

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**IBET-CUIABÁ**

**Ronaldo Luiz Costa**

**PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**CUIABÁ**

**2011**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**IBET-CUIABÁ**

**Ronaldo Luiz Costa**

**PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso entregue ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários de Cuiabá/MT, como exigência para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação do Professor Luís Fernando de Souza Neves.

**CUIABÁ**

**2011**

## RESUMO

COSTA, Ronaldo Luiz. **PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal.**

O presente trabalho tem por objetivo o estudo sobre a sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS em relação à Constituição Federal. Para sua elaboração, partiremos do rascunho histórico legislativo das mencionadas Contribuições, partindo, a seguir, para a definição da regra-matriz de incidência tributária, construindo a regra-matriz dessas contribuições, bem como a regra-matriz do direito ao crédito Não-Cumulativo. Em seguida, apresentaremos a definição de Não-Cumulatividade, confrontando as leis de regência dessas Contribuições com a própria Constituição Federal, demonstrando, assim, as inconstitucionalidades que se abatem sobre as Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03.

**Palavras-chave:** não-cumulatividade – PIS – COFINS – Constituição Federal - inconstitucionalidade – Lei 10.637/02 – Lei 10.833/03.

## **ABSTRACT**

**COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Non-Cumulatives and Federal Constitution.**

The present work aims the study about the Non-Cumulative systematic of PIS and COFINS regarding the Federal Constitution. For its formulation, we will start from the historic legislative draft of the mentioned Contributions, proceeding, then, to the definition of the rule-matrix incidence tax, making the rule-matrix of these contributions, as well as the rule-matrix of the right to Non-Cumulative credit. Next, we will present the Non-Cumulativity definition, confronting the regency laws of these Contributions with the Federal Constitution itself, demonstrating, therefore, the unconstitutionality that befall the Laws 10637/02 and 10833/03.

**Keywords:** non-cumulativity – PIS – COFINS – Federal Constitution - unconstitutionality – Law 10.637/02 – Law 10.833/03.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO 1 - ESCORÇO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO PIS E DA COFINS .....	3
CAPÍTULO 2 - REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	7
2.1 - Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS Não-Cumulativos .....	10
2.2 - Regra-Matriz do Direito ao Crédito Não-Cumulativo do PIS e da COFINS .....	12
CAPÍTULO 3 - DAS INCONSTITUCIONALIDADES ACERCA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS .....	15
3.1 - Do Conceito Constitucional de Não-Cumulatividade .....	15
3.2 - Das Inconstitucionalidades Acerca da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS – Da violação ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade .....	20
3.2.1 - Da Vedação aos créditos Não-Cumulativos – Art. 3º, § 2º, I e II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 .....	23
3.2.2 - Da Enumeração Taxativa dos Créditos – Art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 .....	25
3.3 - Da Violação ao Princípio da Isonomia .....	28
CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	33

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo o estudo sobre o sistema Não-Cumulativo da Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS), instituído através da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criado pela Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as inconstitucionalidades que pairam sobre aludidas Leis, a partir do momento em que impedem o aproveitamento amplo e irrestrito dos créditos verificados pelas pessoas jurídicas submetidas a tais regimes, bem como instituem tratamento desigual em relação às pessoas jurídicas impedidas de se utilizarem do referido sistema.

De acordo com a nova sistemática introduzida no ordenamento jurídico pelas Leis acima mencionadas, para cobrança do PIS e da COFINS, os contribuintes têm direito a deduzir, do valor inicialmente apurado a título dessas contribuições, o montante de créditos calculados sobre os custos, despesas e outros encargos incorridos, de acordo com os permissivos legais (art. 3º de ambas as Leis).

Todavia, embora com previsão Constitucional (CF, art. 195, § 12), a Não-Cumulatividade de tais Contribuições não foi disciplinada de maneira adequada pelo legislador ordinário, que criou obstáculos ao amplo aproveitamento dos créditos, além violar o princípio da igualdade tributária, ao estatuir que somente a pessoa jurídica sujeita à apuração do imposto de renda pelo lucro real poderá dela se utilizar.

