, da CRFB) e do IPI (art. 153, par. 3º, II, da CRFB). Embora contendo particularidades específicas à cada um desses tributos, a finalidade visada é a mesma, qual seja, evitar a incidência cumulativa.

A diferença existente provém da particularidade de que, no ICMS e no IPI, há definição do método que será observado para evitar a não-cumulatividade de tais tributos já no plano constitucional, qual seja: deve ser apurado o valor a pagar (base de cálculo + alíquota), mas diminuindo-se o quantum pago a título do respectivo tributo nas operações anteriores. Só com a observância dessas particularidades é que se terá a conduta a ser seguida pelo contribuinte, isto é, o valor que ele deverá pagar a título de ICMS e de IPI.

Com isso o critério quantitativo (definidor da obrigação a ser adimplida) só surge com a conjugação da base de cálculo e alíquota com os valores pagos em etapa anterior da cadeia produtiva. Por isso, há identidade quanto a finalidade de evitar a incidência reiterada dos tributos sobre uma mesma manifestação de capacidade contributiva (ainda que em momento distintos), ou seja, todos tem a finalidade de evitar a tributação cumulativa.

Chama atenção ainda que além da finalidade em comum a não-cumulatividade do ICMS e do IPI são restritas a determinados setores de atividade econômica, mais precisamente: o setor comercial e o industrial (não há previsão idêntica em relação ao ISSQN), demonstrando igual coerência do legislador no par. 12º do art. 195 da CRFB ao dispor que a não-cumulativa seria restrita a determinados setores, cumprindo salientar que mesmo no setor de prestação de serviços, há determinadas espécies de atividade onde poderá ocorrer incidência cumulativa (por exemplo, na prestação de serviços de construção civil, tanto em relação a

materiais utilizados como meio à obrigação de fazer, quanto em relação a subempreitadas).

Embora no caso do IPI e do ICMS a definição dos setores tenha sido mais expressa, dadas as particularidades desses tributos, isso demonstra que também há semelhança nesse ponto entre as normas em questão.

A diferença existente decorre do fato de que em relação ao ICMS e ao IPI o legislador *constitucional* já fixou a forma pela qual se dará a concretização do princípio da não-cumulatividade, ao passo que em relação ao PIS e a COFINS não. Em termos jurídicos isso implica dizer que para o ICMS e IPI não há só um princípio, mas também uma regra constitucional que rege sua concretização, e, para o PIS e a COFINS somente o princípio.

Diante dessas peculiaridades em comum, cremos que, de um modo geral, o princípio da não-cumulatividade, expresso em distintos dispositivos constitucionais, permite a construção de uma mesma norma, ainda que haja previsão específica para cada espécie tributária às quais se destinam, isto é, que é proibido exigir o tributo ao qual os diferentes enunciados dizem respeito de maneira cumulativa.

Essa conclusão leva à outra. Se a tributação requer a observância do princípio da capacidade contributiva, isto é, que haja instituição e exigência de tributo somente sobre as circunstâncias fáticas que demonstrem condições econômicas de contribuir com as despesas públicas, e que, para tanto, devem ser criados meios destinados a evitar a incidência cumulativa do PIS e da COFINS, o dispositivo surge como uma obrigação de legislar e estabelecer esses meios.

A única condição é que os legisladores identifiquem os setores de atividade econômica em que ocorra a incidência cumulativa, para então impor o regime não-cumulativo. Para os demais, segue a regra geral da cumulatividade, pois, na realidade, essa se dá em proporções incapazes (em regra) de acarretar a violação da capacidade contributiva.

O fato de que em relação ao IPI e ao ICMS a incidência ocorre sobre a industrialização ou circulação de mercadorias ou prestação de serviços (critério material), e o PIS e a COFINS sobre o faturamento ou a receita (critério material), não impede a concretização do princípio da não-cumulatividade.[317]

Essa norma é pertinente a todos estes tributos. O direito constrói sua própria realidade, e se ele proíbe a instituição e incidência do PIS e da COFINS de maneira não-cumulativa, cabe ao legislador infraconstitucional dispor somente a maneira pela qual isso deverá ocorrer. Ademais, a definição do critério quantitativo não está adstrita exclusivamente aos termos fixados pelo critério material. A base de cálculo, principalmente, admite sua qualificação, tornando-a pura, cumprindo com o princípio da capacidade contributiva e da vedação de confisco. Essa é razão de que se deve observar a base de cálculo ao revés do critério material, quando a

317 MINATEL, José Antonio. *Conteúdo jurídico do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 180.

lei acarretar conflito entre os mesmos, consoante leciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho.[318]

5. Que critério deverá ser observado pelo legislador para definir a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS?

