

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E A VIOLAÇÃO A
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A POSTULADOS NORMATIVOS**

Trabalho de conclusão de curso de especialização
apresentado como requisito parcial para a obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

Daniela Angonese Kolb

Porto Alegre

2010

RESUMO

O presente estudo analisa os efeitos jurídicos da sistemática de não-cumulatividade da Cofins, no tocante às empresas tributadas pelo lucro real, que possuam mão-de-obra intensiva, tais como as prestadoras de serviços. O objetivo do trabalho é identificar as conseqüências práticas e jurídicas da Lei nº 10.833/03 em relação às referidas empresas.

O trabalho está dividido em duas partes: a primeira, que analisa, ainda que superficialmente, o funcionamento da não-cumulatividade da Cofins e a segunda, que analisa as violações jurídicas trazidas pela Lei nº 10.833/03.

Inicialmente, é feito breve panorama legal da Cofins, bem como são comparados os regimes cumulativo e não-cumulativo. Posteriormente, é analisada a *mens legis* da norma - expressa na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135 (convertida na Lei nº 10.833/03) - em contraponto com os seus efeitos práticos.

Na segunda parte do trabalho é demonstrado que a Lei nº 10.833/03, da forma como vem sendo aplicada às empresas com mão-de-obra intensiva, viola os postulados da isonomia, do legislador coerente, da proporcionalidade e da razoabilidade e os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e da livre concorrência. Ao final, conclui-se que a Lei nº 10.833/03 não pode ser aplicada aos casos concretos das empresas antes referidas, pelo o que se propõe forma de interpretação da norma que vise a corrigir suas antijuridicidades e que ao mesmo tempo respeite a tese do legislador negativo, qual seja: “interpretação conforme a Constituição”.

Palavras-chave: Cofins – não-cumulatividade – vedação aproveitamento de créditos – mão-de-obra intensiva – prestadoras de serviços – lucro real – princípios constitucionais – postulados normativos – interpretação da norma.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1 NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS (LEI N° 10.833/03).....	05
1.1 Panorama legal da Cofins	05
1.2 Funcionamento da cumulatividade em geral	05
1.3 Funcionamento da não-cumulatividade em geral	06
1.3.1 Não-Cumulatividade da Cofins - Lei n° 10.833/03	07
1.3.1.1 <i>Mens legis</i>	07
1.3.1.2 Principais Inovações da Lei n° 10.833/03.....	08
1.3.2 Efeitos Práticos da Não-cumulatividade da Cofins	09

2 INCONSTITUCIONALIDADE DO CRITÉRIO DE DISCRÍME E VIOLAÇÃO

A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A POSTULADOS NORMATIVOS.....	11
2.1. Inconstitucionalidade do Critério de Discríme utilizado pela Lei n° 10.833/03	11
2.2 Violação a Princípios Constitucionais e a Postulados Normativos	13
2.2.1 Violação ao Princípio da Não-Cumulatividade	15
2.2.2 Violação ao Postulado da Isonomia	16
2.2.3 Violação ao Postulado do Legislador Coerente	23
2.2.4 Violação ao Princípio da Capacidade Contributiva	24
2.2.5 Violação ao Princípio da Livre Concorrência	25
2.2.6 Violação ao Postulado da Proporcionalidade	26
2.2.7 Violação ao Postulado da Razoabilidade	28

CONCLUSÃO	32
-----------------	----

REFERÊNCIAS	35
-------------------	----

INTRODUÇÃO

Sob pretexto de atender ao clamor do empresariado, foi publicada a Lei nº 10.833/03, que, a exemplo do ocorrido em 2002 com o PIS, instituiu o modelo de incidência não-cumulativo à Cofins, visando, principalmente, a corrigir as distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, estimulando a eficiência econômica, tendo como premissa básica a manutenção da carga tributária.

No entanto, de forma absolutamente incoerente, foram mantidos dois regimes simultâneos de tributação (cumulativo e não-cumulativo), tendo-se adotado critério irrazoável para determinar a adoção de cada regime (regime de tributação de IRPJ). Além disso, foi aumentada a alíquota da Cofins não-cumulativa em mais de 150% e vedado o aproveitamento de determinados créditos, como o de mão-de-obra, instituindo-se uma forma bizarra de “não-cumulatividade parcial”.

No presente trabalho tem-se como finalidade a análise dos efeitos jurídicos desta dita não-cumulatividade da Cofins em relação às empresas tributadas pelo lucro real que possuam mão-de-obra intensiva, tais como as prestadoras de serviços.

Entende-se que a Lei nº 10.833/03, da forma como vem sendo aplicada, majora excessivamente a carga tributária de Cofins das empresas tributadas pelo lucro real com mão-de-obra intensiva, o que acaba por violar princípios constitucionais (da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e da livre concorrência) e postulados normativos (da isonomia, do legislador coerente, da proporcionalidade e da razoabilidade), além de contrariar o art. 195, § 12 da Constituição Federal.

Espera-se chamar a atenção para mais uma tentativa disfarçada do governo de aumentar a arrecadação tributária com propostas incoerentes e ineficazes que têm como falso objetivo o estímulo da eficiência econômica, bem como fornecer base jurídica que auxilie eventual ingresso de medida judicial que vise a corrigir as distorções da Lei nº 10.833/03, causada, principalmente, pela vedação de aproveitamento de créditos de mão-de-obra.

1 DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS (LEI N° 10.833/03)

1.1 Panorama legal da cofins

Ao definir as competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 concedeu à União a titularidade para instituir, entre outras, contribuição social voltada para o financiamento da Seguridade Social. Ela está prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988 e é denominada COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

Pelo fato de a norma constitucional citada não ser uma norma auto-aplicável, para a efetiva instituição da contribuição social, o legislador infraconstitucional instituiu a Lei Complementar n° 70/91. Tal norma determinou que a Cofins incidiria sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, com alíquota de dois por cento. Em 1998, pela conversão da MP n.º 1.724, a Lei n° 9.718/98 alterou a LC n° 70/91, ampliando a base de cálculo e alíquota da Cofins, trazendo novo conceito de faturamento (correspondente à receita bruta da pessoa jurídica), não obstante, em princípio, a falta de previsão constitucional para tanto. Desse modo, a partir do período de apuração de fevereiro de 1999, a Cofins passou a ser exigida com base na totalidade das receitas auferidas, ainda de forma cumulativa e sob a alíquota de 3% (três por cento).

Nesse sentido, cabe verificarmos o funcionamento da cumulatividade de um tributo.

1.2 Funcionamento da cumulatividade em geral

O regime cumulativo é uma forma de tributação na qual o tributo incide em cada fase produtiva, alterando o impacto do tributo na fase final, segundo a extensão do ciclo de produção-distribuição. É a chamada *tributação em cascata*.

É de fácil percepção que esta ‘cumulação’ da carga tributária é extremamente onerosa, principalmente para as empresas que se encontram nas fases finais da cadeia de produção, tais como as dos setores industrial e atacadista, pois acabam pagando tributos de forma multiplicada, que já foram pagos uma ou mais vezes.

Ou seja, há uma desigualdade setorial, eis que determinados setores arcam com tributação mais elevada que outros, em função da maior ou menor cadeia produtiva de cada atividade econômica. Igualmente são prejudicados de forma direta os consumidores finais, eis que há deformação dos preços, dependendo do número de operações da produção.

Além disso, para fugir dos efeitos maléficos da cumulatividade, as empresas acabam por adotar uma verticalização artificial da produção, em detrimento da distribuição da produção para um número maior de empresas mais eficientes, prejudicando principal e diretamente as empresas de pequeno e médio porte, resultando em retrocesso da economia e menor taxa de emprego. Cabe salientar que as únicas empresas que não são diretamente prejudicadas por este regime são as que estão na primeira fase da cadeia produtiva, ou as que são monofásicas.

Em vista deste problema enfrentado principalmente pelos setores industrial e comercial-atacadista, é que houve forte pressão sobre o legislativo, requerendo a adoção de modelo de tributação não-cumulativo para a Cofins, que visasse a afastar a incidência repetida da exação, com a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia, instituindo a neutralidade tributária para a Cofins e, conseqüentemente, promovendo maior justiça fiscal.