Assim, para a elaboração do presente estudo, inicialmente será apresentada uma síntese histórica da legislação de regência do PIS e da COFINS, demonstrando a origem normativa de aludidas contribuições, mesmo antes de sua instituição Não-Cumulativa, bem como o fundamento constitucional de mencionados tributos na forma Não-Cumulativa.

Num segundo capítulo, será apresentado um breve estudo sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária, seus conceitos, fundamentos e critérios, para, então, discurrir acerca da Regra-Matriz que compõe as contribuições do PIS e da COFINS e a que compõe o direito ao Crédito Não-Cumulativo desses tributos.

E, uma vez apresentada a Regra-Matriz, e antes de adentrar ao objeto do presente estudo, qual seja, as inconstitucionalidades que recaem sobre as Leis que disciplinam o PIS e a COFINS, imperioso que se apresente, também, o conceito Constitucional do instituto jurídico-tributário que se apresenta como o princípio da Não-Cumulatividade, diferenciando-o em relação ao tratamento Não-Cumulativo conferido ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e em relação ao tratamento Não-Cumulativo imposto ao PIS e à COFINS.

Neste último capítulo será abordada, ainda, a questão central do presente trabalho, demonstrando ao leitor as inconstitucionalidades que rodeiam as Leis que instituíram o PIS e a COFINS Não-Cumulativos, fornecendo soluções pertinentes que possam ser apresentadas ao Poder Judiciário para corrigir os equívocos do legislador ordinário.

Por derradeiro, será apresentada a conclusão em relação à exposição da presente dissertação, com o que se espera ter oferecido ao leitor, valiosa contribuição acerca do estudo da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS.

## CAPÍTULO 1

### ESCORÇO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO PIS E DA COFINS

As Leis ordinárias nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas resultantes das Medidas Provisórias nº. 66, de 30 de agosto de 2002, e nº. 135, de 31 de outubro de 2003, respectivamente, instituíram a previsão de incidência Não-Cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS, dispondo sobre a possibilidade de desconto das respectivas bases de cálculos, de determinados valores de bens e serviços, como, por exemplo, aqueles utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; valores de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; valores de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; dentre outros.

Antes, contudo, da criação das Medidas Provisórias que culminaram na promulgação das Leis ordinárias que instituíram o PIS e a COFINS Não-Cumulativos, a legislação tributária já previa a existência das aludidas contribuições sociais.

O PIS/Pasep foi instituído pela Lei Complementar nº. 7, de 7 de setembro de 1970<sup>1</sup>, com a finalidade de custear o Programa de Integração Social, o qual tinha como objetivo “*promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas*”<sup>2</sup>.

Conforme previa a Lei Complementar, sua alíquota era de 0,15%, porém, com previsão de aumentos anuais sucessivos, até atingir a margem de 0,5%, a partir de 1974<sup>3</sup>, e a base de cálculo era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador<sup>4</sup>. Tinha como fundamento Constitucional o art. 165, V, da CF/67<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> A LC 7/70 foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, a qual no art. 239 assim dispõe: “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo”. Outrossim, o faturamento foi incluído dentre as fontes de custeio da Seguridade Social, conforme redação originária do art. 195, I, da CF/1988.

<sup>2</sup> Art. 1º, da LC 7/70.

<sup>3</sup> Art. 3º, “b”, da LC 7/70.

<sup>4</sup> Art. 6º, parágrafo único, da LC 7/70.

Já a contribuição para o Finsocial (Fundo de Investimento Social), precedente da COFINS, foi instituída pelo Decreto-Lei nº. 1.940, de 25 de maio de 1982, e tinha como base de cálculo a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, com algumas deduções previstas no próprio Decreto-Lei<sup>6</sup>.