No tópico acima, apontamos que o par. 12º do art. 195 da CRFB expressa que caberá ao legislador definir os setores de atividades econômicas em que o regime será não-cumulativo.

Observamos ainda que as disposições constitucionais referentes a não-cumulatividade pré-existentes são restritas a setores da economia em que os respectivos tributos incidem cumulativamente, sendo exigidos de cada um dos contribuintes da cadeia econômica, até que o produto ou serviço chegue ao consumidor final (que não é contribuinte).

A conseqüência disso é que a eleição dos contribuintes que estarão sujeitos ao regime não-cumulativo tomará por base, ou melhor, como critério de discrímen os distintos "setores da economia". Para tanto, a lei ordinária deve descrever os setores a partir do objeto social dos contribuintes, isto é, se agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, como meio de assegurar um tratamento uniforme às empresas integrantes do mesmo setor da economia.

A definição deste fator de discrímen impediria a instituição de regimes distintos entre contribuintes de um mesmo setor da economia, porque se isso ocorresse haveria violação do princípio da igualdade tributária, previsto no art. 150, II, da CF que veda a instituição e a exigência de tributo de contribuintes que revestem as mesmas características para fins da incidência tributária, como, por exemplo, ter o dever de pagar PIS e COFINS pelo fato de ter obtido receita ou faturamento a partir da comercialização de produtos industrializados pelo contribuinte.

Cumpre frisar que o princípio constitucional não é sugestivo, permissivo, mas obrigatório ao legislador infraconstitucional. Esse tem a obrigação de identificar os setores da economia em que ocorrem os efeitos indesejados da tributação cumulativa, incorrendo em violação ao princípio da capacidade contributiva e da vedação de confisco, para impor-lhes o regime não-cumulativo como forma de evitar a tributação sobre circunstância fática que não constitui fato signo presuntivo de riqueza (qual seja, pagar tributo).

Essa compreensão implica dizer que a norma constitucional fixa o fator de discrímen para instituir o regime, e, ainda, que o legislador terá a obrigação de impor o tratamento díspare na medida das diferenças existentes entre os distintos setores da economia.

6. O exercício do direito de instituir o regime não-cumulativo está de acordo com o princípio constitucional?

---

318 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 174.

A União exerceu sua competência para instituir o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS através das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Analisando essas leis, verificamos que elas definem o critério material (o fato que enseja a incidência: obter receita ou faturamento), o critério quantitativo (formado pela base de cálculo e pela alíquota), o critério pessoal (o sujeito ativo e o sujeito passivo), o critério temporal (quando os tributos deverão ser pagos) e o critério espacial (fatos ocorridos em que locais ensejam a incidência) do PIS e da COFINS.

Além disso, criaram enunciados que conferem um "direito de desconto de créditos" (arts. 3º de ambas as Leis), especificando que *produtos ou serviços geram um direito de crédito*, bem como quando não haverá direito ao crédito (mesmo havendo pagamento anterior de PIS e COFINS). Também previu que o *fator de discrímen* para concessão desse direito de crédito é o *regime de apuração do imposto sobre a renda*, ou ainda pessoas jurídicas que especifica.

Com base nisso, dispôs estarem instituídos os regime não-cumulativos do PIS e da COFINS. Não obstante a isso, o cotejo da norma constitucional com tais legislações aponta a existência de conflitos entre as normas construídas a partir dos respectivos instrumentos legislativos.

O primeiro conflito decorre da análise da norma correspondente ao princípio constitucional da não-cumulatividade tributária. Por ele, o PIS e a COFINS devidos por determinado contribuinte, não poderá incidir sobre o PIS e a COFINS incidentes em etapas anteriores da cadeia produtiva, ou seja, a apuração do critério quantitativo requer a exclusão das contribuições insertas na receita ou faturamento apurado pelo contribuinte. No entanto, as regras fixadas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não evitam a cumulatividade do PIS e da COFINS, pois a apuração completa do critério quantitativo para fins de incidência desses tributos é perfectibilizada sem qualquer atenção à norma da não-cumulatividade.

Logo, há conflito porque, ao invés de impor a não-cumulatividade, o legislador infraconstitucional concedeu uma nova regra jurídica que trata de "direitos de crédito", completamente independente da apuração do critério quantitativo do PIS e da COFINS.