Para que se possa compreender melhor a intenção dos setores postulantes por tal regime, cabe breve estudo sobre a não-cumulatividade.

1.3 Funcionamento da não-cumulatividade em geral

No que toca à não-cumulatividade, também conhecida por ‘neutralidade tributária’, a doutrina discute se refere-se a um princípio constitucional ou à mera técnica de apuração de tributos. Sobre o tema, assevera Paulo de Barros Carvalho¹:

O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e industrialização de produtos.

¹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 169-170; grifo nosso.

Edson Carlos Fernandes e Ives Gandra Martins², citando Fernando Zilveti e Ricardo Lobo Torres, asseguram que mesmo que a não-cumulatividade seja apenas uma técnica, a Constituição Federal certamente previu o princípio da neutralidade da tributação. Assim, a técnica da não-cumulatividade seria o modo de garantir um sistema tributário neutro, *‘o modo pelo qual se efetiva o princípio’*³.

Seguindo tal linha de raciocínio, ainda que se admita que a não-cumulatividade tenha caráter de técnica, esta é, sem dúvida, preordenada pela aplicação do princípio da neutralidade tributária, que tem como premissa evitar a tributação sobre a mesma base (efeito cascata) e redistribuir a carga tributária entre os diversos setores da economia.

Ao contrário do que se poderia pensar, o princípio da não-cumulatividade nem sempre tem como finalidade a diminuição da arrecadação tributária, mas, apenas, a não incidência do tributo mais de uma vez sobre a mesma base e a conseqüente redistribuição da carga tributária ao longo da cadeia produtiva. É por isso que, caso se queira manter a arrecadação tributária, se transformada a forma de incidência de determinado tributo (que vinha sendo apurado pelo regime cumulativo) para o regime não-cumulativo, a alíquota deverá ser majorada.

Nesse sentido, cabe a análise da intenção da Lei e dos seus efeitos mais relevantes.

1.3.1 Da Não-Cumulatividade da Cofins – Lei n° 10.833/03

1.3.1.1 Dos Motivos para a Promulgação da Nova Lei

Consoante exhaustivamente exposto, diversos setores da economia brasileira, extremamente onerados com a cumulatividade da Cofins, reivindicaram ao legislativo a alteração da sistemática cumulativa pela não-cumulativa.

² ZILVETI apud FERNANDES e MARTINS. *Não-cumulatividade do PIS e da Cofins*: implicação contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 28-29.

³ MACHADO, *Virtudes e Defeitos da Não-cumulatividade do Tributo do Sistema Tributário Brasileiro*. Fortaleza, 2006.

Tais reivindicações foram atendidas pela Medida Provisória nº 135 (convertida na Lei nº 10.833/03). Nesta senda, cabe transcrever alguns trechos importantes da sua Exposição de Motivos, *in verbis*:

“O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, **a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão-de-obra.** (...) DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

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

47 Quanto às **razões de urgência** que justificam a adoção de medida provisória, estas decorrem:

do clamor do empresariado nacional pela adoção de modelo de incidência não-cumulativa para as contribuições sociais, cuja instituição, no caso da COFINS, encontra-se determinada no art. 12 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, além da necessidade de desonerar as exportações e de aumentar a competitividade dos produtos nacionais; da adoção de soluções que aperfeiçoem a legislação tributária, em especial em relação à compensação de tributos e contribuições; (...) **que dêem tratamento equivalente a empresas em situações semelhantes**; e que dêem efetividade ao exercício do poder de polícia pelo Estado; (...)”

Antonio Palocci Filho (BRASIL, Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 – EM Nº 197-A/2003 –MF – grifo nosso)

A transcrição de tais trechos dispensa maiores comentários acerca da *intenção* da lei. Está clara a finalidade direta da *correção das distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo*, para, indiretamente, estimular a eficiência econômica, principalmente das empresas mais intensivas em mão-de-obra. Além disso, era premissa básica da nova legislação a manutenção da carga tributária. Vejamos a seguir as efetivas alterações da Lei.

1.3.1.2 Das Principais Inovações da Lei nº 10.833/03

A Lei nº 10.833/03, em seu artigo 2º, elevou a alíquota da Cofins de 3% (três por cento) para **7,6%** (sete vírgula seis por cento), representando aumento de **153,8%** (cento e cinquenta e

três por cento).

Tal aumento ocorreu sob o único argumento/intuito de compensar a suposta perda de arrecadação que a nova sistemática de aproveitamento de créditos traria aos cofres da União, ante a expressa **premissa básica da lei de manutenção da carga tributária**.

Ocorre que logo no artigo 3º da Lei, percebe-se o caráter anômalo da não-cumulatividade da Cofins, eis que o aproveitamento de crédito se restringe a algumas despesas e custos enumerados taxativamente, de modo que não é afastada a incidência repetida da exação em relação a determinadas despesas. Como exemplo, no § 2º do artigo 3º restou expressamente vedado o direito à utilização de crédito dos valores despendidos a título de mão-de-obra paga à pessoa física e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Ou seja, o contribuinte, após apurar o valor da Contribuição da Cofins aplicando a alíquota de 7,6% sobre sua receita, desconta o crédito correspondente à aplicação da mesma alíquota (7,6%) apenas sobre o valor de bens, serviços e despesas expressamente previstos em lei. Isto é, **a lei regula a capacidade compensatória de créditos**.

Há, então, a coexistência de dois modelos teóricos: um que privilegia a não-cumulatividade, fundado na aplicação de uma alíquota nominal mais elevada (7,6%), com direito de compensação de alguns créditos – aplicável às empresas tributadas pelo lucro real; e outro que mantém o antigo sistema cumulativo, cuja tributação se dá nas diversas etapas produtivas, com uma alíquota menor (3%), sem qualquer direito de crédito - aplicável às empresas tributadas pelo lucro presumido e outras (vide arts. 1º e 10 da Lei nº 10.833/03).

1.3.2 Efeitos Práticos da Não-cumulatividade da Cofins

Mesmo com limitações de aproveitamento de crédito e majoração da alíquota, para muitas empresas nas quais a geração de créditos é suficiente para neutralizar a expressiva majoração das alíquotas a instituição da chamada não-cumulatividade foi benéfica, eis que alcançou o objetivo de distribuir a carga tributária ao longo da cadeia de produção.

Todavia, a situação é distinta para as empresas tributadas pelo lucro real, com mão-de-obra intensiva, como as de prestação de serviços. Para estas, a chamada "não-cumulatividade" trouxe efeitos nefastos, face à escassez de créditos com aproveitamento permitido em lei.

Em um caso real analisado, a majoração do valor a recolher foi extraordinária, representando mais de 100% de aumento na carga fiscal⁴.

Verificou-se, então, que para se manter a carga tributária após a transferência do regime cumulativo para o regime não-cumulativo da Cofins as empresas deverão ter despesas dedutíveis superiores a 60,53% da receita mensal.

Ocorre que muito dificilmente empresas com exclusiva ou expressiva atividade de prestação de serviços, por exemplo, possuirão despesas dedutíveis que totalizem 60,53% da receita mensal, uma vez que a maior parte de suas despesas, isto é, a mão-de-obra, tem seu aproveitamento vedado por força do inc. I, do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Desse modo, para estas, a majoração da alíquota estabelecida pela novel legislação jamais será compensada com o aproveitamento de créditos permitidos legalmente, resultando, invariavelmente, em relevante majoração da carga tributária.

Para tais empresas só restará a opção do recolhimento pelo lucro presumido – e, conseqüentemente, pelo regime cumulativo – e isso se não houver algum tipo de vedação legal, como aquelas descritas no artigo 14 da Lei nº 9.718/98.

Uma vez demonstradas as principais diferenças entre os regimes de apuração da Cofins, bem como a excessiva majoração da carga tributária causada pela Lei nº 10.833/03, cabe analisar as conseqüências jurídicas desta nova legislação.

⁴ Informação extraída dos autos do processo 2004.71.08.010633-8, que tramitou perante a 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre e com decisão procedente transitada em julgado em relação à tese desta monografia.

2 INCONSTITUCIONALIDADE DO CRITÉRIO DE DISCRÍME E VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A POSTULADOS NORMATIVOS

2.1 Inconstitucionalidade do critério de discriminação utilizado pela Lei nº 10.833/03

A Constituição Federal, em seu art. 195, §12, delegou à lei infraconstitucional a definição dos setores de atividade econômica para os quais a Cofins seria não-cumulativa:

§ 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.**" (Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003.)

Em que pese o conhecido dissenso doutrinário acerca da imposição constitucional – ou não – para a adoção da não-cumulatividade pelo legislador ordinário, compartilha-se do entendimento de que a adoção da não-cumulatividade para a Cofins não é uma imposição da Constituição, ao contrário do IPI e ICMS. Todavia, entendemos que tal liberdade esbarra no limite do critério expressamente disposto na norma constitucional. E este sim é o ponto chave da discussão, sobre o qual a doutrina deve atentar.

Com efeito, considerando-se que a Constituição não contém palavras inúteis, o legislador ordinário só poderia ter discriminado as empresas que seriam ou não adotantes da não-cumulatividade, em razão dos setores da atividade econômica.

Por sua vez, a divisão ordinária e amplamente utilizada em estudos sócio-geográficos dos “*Setores de Atividade Econômica*” é: setor primário (agropecuária e extração vegetal), setor secundário (indústria) e setor terciário (distribuição e comercialização). Alguns órgãos também dividem em: Indústria, Comércio, Serviços, Construção Civil, e Bancos⁵.

Conclui-se, então, que a instituição ou não do regime da não-cumulatividade deveria respeitar, obrigatoriamente, a distinção pelos setores de atividade econômica, na forma acima.

⁵ Definição extraída do sítio da Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados (SEADE) do governo do Estado de São Paulo, no endereço: http://www.seade.gov.br/produtos/msp/index.php?tip=met4-&opt=s&tema=AEC&subte_ma=6.

Todavia, a Lei nº 10.833/03 (art. 10, II), desrespeitando a determinação constitucional, definiu quem estaria submetido ao novo ou ao velho regime, não pelo critério de “**setores de atividades econômicas**”, mas pelo critério de **regime de tributação do imposto de renda**.

Com efeito, o legislador ordinário, quando deveria eleger quais os setores de atividade econômica para os quais a Cofins seria não-cumulativa, acabou elegendo critério absolutamente diverso do indicado pela Constituição, ao qual estava vinculado.

Importa referir que o critério previsto pela Constituição não é aleatório, pelo contrário, tem sua razão de ser, tendo em vista que cada setor de atividade econômica possui determinada “capacidade compensatória de créditos anteriores”⁶.

Neste diapasão, além de não se verificar no critério escolhido pela lei – regime de tributação de IRPJ – nenhuma relação com setores de atividade econômica (tendo em vista que em cada setor há empresas vinculadas ao regime do lucro real ou lucro presumido), verifica-se que sequer há relação com a capacidade compensatória de créditos anteriores de cada empresa, eis que esta não se constata a partir do regime de tributação de imposto de renda.

Cumprir referir, ademais, que nem mesmo o disposto no § 9º do art. 195 da Constituição⁷ foi respeitado pelo legislador ordinário. Isso porque, sem dúvida, o objetivo do Legislador Constituinte, ao definir que as contribuições poderiam ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da utilização intensiva de mão-de-obra, foi incentivar as atividades/os setores econômicos que se apresentassem como grandes geradores de empregos.

Nas palavras de Rodrigo Saito Barreto: “quando o legislador constitucional especificou os casos em que a COFINS poderia ter alíquotas diferenciadas, sua intenção foi excluir a possibilidade de que tal acontecimento ocorresse em virtude de outros critérios que não a

⁶ ÁVILA, O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 180.

⁷ Art. 195 – (...) § 9º - 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.

atividade econômica da empresa ou utilização intensiva de mão-de-obra”.⁸

No entanto, a novel legislação da Cofins foi absolutamente de encontro ao indicado pela Constituição, “eis que escolheu precisamente os setores que utilizam mão-de-obra em maior intensidade, para puni-los, fazendo com que “paguem a conta”, pela eventual perda de arrecadação decorrente da introdução da não-cumulatividade no âmbito da COFINS (...)”.⁹

Desse modo, ao escolher o regime de apuração do imposto de renda como fator discriminante para sujeição ao regime cumulativo ou não-cumulativo da Cofins, o legislador infraconstitucional afrontou a Constituição Federal por diversos ângulos: seja por não ter respeitado os critérios de distinção expressamente definidos na Carta Maior (e nem mesmo ter utilizado um critério que ao menos respeitasse a razão de ser dos critérios definidos constitucionalmente), seja pelo fato de a aplicação da lei ordinária (Lei nº 10.833/03) violar diversos princípios constitucionais e postulados normativos, como a seguir demonstrado.

2.2 Da Violação a Princípios Constitucionais e a Postulados Normativos

É sabido que “a Constituição Federal do Brasil é o alicerce e o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico pátrio” e que “seus comandos normativos supremos fixam todas as diretrizes que o direito infraconstitucional deve seguir”¹⁰.

Princípios, como salienta Plácido e Silva:

Revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica. Deste modo exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica. Mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-se em perfeitos axiomas.¹¹

⁸ BARRETO, Aspectos Inconstitucionais e Ilegais da Lei nº 10.833/2003: Cofins não-cumulativa. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 9, n. 610, mar. 2005.

⁹ MARTINS e SOUZA, A Não-cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, **Não-cumulatividade d PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thonsom, 2004, p. 17.

¹⁰ PAGANELLA, A Constituição, o Princípio da Livre Concorrência e o Sistema de Mercado Dual ou Misto. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 8, n. 222, fev. 2004.

¹¹ PLÁCIDO e SILVA apud PAGANELLA, A Constituição, o Princípio da Livre Concorrência e o Sistema de Mercado

Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, o Ministro do STF, Celso de Mello, define, com a propriedade que lhe é inerente:

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições (ADI 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 19.2.93).

Por sua vez, tem-se que postulados normativos "são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios"¹².

Humberto Ávila diferencia princípios e postulados afirmando que os primeiros impõem a promoção de um estado ideal de coisas através da indicação indireta de comportamentos, cujos efeitos são tidos como necessários para se alcançar determinado fim (são normas finalísticas), enquanto postulados estruturam a interpretação e aplicação do dever de promover um fim, sem prescrever nem indiretamente um comportamento, mas apenas modos de raciocínio e de argumentação em relação às normas.

É preciso – e também um tanto óbvio – afirmar que jamais poderá se permitir qualquer forma de violação a princípios, expressos ou implícitos, assim como também não se poderá admitir violação a postulados, que consiste “na não interpretação de acordo com a sua estruturação”. Humberto Ávila refere que “só elipticamente se pode afirmar que são violados os postulados (...) a rigor, violadas são as normas que deixaram de ser devidamente aplicadas”.

No presente trabalho, demonstraremos as violações a postulados normativos, ocorridas por não ter havido a correta interpretação da norma. Nesse sentido, cabe a demonstração da violação de Princípios e de Postulados – quando aplicadas as normas da Cofins não-cumulativa aos casos concretos das empresas com mão-de-obra intensiva, que não possuem créditos suficientes para compensar a majoração da alíquota.

Dual ou Misto. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 8, n. 222, fev. 2004. p. 270, grifo nosso.

¹² ÁVILA, **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. SP: Malheiros, 2006, p. 168.

2.2.1 Da Violação ao Princípio da Não-Cumulatividade

Consoante mencionado, a não-cumulatividade, seja ela entendida como princípio ou como técnica, tem como objetivo precípua afastar a incidência repetida da exação, de modo a evitar a tributação sobre a mesma base e distribuir a carga fiscal ao longo da cadeia de produção.

José Eduardo Soares Mello, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra e outros renomados tributaristas qualificam a não-cumulatividade como um princípio constitucional que, como tal, deve ser respeitado. José Eduardo Soares Mello nega ser “simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e privados)”¹³.