Pedro Einstein dos Santos Anceles classifica tais direitos de crédito como "subvenções", isto é, incentivos de custeio dados pelo Estado[319], e não como parte integrante da definição do critério da hipótese de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, necessário à construção do critério quantitativo.

Essa conclusão relativa a natureza jurídica de tais "créditos" é mais uma demonstração de que não ocorreu a instituição de um regime "não-cumulativo",

319 ANCELES, Pedro Einsten dos Santos. Contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos: incidência e apuração. *Tributação do setor comercial.* Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurélio Mosquera e Roberto Quiroga. São Paulo: Quartier Latin, 2005, ps. 390 e 391.

porque ele não requer a concessão de direito de créditos, mas sim de um meio destinado a evitar que o critério quantitativo do tributo abranja o PIS e o COFINS que incidiram nas etapas anteriores que são necessárias ao exercício de determinadas atividades econômicas.

Em relação ao ICMS e ao IPI houve observância disso. Neles o princípio constitucional da não-cumulatividade foi devidamente instituído pelo legislador infraconstitucional. É certo que com o auxílio de regra quanto a forma de apuração já no plano constitucional, mas isso não é fator apto a justificar a não observância da norma constitucional em relação ao PIS e à COFINS.

O segundo conflito diz respeito ao fato de que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 afirmam que o contribuinte "poderá" descontar créditos, enquanto que a norma constitucional impõe a obrigação de não cobrar cumulativamente, como meio de obter harmonia com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco. Ora a norma constitucional é uma obrigação ao legislador infraconstitucional e às autoridades administrativas, que corresponde a uma proibição de cobrar cumulativamente de determinados setores de atividades econômicas.

Em que pese uma obrigação de fazer seja equivalente a uma *vedação* de não fazer, isto é, não é permitido deixar de observar a não-cumulatividade, se do princípio constitucional resulta uma norma proibitiva de instituir e exigir o PIS e a COFINS de maneira cumulativa, não cabe ao legislador infraconstitucional dispor como se esse direito fosse uma faculdade do contribuinte, uma permissão, pois isso desnatura a norma constitucional.

O terceiro conflito se refere a previsão de que o direito de crédito está restrito aos casos especificados pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, isto é, não garante a efetividade do princípio em apreço, que requer obrigatoriamente de incidência não-cumulativa a todos os integrantes de determinados setores de atividades econômicas em que haja a incidência em cascata. É preciso assegurar que havendo incidência anterior de PIS e COFINS, haverá direito de excluir tais valores de nova incidência, afastando a cumulatividade dessas contribuições. Repita-se: não é uma faculdade, mas uma obrigação de exclusão aos legisladores infraconstitucionais e ao aplicador. Por isso, mais uma vez as disposições infraconstitucionais conflitam com as constitucionais.

O quarto conflito se dá em face do critério fixado pela Constituição para instituir o regime não-cumulativo ("setores de atividades econômicas") e o eleito pelo legislador infraconstitucional ("regime de apuração do imposto de renda" e determinadas empresas). Há inequívoca discrepância entre o critério constitucional e os infraconstitucionais.

Enquanto o primeiro visou conferir tratamento igualitário entre contribuintes que estão em situação equivalente, por exemplo, duas empresas que tem por atividade a indústria, em harmonia com o art. 150, II, da CRFB, o segundo impõe tratamento distinto a partir do regime de apuração do imposto de renda. Assim, se uma indústria apurar o IR pelo lucro presumido está sujeita ao regime cumulativo, enquanto que se optar pelo lucro real, então a apuração do PIS e da COFINS

será "não-cumulativa" (e isso considerando que, ao menos pretensamente, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 criaram regras à não-cumulatividade).

O critério eleito infraconstitucionalmente não garante a igualdade tributária entre contribuintes nas mesmas situações fáticas (mesmo setor econômico). Com isso, uma empresa industrial pode ser beneficiada pelo novo regime se estiver sujeita a apuração do IR pelo lucro real, e, onerada se não estiver. Já empresas que utilizam poucos insumos para suas atividades, como prestadores de serviço, mas que estão sujeitas a apuração do lucro real, tiveram uma sobrecarga tributária, porque além de não possuírem direitos de crédito na forma anômala criada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, estas Leis impuseram um grande aumento de alíquota do PIS e da COFINS.