Entende-se que, em relação à Cofins, o legislador ordinário tem a faculdade de definir quais setores de atividade econômica serão não-cumulativos, desde que respeitado o disposto na norma constitucional. Contudo, tal faculdade não tem o poder de transformar a essência da não-cumulatividade propriamente dita, que somente tem sua finalidade maior atingida se permitido o abatimento do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação de saída, sem restrição alguma de direito de créditos das contribuições exigidas anteriormente.

Isto é, o legislador constituinte só facultou ao legislador ordinário definir quais setores poderiam adotar tal sistemática, mas em nenhum momento estabeleceu ou permitiu qualquer tipo de restrição à aplicação do princípio da não-cumulatividade. Em suma: não existe “não-cumulatividade parcial”; a não-cumulatividade deve ser plena, sem qualquer limitação.

Em afronta ao Princípio da Não-Cumulatividade, o art. 3º, §2º da Lei nº 10.833/03 vedou o direito à utilização de crédito dos valores despendidos a título de mão-de-obra e a título de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Dessarte, é inequívoco que há violação ao princípio da não-cumulatividade pela Lei nº 10.833/03 e que esta acaba por acarretar graves distúrbios ao postulado da isonomia, como se verá a seguir.

¹³ MELLO, O princípio da Não-cumulatividade. In: MARTINS, O Princípio da Não-cumulatividade. São Paulo: RT, 2004. p. 51-52.

2.2.2 Da Violação ao Postulado da Isonomia

A Constituição Federal consagra como um dos seus pilares a igualdade, prevendo já no seu preâmbulo “a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna”.

Pimenta Bueno, analisando a Constituição do Império, afirmava: “A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania”¹⁴.

A igualdade é princípio fundamental que deve ser aplicado tanto pelo legislador quanto pelo aplicador da lei. Ou seja, é um princípio que merece respeito na norma e perante a norma¹⁵:

Esse princípio — cuja observância **vincula incondicionalmente todas as manifestações do Poder Público** — deve ser considerado, em sua **precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei** — que opera numa fase de generalidade puramente abstrata — **constitui exigência destinada ao legislador** que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. **A igualdade perante a lei**, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na **aplicação da norma legal**, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. (STF, MI 58, Tribunal Pleno, Rel. p/ o ac. Min. Celso de Mello, julgamento em 14.12.90, DJ de 19.4.91, RTJ 134:2025; grifo nosso)

Ainda, é conhecida a visão tridimensional da igualdade, explicada por Humberto Ávila:

A igualdade pode funcionar como **regra**, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como **princípio**, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e, como **postulado**, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim)¹⁶.

A importância da igualdade, seja como regra, princípio ou postulado, já era reconhecida ao tempo de Aristóteles, a quem se atribui a autoria da célebre afirmação de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

¹⁴ BUENO, **Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: Editora 34, 1857, p. 424.

¹⁵ MELLO, **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁶ ÁVILA, **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.137, grifo nosso.

Todavia, sem desmerecer o apuro de tal conceituação, Roberto Ferraz¹⁷ demonstra sua incompletude, evidenciando que a questão central é descobrir o critério de definição sobre quem é igual e quem é desigual; o que permite discriminar alguns como iguais e outros como desiguais, principalmente se considerarmos que não há no mundo semelhança absoluta entre pessoas, grupos, profissões, locais etc. Então, a grande questão é: se todos são diferentes, como estabelecer critério de igualdade ou de desigualdade? Como constatar o desrespeito à isonomia?

O Tribunal Constitucional alemão estabeleceu que a regra da igualdade é ferida quando não se encontra um fundamento racional, material ou derivado da natureza das coisas para a diferenciação ou igualação da lei, ou, em síntese, quando a determinação for arbitrária¹⁸. Por sua vez, o constitucionalismo americano assevera que a igualdade que penetra nas cláusulas dos *privileges and immunities, equal protection, due process, dormant commerce e eminent domain* repele as preferências destituídas de razão ou de fundamento nos direitos individuais.¹⁹

No Brasil, Celso Antônio Bandeira de Mello²⁰ reza que “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”. Nesta brilhante obra, o Autor expõe três critérios para identificação do desrespeito à Isonomia, quais sejam o fator de desigualação, que é aquilo que é adotado como critério discriminatório; a correlação lógica, que é a verificação se há justificativa racional, fundamento lógico para atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada; bem como a consonância com a Constituição que é a verificação dessa correlação lógica com os interesses constitucionais.

Em outras palavras, Mello leciona que deve haver uma correlação lógica entre o critério de discrimen e a desigualação procedida; a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo, sob pena de afrontar o princípio da isonomia.

¹⁷ FERRAZ, A Igualdade na Lei e no Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.116, mai. 2005, p.123.

¹⁸ TORRES, **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume III**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

Por sua vez, o jurista Humberto Ávila, dá destaque a outro critério de verificação de desrespeito à isonomia, que é a finalidade. São suas palavras:

As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador.(...) **Essa diferenciação somente adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade**, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve. (...) Vale dizer que a aplicação da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão tão importante quanto menosprezada: **fins diversos levam à utilização de critérios distintos**, pela singela razão de que alguns critérios são adequados para a realização de determinados fins; outros, não.²¹

Do mesmo entendimento, compartilha o Constitucionalista Alexandre de Moraes²²:

Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Por exemplo, a exigência de altura mínima para ingresso na carreira de escrivão é inconstitucional, por ferir o princípio da isonomia, eis que não há justificativa lógica, racional para que se exija altura mínima em cargo cuja finalidade é estritamente escriturária. De outro lado, em concurso para ingresso na carreira de delegado de polícia a exigência de altura mínima pode ser considerada constitucional, pois a finalidade do cargo exige maior força²³.

Na esfera tributária, o princípio da isonomia encontra-se no art. 50, II da Carta Magna²⁴. No entanto, mesmo que não houvesse previsão expressa e específica sobre a igualdade em norma tributária, poder-se-ia aplicar às suas normas as premissas gerais da isonomia.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ MELLO, **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.d. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 10-11.

²¹ ÁVILA, **Princípio da Igualdade – Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 93, grifo nosso.

²² MORAES, **Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 32.

²³ RE 150.455. Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 07.05.99.

²⁴ **Art. 150** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) **II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida toda e qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica de rendimentos títulos ou direitos;

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será Inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idêntica posição jurídica.²⁵

A norma tributária será inconstitucional quando selecionar pessoas para submetê-las a regras específicas, que não alcancem outras em situação equivalente. Ou, utilizando os ensinamentos de Celso Mello, o Princípio da Isonomia será ferido quando na lei ou em sua aplicação não houver correlação lógica entre o fator discriminado e a razão do *discrimen*, ou, quando a correlação lógica existente for contrária aos parâmetros indicados pela Constituição.

Trazendo para o presente estudo, é fácil perceber que no sistema normativo anterior, no qual todas as empresas estavam vinculadas ao regime cumulativo, não havia desigualdades setoriais, eis que a forma de tributação e as alíquotas eram iguais para todas as empresas de todos os setores. Dessa forma, as diferenças de carga tributária entre empresas do mesmo ramo setorial, decorriam predominantemente da sua receita, e não da cumulatividade do tributo²⁶.

Ainda assim não se pode dizer que esta forma de tributação era isonômica. Muito antes pelo contrário: pode-se dizer que a apuração das referidas contribuições, pelo regime cumulativo e com alíquota única, para todas as empresas trazia grandes distinções de tributação, uma vez que, algumas delas, que possuíam cadeias de produção mais longas, acabavam por arcar com as contribuições da Cofins embutidas nos preços dos serviços e das mercadorias adquiridas, além da incidência sobre seu próprio faturamento. Em contrapartida, algumas outras empresas tinham pouca ou nenhuma carga tributária indireta, eis que não tinham maiores custos de produção, em função de uma cadeia monofásica ou mais curta, sendo, portanto, beneficiadas.

Entretanto, o que não se tem dúvida, é que, apesar de o regime cumulativo propiciar tratamento desigual entre as empresas contribuintes, tal desigualdade ocorria basicamente entre empresas de segmentos econômicos diferentes. Por exemplo: todas as empresas prestadoras de serviços de limpeza possuíam cargas tributárias reais assemelhadas, na medida em que todas

²⁵ CARRAZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67.

trabalham praticamente sem insumos ou com insumos não tributados pelo COFINS. Para elas, a repercussão da cumulatividade era pouca ou nenhuma. Por outro lado, todas as empresas industriais do setor moveleiro, por exemplo, possuíam carga tributária equivalente, porque obrigadas, todas, a adquirir conjunto de insumos tributados por aquelas contribuições.

Em geral, as diferenças de carga tributária entre empresas do mesmo ramo comercial decorria predominantemente do seu próprio faturamento, não da cumulatividade do tributo. “O regime cumulativo, como adotado, em princípio não provocava desigualdades setoriais”²⁷.

No entanto, o legislador ordinário, ao optar por manter dois regimes simultâneos de tributação “haveria de adotar um **critério razoável de *discrimen*** 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”²⁸.

Contudo, o legislador infraconstitucional, ao instituir como **fator de desigualação** para fins de recolhimento de Cofins, o regime de apuração de Imposto de Renda, adotou um critério de discriminação **sem correlação lógica** alguma, que, na prática, causa imensas dessemelhanças entre empresas que possuem mesma atividade, ferindo frontalmente o Postulado da Isonomia.

Note-se que não se está aqui a dizer que as empresas nunca poderão ser diferenciadas em razão da adoção do regime de Lucro Real ou Lucro Presumido. Ao contrário, isto já ocorre diversas vezes. Contudo, levando-se em conta a **finalidade da norma** (determinar qual o regime de tributação da Cofins), é inequívoco que não há justificativa lógica para tanto.

²⁶ Trecho do voto-vista do Des. Antônio Albino Ramos de Oliveira no acórdão da Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS, 2ª Turma, Relator Leandro Paulsen, publicado em **25.04.2007**, (TRF4); grifo nosso.

²⁷ Trecho do voto do Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, no acórdão de apelação do processo nº 2004.71.08.010633-8/RS, julgado em abril de 2007, pela 2ª turma do TRF-4; grifo nosso.

²⁸ Idem.

São as palavras de Grace Gosson, autora de interessantíssimo artigo sobre a matéria²⁹:

Nesse contexto, não nos parece ter sido razoável a opção legislativa, sobretudo porque comete o desatino de dispensar tratamento desigual, com base exclusivamente na modalidade de regime de apuração do imposto de renda adotado, a contribuintes que se encontrem dentro de uma mesma atividade econômica, e, portanto, em situação e equivalência.

Na jurisprudência do STF, esse tipo de distinção só é válida quando a diferenciação de tratamento ocorre com base em finalidades extrafiscais, e se aplique a todas as pessoas da mesma categoria:

Não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e é esse o caráter da Lei nº 9.317/96 – **pode discriminar por motivo extrafiscal** entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja **razoável**, como na hipótese vertente, derivada de uma **finalidade objetiva** e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria (ADI 1.643, julgamento da liminar, Tribunal Pleno, unânime, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 19.12.1997).

Ademais, há que se comentar uma flagrante violação originalmente presente na Lei nº 10.833/03, muito pouco comentada na doutrina, relativa ao setor agroindustrial. Tal violação se fundamenta basicamente no reconhecimento expresso, pela Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, da existência de desequilíbrio entre créditos e débitos atinentes às agroindústrias e na concessão de crédito presumido a este setor:

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

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

Ocorre que este ‘desequilíbrio’ do setor agroindustrial é o mesmo que possuem as empresas de prestação de serviços adotantes pelo lucro real que também têm “*significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em*

²⁹ GOSSON, COFINS na Prestação de Serviços: Violação do Princípio da Isonomia. In: FISCHER e PEIXOTO, **PIS – Cofins – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 461.

transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas”. Contudo, não foi concedido a estas o crédito presumido concedido ao setor agroindustrial, em clara afronta ao princípio da isonomia.

É verdade que a Lei nº 10.865/04 tentou extinguir algumas dessas desigualdades, autorizando que alguns ramos do setor de prestação de serviços permanecessem no regime cumulativo. No entanto, o cerne da questão é que a própria Exposição de Motivos reconhece que há casos em que o modelo proposto de não-cumulatividade gera desequilíbrios a determinados contribuintes, e mesmo assim só foi alterada a situação de alguns contribuintes específicos.

Ainda, o contribuinte optante pelo lucro presumido, mesmo que este sistema seja mais conveniente do ponto de vista da apuração do IRPJ, poderá optar pelo regime do lucro real e, assim, passar ao sistema da COFINS não-cumulativa, se assim desejar. Todavia, o inverso não é verdadeiro, eis que inúmeras empresas tributadas pelo lucro real estão proibidas de optar pelo lucro presumido, em razão de estarem enquadradas em alguma hipótese do artigo 14 da Lei nº 9.718/98, e, conseqüentemente, estão proibidas de aderir ao regime cumulativo, restando obrigatoriamente vinculadas ao regime não-cumulativo e, como conseqüência, obrigadas a suportar a elevação da alíquota imposta pelo regime da “não-cumulatividade”.

Observe-se que as empresas optantes pelo lucro presumido são as mais lucrativas e foram justamente estas que o legislador decidiu resguardar, ao mantê-las no regime anterior.

Pelo exposto, entendendo que o postulado da isonomia estrutura a “a aplicação do Direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim)”³⁰, conclui-se que os efeitos práticos da Lei nº 10.833/03 causam gravíssimas violações ao postulado e ao princípio da isonomia. Tal violação resulta em outras transgressões, que serão vistas a seguir.

³⁰ ÁVILA, **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. SP: Malheiros, 2006, p.137.

2.2.3 Violação ao Postulado do Legislador Coerente

Em artigo sobre a matéria em estudo, o Professor Humberto Ávila³¹ nos trouxe lições sobre o Postulado do Legislador Coerente. Este advém da norma da igualdade (art. 5, caput e art. 150, II da CF/88) em conexão com o Princípio do Estado de Direito (art. 1º CF/88), tendo em vista que aquela (igualdade) “no seu aspecto dinâmico e temporal, exige um comportamento conseqüente, coerente, congruente do legislador, no presente, relativamente às distinções que ele próprio já fez no passado. Esse dever, quando relacionado ao aspecto sistemático, inclusive de um único documento legislativo, também é denominado de “dever de congruência sistemática”.

Ou seja, a igualdade, além de exigir que o “Poder Público diferencie os contribuintes com base em medidas de comparação razoavelmente relacionadas à finalidade eleita (...) impõe a coerente implementação das diferenciações já feitas pelo próprio Poder Público no passado”³².

Isto é, o legislador, ao introduzir uma regra que discrimine pessoas ou situações, está comprometido com as suas próprias razões fundamentais, devendo aplicá-las “*de modo conseqüente e sem contradição, não podendo se afastar do seu princípio ordenador, a não ser que ele próprio possa suficientemente justificar e fundamentar esse distanciamento.*” É também como entende o Supremo Tribunal Federal:

(...) **A QUESTÃO DA COERÊNCIA DO ORDENAMENTO POSITIVO** (...) Os postulados que informam a teoria do ordenamento jurídico e que lhe dão o necessário substrato doutrinário assentam-se na premissa fundamental de que o sistema de direito positivo, além de caracterizar uma unidade institucional, constitui um complexo normativo cujas partes integrantes devem manter, entre si, um **vínculo de essencial coerência**. (STF, RE-AgR 215107/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Celso De Mello, DJ 02.02.2007, pp. 0138)

No caso em tela, o legislador optou expressamente pelo regime da não-cumulatividade, reconhecendo de forma explícita a finalidade de distribuir a carga tributária ao longo da cadeia de produção, para estimular a eficiência econômica. Desse modo, deveria aplicar sua decisão de modo conseqüente e isento de contradições, sob pena de violar o princípio da isonomia:

³¹ ÁVILA, O “postulado do legislador coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, **Grandes**

Aqui entra cena o “postulado do legislador coerente”: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não-cumulativo, deve desenvolvê-la de modo conseqüente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade(...). **O legislador, no entanto, não desenvolveu de modo conseqüente e isento de contradições o regime não-cumulativo. Isso porque, embora o tenha adotado, deixou de honrar o critério de distinção eleito (capacidade compensatória de créditos anteriores) e a finalidade que o justifica (afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico).**³³

Isto é, quando o legislador optou por determinar a tributação pelo regime da não-cumulatividade tendo como finalidade principal afastar a incidência repetida da exação, deveria ter adotado critério de distinção que permitiria alcançar a finalidade almejada, qual seja, o que levasse em conta a capacidade compensatória de créditos anteriores. Como assim não procedeu, violou o Postulado do Legislador Coerente e incorreu em contradições que resultaram em conseqüência não esperada. Uma delas é a violação ao princípio da capacidade contributiva.