O critério adotado por tais Leis impede que empresas sujeitas a incidência cumulativa gozem do direito de não serem tributadas pelo PIS e pela COFINS cumulativamente (exemplo, indústrias sujeitas a apuração do imposto de renda pelo lucro presumido), e, ainda, inclui no regime (leia-se: no aumento de alíquota sem observância das normas constitucionais) determinadas prestadoras de serviço enquanto que outras permanecem com tributação inferior, mesmo diante de situações equivalentes.

Assim, por exemplo, uma empresa que tem por objeto a atividade imobiliária como administradora de imóveis de terceiros e que está sujeita a apuração do IR pelo lucro real, teve um aumento de alíquota de PIS de 0,65% para 1,65%, e de COFINS de 3% para 7,6%, enquanto que empresas sujeitas a apuração do imposto de renda pelo lucro presumido, com o mesmo objeto social (portanto, integrando o mesmo setor da economia), não tiveram aumento na alíquota.

Logo, além de não observar o critério constitucional para a distinção dos regimes de apuração do PIS e da COFINS, o legislador infraconstitucional criou tratamento distinto entre situações equivalentes, incorrendo em violação ao art. 150, II, da CRFB.

Considerando que não há qualquer razão racional, lógica para esse tratamento díspare, quiçá à inobservância da Constituição ao impor a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, resulta a completa e absoluta ilegitimidade das regras criadas pelo legislador infraconstitucional, por contrariarem o princípio constitucional.

A máscara falaciosa da "não-cumulatividade" não passou de um mecanismo para impor o aumento da carga tributária, que até admite justificação política (ainda que desprovida de coerência e consistência), mas é injustificável no plano jurídico na forma pela qual se perfectibilizou.

Essa conclusão foi adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgando a apelação n. 2004.71.08.010633-8/RS em 10/03/2007, cujo acórdão foi publicado em 26/04/2007, ao analisar litígio onde um contribuinte que ficou sujeito às Leis 10.637/02 e 10.833/03 por estar enquadrado no regime de apuração do IR pelo lucro real, obteve seu direito a manter sua tributação na forma da Lei

9.718/98, pois à ele houve mero aumento de alíquota em tratamento discriminatório perante as demais empresas do mesmo setor de atividade econômica, uma vez que se setor não reveste operações sucessivas de incidência de PIS e COFINS.[320]

O Tribunal, através de voto da lavra do ilustre Juiz Federal Leandro Paulsen, decidiu que houve violação ao princípio da capacidade contributiva, da igualdade tributária, da razoabilidade e da livre concorrência, porque aumentou desproporcionalmente a alíquota do PIS e da COFINS (sem a uma devida compensação tributária), somente de alguns contribuintes que exercem a mesma atividade, pelo simples fato de seu regime de apuração do imposto de renda ser pelo lucro real, não impondo a mesma obrigação àqueles que apuram o imposto de renda pelo lucro presumido.

Cabe lembrar ainda que o par. 9º do art. 195 da CRFB estabelece que as contribuições sociais em questão poderão ter bases de cálculo ou alíquotas distintas, mas tomando por critérios: a) o tipo de atividade econômica (isto é, os diferentes setores de atividades poderão ter tratamento distinto. Tal fator de discrímen corresponde àquele do par. 12º); b) a utilização intensiva de mão-de-obra; c) o porte da empresa (o que foi observado pela Lei Complementar 123/06 ao estabelecer regime simplificado para micro e pequenas empresas); e, d) as condições estruturais do mercado de trabalho. E frise-se: dito parágrafo não dispõe sobre critério à fixação do regime não-cumulativo, ele trata especificamente da alíquota ou da base de cálculo.

Trata-se de direito de instituir alíquota ou base de cálculo distintas através de Lei ordinária, o que não corresponde ao caso imposto pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03. E lembre-se: a distinção de tratamento fixada por tais leis, baseada no critério do "regime de apuração do imposto de renda", não encontra lastro no art. 195, par. 9º, da CRFB, pois duas empresas podem ser da mesma atividade, obter o mesmo faturamento/receita, mas uma optar pelo regime de apuração do lucro real e a outra pelo lucro presumido, e assim teremos situações tributárias equivalentes, mas com tratamento tributário distinto (art. 150, II, da CRFB).

A eleição de critérios distintos para legitimar tratamentos díspares é contrária ao princípio da igualdade tributária. Setores como o de prestação de serviço, onde não há atos sucessivos de tributação, sofreram na realidade um mero aumento da carga tributária sem qualquer razão, ao alvedrio das demais normas constitucionais, ensejando o afastamento da não-cumulatividade (e sua respectiva alíquota), para garantir a mesma tributação das demais empresas do mesmo setor de atividade e do mesmo porte.