2.2.4 Violação ao Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está esculpido no §1º do art. 145 da CF/88. É considerado subprincípio da Isonomia, pois é critério de discriminação justo que, se respeitado, não viola o princípio da isonomia. No âmbito tributário geral, a aplicação prática deste princípio encontra-se na alíquota progressiva, presente no imposto de renda, entre outros.

Neste estudo a violação deste princípio é manifesta, pois o critério de discriminação utilizado não levou em conta a capacidade contributiva dos contribuintes discriminados, que não demonstraram aumento de riqueza correspondente ao aumento da tributação.

Como visto, o critério de *discrimen* utilizado pela Lei nº 10.833/03 é absolutamente discricionário e não há causa que o justifique. Ademais, os únicos critérios que poderiam ser aceitáveis seriam o da capacidade contributiva ou algum motivo extra-fiscal definido constitucionalmente (que geralmente considera a capacidade contributiva das partes envolvidas).

Questões Atuais de Direito Tributário. v.11. São Paulo: Dialética, 2007, P. 178-179.

³² Idem p.176-177.

³³ ÁVILA, O “postulado do legislador coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário.** v.11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 180; grifo nosso.

Com efeito, é sabido que a carga tributária da Cofins de empresas com mão-de-obra intensiva praticamente dobrou. Sequer se poderia pensar que o legislador pretendeu, com a nova sistemática, onerar as empresas que operam pelo lucro real com uma maior carga tributária à guisa de Cofins, por terem tais empresas, presumivelmente, maior capacidade contributiva.

Primeiro por que a opção pelo lucro real não é fato indicativo de maior capacidade contributiva. Tal opção está a indicar, tão-somente, que a empresa entende que, optando por este regime, sua carga de IRPJ será menor (Diga-se, a propósito, que são as empresas mais lucrativas – e lucro sim é fato signo da capacidade contributiva – as optantes pelo lucro presumido).

Segundo, conforme a Exposição de Motivos, a sistemática da não-cumulatividade não foi introduzida para onerar qualquer setor econômico, mas para desonerar as operações em cascata. O aumento de alíquota ocorreu para compensar eventuais perdas advindas do aproveitamento de créditos. É muito lógico, portanto, que só deveriam estar sujeitas à elevação de alíquota empresas que, de alguma forma, poderiam dar azo à redução da arrecadação, isto é, as empresas capazes de se valerem do aproveitamento de créditos, como é o caso das empresas industriais/atacadistas, com relevante custo em insumos. Todavia, não foi o que ocorreu.

São por estas razões que se pode afirmar que o Princípio da Capacidade Contributiva também foi ferido pelas disposições trazidas pela nova lei da Cofins, causando, por conseguinte, distorções na Livre Concorrência das empresas, como se passa a expor a seguir.

2.2.5 Violação ao Princípio da Livre Concorrência

O Princípio da Livre Concorrência está consagrado na Carta Maior como um dos princípios gerais da atividade econômica, referido nos arts. 170, IV e 173, §4º. Para considerar-se como respeitado, pressupõe a existência concomitante de três requisitos: 1) **liberdade de ação**; 2) **regularidade jurídica** e 3) **igualdade de condições**.

A **liberdade de ação** vincula-se à livre-iniciativa e à desnecessidade de a empresa justificar todos os seus atos (salvo exigências legais específicas e razoavelmente justificadas). A

regularidade jurídica se revela com a constituição e registro formal da empresa, bem como regularidade fiscal e cumprimento de regras próprias de cada tipo de atividade. Por sua vez, a **igualdade de condições**, relaciona-se com as condições proporcionadas pelo Poder Público às empresas (tributação, normas técnicas, incentivos), que devem ser, dentro do possível, o mais similares possível, podendo haver algumas distinções apenas quando plenamente justificável.

No caso em tela, a violação ao Princípio da Livre Concorrência decorre diretamente da **falta de igualdade de condições** entre empresas do mesmo ramo (serviços), e por isso concorrentes, quando uma é regida pelo sistema cumulativo e a outra pelo não-cumulativo.

Nesse sentido, cabe repisar que a partir da instituição da nova sistemática, empresas concorrentes vêm sendo tributadas pela não-cumulatividade, por uma **alíquota superior ao dobro** da que vêm pagando suas concorrentes tributadas pela cumulatividade, fato que as obriga a praticarem preços maiores, o que vem acarretando desequilíbrio na concorrência.

Isto é, empresas adotantes da sistemática cumulativa acabam por ter seus custos fiscais infinitamente menores que suas concorrentes, podendo manter seus preços reduzidos – sem abdicar do lucro –, enquanto suas concorrentes tributadas pela não-cumulatividade são obrigadas a ou diminuir seu lucro ou repassar a majoração de tributos ao consumidor, restando, de qualquer forma, prejudicadas frente à concorrência. Desse modo, o próprio Estado, que deveria ser o ente protetor do Princípio da Livre Concorrência, é exatamente quem dá a causa à sua violação, ao instituir lei que acarrete tamanhas distorções.

Ao considerar-se que o principal objetivo das medidas adotadas pela Lei nº 10.833/03 era o estímulo à eficiência econômica, percebe-se o quão desproporcional é tal legislação.

2.2.6 Da Violação ao Postulado da Proporcionalidade

O Postulado da Proporcionalidade, felizmente, tem sido muito utilizado pelo Poder Judiciário como forma de controle dos atos do Poder Público. Todavia, há que se ter mente que ele não se confunde com a idéia de proporção em suas mais variadas manifestações.

Com base na doutrina alemã, leciona Humberto Ávila, na obra já inúmeras vezes citada no presente trabalho³⁴, que para verificar se um meio é proporcional, deve-se proceder a três exames fundamentais: o da **adequação** (o meio promove o fim?), o da **necessidade** (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamenta(is) afetados?) e o da **proporcionalidade em sentido estrito** (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Neste sentido, cabe proceder ao exame das três questões para configurarmos a desproporcionalidade da Lei da Cofins aplicada às empresas tributadas pelo lucro real e com mão-de-obra intensiva. Antes, contudo, cabe definir o que é *meio* e o que é *fim* no caso em tela.

O *fim*, no objeto do estudo em questão, corresponde à finalidade da lei, que no caso é, “estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos, tendo como premissa básica a manutenção da carga tributária, e a redistribuição desta entre os diversos setores” (Exposição de Motivos da MP 135). Por sua vez, o *meio* é a instituição da sistemática não-cumulativa a empresas tributadas pelo regime do lucro real, para fins de imposto de renda.

Passando à análise, têm-se as seguintes constatações:

Adequação – O meio promove o fim?

Não, o meio não promove o fim, pois eleva a carga tributária de determinado grupo de empresas (empresas que possuem mão-de-obra intensiva), o que vai de encontro à finalidade da lei de estimular a eficiência econômica, e à premissa de manutenção da carga tributária.

Necessidade – Dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamenta(is) afetados?

³⁴ ÁVILA, **Teoria dos Princípios**. definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.149.

Sim, há outros meios disponíveis, adequados e menos restritivos. A lei poderia, por exemplo, ter determinado a instituição da sistemática da não-cumulatividade apenas às indústrias e ao comércio atacadista, que são os maiores beneficiados com tal sistemática. Ou, ainda, poderia ter excluído as empresas de prestação de serviços tributadas pelo lucro real com mão-de-obra intensiva da incidência da não-cumulatividade, ou, o ideal, poderia ter deixado a critério de cada empresa a opção pelas sistemáticas cumulativa ou não-cumulativa.

Proporcionalidade em sentido estrito – As vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?

Obviamente que não, eis que as empresas que possuem mão-de-obra intensiva não obtiveram vantagem alguma com a novel sistemática, apenas foram prejudicadas com a majoração da alíquota. Nesse sentido, cumpre ressaltar que a vantagem obtida pelas indústrias ou comércio atacadista, de nenhuma maneira justificaria as desvantagens sofridas pelo setor de prestação de serviço, principalmente em razão de que uma não exclui a outra.

Concluindo, pode-se afirmar que por qualquer ângulo que se examine a questão, não há nenhum que possibilite a caracterização da norma como proporcional. Desse modo, considerando-se que um postulado deve ser utilizado para a análise de normas-regra, para verificar sua consistência normativa, sua validade e sua aplicabilidade, deve-se registrar também a desproporcionalidade desta norma para fins de interpretação, validade e aplicação.

2.2.7 Da Violação ao Postulado da Razoabilidade

A Razoabilidade está implícita em nossa Constituição e é utilizada para estruturar e orientar a aplicação de normas de Direito, sendo por isso um *postulado*.

Vem a doutrina e jurisprudência entendendo a lógica e a razoabilidade como pressuposto de constitucionalidade da norma e condição necessária ao Estado de Direito. As normas irrazoáveis (postulado da razoabilidade), inadequadas (postulado da proporcionalidade) ou incongruentes (postulado do legislador coerente) não deverão ser aplicadas aos casos concretos.

Humberto Ávila complementa que o aplicador da norma não deve se limitar a afirmar que a razoabilidade exige que a norma seja razoável, mas deve buscar na Ciência do Direito critérios consistentes para sua aplicação. O autor distingue pelo menos quadro hipóteses aplicativas do postulado da razoabilidade: “*razoabilidade-equidade, razoabilidade-coerência, razoabilidade-equivalência e razoabilidade-congruência*”.³⁵ Na questão objeto do presente estudo, entende-se que todas as hipóteses aplicativas do postulado da razoabilidade restaram violadas. Cabe a verificação de cada uma delas:

Razoabilidade-Equidade

A *razoabilidade-equidade* exige a conformidade da norma geral com o caso concreto. Esta concepção tem por base os ensinamentos de Aristóteles, “para quem a natureza da equidade consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa por ser geral”³⁶. Ou seja, ao verificar a aplicabilidade de uma norma no caso concreto, deve-se verificar se o caso individual adequa-se à generalização da norma geral. São as palavras do ilustre tributarista, *verbis*:

(...) a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral. A razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça (“Preâmbulo” e art. 3º da CF).

(...) a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de um caso anormal. (grifo nosso)³⁷

Nesta senda, entende-se que a *razoabilidade-equidade* restou violada, pois as empresas tributadas pelo lucro real que têm significativas atividades de prestação de serviços e mão-de-obra intensiva não se adequam à norma geral da Cofins não-cumulativa (que instituiu a não-cumulatividade justamente para desonerar a cadeia tributária), pois não possuem quantidade suficiente de créditos sequer para neutralizar a majoração da alíquota.

³⁵ ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 408-409.

³⁶ *Ibidem*, p.413.

³⁷ ÁVILA, **Teoria dos Princípios**. da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. SP: Malheiros, 2006, p.141.

Neste diapasão, pode-se afirmar *in casu* que a razão que motivou a instituição da regra exclui a aplicação da norma no caso concreto. Isso porque, a “razão motivadora da regra” era a distribuição da carga tributária ao longo da cadeia de produção; e a regra (não-cumulatividade para as empresas optantes pelo lucro real) não alcança tal finalidade. Muito pelo contrário, aumenta de maneira extraordinária a carga tributária de todo um setor de atividade econômica (serviços) e afronta inúmeros princípios constitucionais. São as palavras de Humberto Ávila:

Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra da satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. **Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária.**³⁸

Razoabilidade-Equivalência

A razoabilidade-equivalência ordena que exista uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. *In casu*, verifica-se que a medida adotada para evitar a redução da arrecadação tributária (aumento da alíquota de 3% para 7,6%) não é razoavelmente equivalente ao valor que seria perdido com a instituição da não-cumulatividade.

Razoabilidade-Congruência

Por outro lado, no que refere à razoabilidade-congruência, exige-se uma *relação congruente entre critério de diferenciação escolhido e a medida adotada*. Esta hipótese de razoabilidade em muito se vincula com o Postulado da Isonomia, eis que esta hipótese de razoabilidade prevê que não pode haver discriminação arbitrária ou aleatória, “sem fundamento numa finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível. E diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade”³⁹.

Aqui não se analisa a relação entre meio e fim (ver Princípio da Proporcionalidade), mas entre critério e medida. Contudo, conforme amplamente demonstrado ao longo do trabalho, o

³⁸ ÁVILA, *op. cit.*, p.142, grifo nosso.

³⁹ ÁVILA, **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. SP: Malheiros, 2006, p.145.

critério discriminador utilizado pela Lei nº 10.833/03 (regime de tributação para fins de Imposto de Renda) não tem razão lógica, é desproporcional e absolutamente despido de fundamento.

Razoabilidade-Coerência

Por fim, a razoabilidade-coerência também está relacionada com o critério de discriminação, eis que ela revela-se impondo “a ausência de contrariedade interna entre elementos normativos, da própria norma ou de outras normas do ordenamento jurídico”⁴⁰.

No estudo em questão, tal hipótese de irrazoabilidade se revela porque o critério discriminador (regime de tributação de IRPJ) não é congruente nem vinculado com a realidade. A Constituição exigia que o critério levasse em consideração a capacidade compensatória de créditos de cada empresa, o que não ocorreu, resultando em inconstitucionalidade da norma.

Igualmente, também está presente uma incoerência interna da norma, ao instituir a sistemática da não-cumulatividade para empresas que não acumulam créditos. Neste sentido, as palavras do Juiz Federal Leandro Paulsen, ao julgar caso que trazia exatamente a matéria objeto do presente estudo: “*aliás, a própria função do regime não-cumulativo fica comprometida, evidenciando que a sua aplicação no caso não passa por um juízo de razoabilidade*”.⁴¹

Desse modo, conclui-se que, no caso em questão, a aplicação da legislação ao caso concreto das empresas adotantes do lucro real que possuam mão-de-obra intensiva, tais como as de prestação de serviços, manifesta-se em frontal desrespeito ao postulado da razoabilidade, seja ele considerado sob o ponto de vista de qualquer uma das hipóteses antes determinadas, tanto para fins de interpretação, validade e aplicação.

⁴⁰ ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.420.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, foi visto que a aplicação da não-cumulatividade da Cofins imposta às empresas optantes pelo lucro real que tenham mão-de-obra intensiva, tais como as de prestação de serviços, resulta em desmesurada majoração na carga tributária, indo de encontro aos objetivos da Lei nº 10.833/03, violando a Constituição, princípios e postulados normativos.

Como melhor alternativa para solução deste problema, visualiza-se, desde logo, uma alteração legislativa, deixando à escolha livre de cada empresa o regime de recolhimento da Cofins (se cumulativo ou não). Outras alternativas seriam: a exclusão da vedação de utilização de crédito de mão-de-obra; a transferência de todas as empresas para o regime não-cumulativo, com alíquota única e reduzida; ou, ainda, a exclusão do regime não-cumulativo a todas as receitas advindas da prestação de serviços.

O legislador, por força de pressão e lobby de alguns setores, já excluiu da nova modalidade algumas empresas de serviços⁴². A lista, porém, não é exaustiva – e nem poderia, dada a inesgotável diversidade de empresas de serviços existentes. Todavia, infelizmente acredita-se que o legislativo, alertado por alguns de seus próprios membros sobre os efeitos nefastos da Lei nº 10.833/03 em relação a tais empresas, ainda na votação de Aprovação da Medida Provisória nº 135 no Senado Federal⁴³, não tem a mínima intenção de promover tal alteração legislativa, pelo o que se propõe, humildemente, forma de interpretação normativa, que vise a corrigir as distorções da Lei nº 10.833/03, em relação às empresas objeto do trabalho.