Nesta senda, considerando que o critério fixado no plano infraconstitucional não propicia a garantia aos contribuintes de serem tratados de maneira igualitária com aqueles a que se equiparam, e também rechaçar favoritismos, os conflitos existentes entre os critérios fixados pela Constituição e aqueles utilizados pelo

320 *Revista dialética de direito tributário*, v. 145, 2007, ps. 158 a 164.

legislador infraconstitucional implicam violação aos princípios constitucionais da igualdade[321], da capacidade contributiva e do não-confisco, pois tributa aquilo que não demonstra condição econômica de contribuir com as despesas públicas (mas incidência tributária anterior), e em percentuais que retiram condições competitivas de determinados contribuintes, de maneira tal que, repetidamente, implicam na expropriação do patrimônio privado para saciar a fúria arrecadatória, senão num único golpe, em doses agonizantes.

7. Conclusão

Após um bom diálogo com os colegas nos encontros, bem como a busca de elementos esclarecedores das dúvidas surgidas ao longo da análise da instituição constitucional e infraconstitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS na doutrina e na jurisprudência pátria, podemos concluir que:

a) o enunciado prescritivo inserido no art. 195 da CRFB pela Emenda Constitucional n. 42/2003 reveste a forma de princípio, pois fixa uma finalidade de evitar a tributação cumulativa, bem como a obrigação de evitá-la para aqueles setores de atividade econômica em que são realizadas diversas operações, com a incidência sucessiva de PIS e COFINS em cada etapa, ainda que conferindo liberdade ao legislador infraconstitucional para determinar o meio pela qual essa norma será aplicada;

b) a norma decorrente do art. 195, par. 12º da CRFB equivale àquela prevista nos artigos 153, par. 3º, II (IPI), e 155, par. 2º, I, da CRFB (ICMS), distinguindo-se tão somente pelo fato de que nessas últimas o legislador constitucional especificou as regras pelas quais se concretizará o princípio da não-cumulatividade;

c) o fator de discrímen para distinção entre o regime cumulativo e o não-cumulativo do PIS e da COFINS deve ser pautado exclusivamente na definição dos setores de atividade econômica, pois esse é o critério fixado pelo par. 12º do art. 195 da CRFB para fins de instituição e exigência de tais contribuições no regime não-cumulativo. Se determinado setor convive com a incidência cumulativa, cabe aos legisladores instituir a não-cumulatividade em relação ao mesmo;

d) as Leis 10.637/02 e 10.833/03 conflitam com a Constituição brasileira, pois não impedem a incidência cumulativa nos setores de atividade em que esse fato ocorre. Também não observou o critério definido pelo par. 12º do art. 195 da CRFB para a instituição do regime não-cumulativo. Tais Leis traduzem mera concessão de direito de crédito, que em nada diz respeito à não-cumulatividade;

e) a prática demonstrou que na legislação infraconstitucional, o princípio constitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é utópico, tendo ocorrido a criação de direitos de crédito e não de vedação de cobrança de tais tributos de maneira não-cumulativa; e,

---

321 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23.

f) as Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram tratamento distinto entre contribuintes que integram o mesmo setor de atividade econômica, acarretando a violação ao princípio constitucional da igualdade tributária ao fixar tratamento distinto entre situações equivalentes (art. 150, II, da CF).

A conclusão final é que, embora o legislador constitucional tenha demonstrado zelo e coerência para reger situações fáticas em que há incidência cumulativa do PIS e da COFINS, o legislador infraconstitucional descuidou os critérios fixados pela Constituição, desvirtuando a norma de maneira tal que, na prática, a não-cumulatividade é utópica, além de acarretar violação aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação de confisco, e por essa razão nos unimos ao estimado Prof. Hugo de Brito Machado quando aduz que não somos contra a não-cumulatividade, apenas contra sua instituição de maneira ilegítima.[322]

BIBLIOGRAFIA

ANCELES, Pedro Einsten dos Santos. Contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos: incidência e apuração. *Tributação do setor comercial*. Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi, Fernando Aurélio Mosquera e Roberto Quiroga. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. Aspectos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS-PASEP e da Cofins. *Revista de direito tributário*, v. 92. São Paulo: Malheiros.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

HART, Helbert L.A. *O conceito de direito*. 3. ed. com Pós-escrito editado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. Coordenadores Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo jurídico do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

322 MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. Coordenadores Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP, 2007, p. 244.