Entende-se que a Lei nº 10.833/03 é uma “boa norma”, e merece ser preservada. Todavia, revela-se **inaplicável** às empresas objeto do presente estudo, uma vez que elas não necessitam do regime não-cumulativo, por terem cadeia produtiva diminuta e irrisórios créditos para compensar, e nem o suportam, em razão da majoração da alíquota e da vedação de

⁴¹ Trecho do voto do Juiz Federal Leandro Paulsen, no acórdão de apelação do processo nº 2004.71.08.010633-8/RS, julgado em abril de 2007, pela 2ª turma do TRF-4.

⁴² Leis nºs 10.865/04, 10.925/04, 11.051/04, 11.196/05 e 11.434/06

⁴³ Vide discussão, em turno único, do Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003, proveniente da Medida Provisória nº 135, de 2003, no Diário do Senado de 23.12.2003

utilização de créditos de mão-de-obra. Em suma, essas **empresas não estão incluídas na hipótese prevista pelo legislador para a aplicação da norma**. Nesse sentido não se pode deixar de referir os sempre contemporâneos ensinamentos de Pontes de Miranda:

Se a lei, obra do homem, ainda que lhe pareça fundada em poderosas razões, desserve à sociedade e contraria o direito inerente à realidade social, não pode pretender absoluta observância.⁴⁴

Como visto, a aplicação da Lei da Cofins não-cumulativa a estas empresas acaba por violar inúmeros Princípios Constitucionais, bem como vai de encontro ao que indicam os Postulados da Isonomia, Proporcionalidade, Razoabilidade e Legislador Coerente. No entanto, entende-se que não se trata de inconstitucionalidade *in abstracto* da norma – ela é constitucional e merece ser preservada, pois necessária no ordenamento pátrio e de suma justiça relativamente às empresas industriais/atacadistas que possuam capacidade compensatória de créditos. Trata-se, isto sim, de **inconstitucionalidade** que a aplicação *in concreto* da norma é capaz de gerar nos casos das empresas que operam pelo lucro real com mão-de-obra intensiva.

O julgador, como intérprete da lei, deve fazer cumprir o real objetivo da norma, de forma que suas conseqüências não destoem ou conflitem com os motivos que levaram a sua edição, muito menos estejam em descompasso com a ordem constitucional. Se, por falha técnica legislativa ou mero equívoco, a lei produzir resultados diversos ou até conflitantes com sua real finalidade, é função do intérprete atuar no sentido de reestabelecer a vontade do legislador.

Trazendo para o presente estudo, verificam-se pelo menos duas formas de interpretação: uma que aplica, obrigatoriamente, a não-cumulatividade para todas as empresas que sejam tributadas pelo regime do lucro real e outra (que pode ser considerada também como uma interpretação teleológica, axiológica, econômica, sociológica, sistemática, entre outras), que exclui da não-cumulatividade as empresas tributadas pelo lucro real que não tiverem créditos suficientes para compensar, como é o caso da maciça maioria das empresas tributadas pelo lucro real que possuem mão-de-obra intensiva, tais como as prestadoras de serviços.

⁴⁴ MIRANDA, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 134.

Não resta dúvida de que, se interpretarmos a norma da Cofins entendendo que todas as empresas que adotam o lucro real sujeitam-se, obrigatoriamente, ao regime da não-cumulatividade, a Lei nº 10.833/03 será inconstitucional, pois viola o art. 195, §12 da Constituição Federal e contraria os Postulados da Isonomia, do Legislador Coerente, da Proporcionalidade e da Razoabilidade e os Princípios Constitucionais da Não-Cumulatividade, da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência.

Assim,

- I. em respeito aos princípios da economia processual, da supremacia da Constituição, da unidade do ordenamento jurídico e da presunção de constitucionalidade das leis;
- II. visando preservar a norma e não decretar sua inconstitucionalidade;
- III. visando inibir e excluir interpretações, literais ou não, que por desconformes à Constituição conduzam a uma exegese divorciada do sentido autorizado pela Lei Fundamental,

deve-se interpretar a Lei nº 10.833/03 de acordo com a vontade do legislador - expressamente colocada na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135 - isto é, tendo como premissa a manutenção da carga tributária, visando à distribuição desta ao longo da cadeia de produção e o estímulo à eficiência econômica e à geração de condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos.

Isto é, **deve-se restringir a aplicação da Lei nº 10.833/03** (integralmente ou dos seus arts. 1º ao 8º) apenas às empresas que possuam capacidade compensatória de créditos suficiente para compensar a majoração da alíquota, ou seja, **excluindo do seu alcance as empresas tributadas pelo lucro real que possuam mão-de-obra intensiva.**

Cabe referir que entende-se ser esta a melhor forma de solução para o problema apresentado no presente trabalho, pois respeita os princípios da economia processual, da supremacia da Constituição, da unidade do ordenamento jurídico e da presunção de constitucionalidade das leis. Também vai ao encontro da Tese do Legislador Negativo do STF, preserva a norma e evita a declaração de inconstitucionalidade e a conseqüente necessidade de se levar o assunto ao julgamento do Pleno dos Tribunais e ao STF.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Princípio da Igualdade – Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v.11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

BARRETO, Rodrigo Saito. Aspectos Inconstitucionais e Ilegais da Lei nº 10.833/2003: cofins não-cumulativa. **Jus Navigandi**, Teresina, v.9, n.610, mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9644>>. Acesso em: 11.03.2010.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11.03.2010.

BRASIL. Medida Provisória nº 135/03 e Exposição de Motivos. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11.03.2010.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 11.03.2010.

BUENO, Pimenta. **Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: Editora 34, 1857.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTILHOS, Júlio Ferreira de. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thonsom, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário**: teoria e prática. São Paulo: Atlas,

2004.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

DEL TOMÉ, Fabiana Padre. **Natureza Jurídica da “Não-Cumulatividade” da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade**. In: FISCHER, Otávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **PIS - COFINS – Questões atuais e Polêmicas** – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **As Lacunas no Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

____. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERNANDES, Edson Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins: implicação contábil, societária e fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ, Roberto. A Igualdade na Lei e no Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 116, mai. 2005.

GOSSON, Grace Christine de Oliveira. Cofins na Prestação de Serviços: Violação do Princípio Constitucional da Isonomia. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PIS – Cofins – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**, 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Virtudes e Defeitos da Não-cumulatividade do Tributo do Sistema Tributário Brasileiro**. Fortaleza, 2006. Disponível em: http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=159. Acesso em: 11.03.2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELLO, José Eduardo Soares. O princípio da Não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da Não-cumulatividade**. São Paulo: RT, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Moreira Alves e o controle de constitucionalidade no Brasil**. São Paulo: Celso Bastos, 2000.

MIRANDA, Pontes de. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. 4v.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAGANELLA, Marco Aurélio. A Constituição, o Princípio da Livre Concorrência e o Sistema de Mercado Dual ou Misto. **Jus Navigandi**, Teresina, v.8, n. 222, fev. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4823>>. Acesso em: 11.03.2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de ; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thonsom, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - volume III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VIANA, Leison Soares. A Cumulatividade e a Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Gestão e Conhecimento**, Poços de Caldas, v.3, n.2, mar./jun. 2007. Disponível em: <<http://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/nupepu/online/inicial.htm>>. Acesso em: 11.03.2010.

Referências jurisprudenciais:

Todas as referências jurisprudenciais do presente trabalho foram obtidas em meio eletrônico, sendo todas confirmadas na data de 11 de março de 2010. A seguir os endereços eletrônicos nos quais estão disponíveis.

Supremo Tribunal Federal – www.stf.gov.br

Superior Tribunal de Justiça – www.stj.gov.br

Tribunal Regional Federal da 4ª Região – www.trf4.gov.br