Por sua vez, a COFINS propriamente dita foi criada pela Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, com arrecadações “*destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social*”<sup>7</sup>.

Sua alíquota era de 2%<sup>8</sup>, prevendo como base de cálculo “*o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviço de qualquer natureza*”<sup>9</sup>, e tinha como fundamento Constitucional o art. 195, I, da CF/88, em sua redação originária<sup>10</sup>.

Assim, esse era o espelho legislativo do PIS e da COFINS, até que em 27 de novembro de 1998 foi editada a Lei nº. 9.718, que unificou o regime de ambas as Contribuições, estabelecendo, em seu art. 4º, IV, alíquotas de 0,65%<sup>11</sup> e 3%, respectivamente, incidentes sobre o faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida como “*a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*”<sup>12</sup>.

Todavia, a Lei nº. 9.718/98 padecia de vícios de inconstitucionalidade, uma vez que a CF/88 não outorgava competência ao legislador ordinário para instituir a contribuição do PIS e da COFINS sobre a receita.

---

<sup>5</sup> Instituído pela Emenda nº. 01/69, e assim dispunha: “*Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: (...) V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; (...)*” (sic.).

<sup>6</sup> Art. 1º, § 1º e alíneas, do Decreto-Lei 1.940/1982, com redação dada pelo Decreto-Lei 2.397/1987.

<sup>7</sup> Art. 1º, da LC 70/91.

<sup>8</sup> Art. 2º, da LC 70/91.

<sup>9</sup> *Idem*.

<sup>10</sup> “*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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (...)*”.

<sup>11</sup> Vale expor que a Alíquota do PIS já era de 0,65%, desde a Medida Provisória nº. 1.212, editada inicialmente em 1995, sendo confirmada pela Lei nº. 9.715/98.

<sup>12</sup> Artigos 2º e 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, parágrafo este já revogado pela Lei nº. 11.941/09.

O eminente professor Sacha Calmon, em parceria com a douta professora Misabel Derzi, já tiveram a oportunidade de expor que:

*“Com as alterações introduzidas na legislação do PIS e da Cofins, que modificaram substancialmente suas bases de cálculo, perderam as referidas contribuições o seu supedâneo constitucional. Isso porque à época a Constituição autorizava a instituição de tributo sobre o faturamento (entendido como o produto da venda de bens ou serviços), e não sobre todas as receitas da pessoa jurídica”.*<sup>13</sup>

Diante disso, tornou-se imperioso que a Constituição fosse adaptada ao novo regime unitário das contribuições do PIS e da COFINS, e tal ocorreu através da Emenda Constitucional nº. 20, de 16 de dezembro de 1998, que adicionou a alínea “b” ao inciso I, do art. 195, *in verbis*:

*“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;*

*(...)”.*

Ainda sobre o tema, lecionam Sacha Calmon e Misabel Derzi:

*“Entretanto, como a Lei nº 9.718/98 fora publicada antes do advento da EC nº 20/98 – que trouxe o seu fundamento de validade –, a mesma era inválida (na parte em que majorou a base de cálculo do PIS/Cofins). Afinal, quando de sua edição, a Constituição outorgava competência tão-somente para a criação de contribuição sobre o “faturamento”, não havendo, até o advento da EC nº 20/98, qualquer menção à “receita”, decorrendo daí a necessidade da edição de lei complementar, já que se tratava de contribuição nova, decorrente do exercício da competência residual da União., nos termos do parágrafo 4º do art. 195 da CR/88. Esse entendimento foi corroborado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em sede de controle difuso de constitucionalidade (RREE nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS)”.*<sup>14</sup>

Em razão da inconstitucionalidade acima apontada, a instituição do PIS e da COFINS sobre a receita somente se deu com a edição das Leis nº. 10.637/98 e 10.833/03, que também instituíram a forma Não-Cumulativa de cobrança das aludidas con-

<sup>13</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 150: **Fungibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/Cofins**. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 114.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 114/115.

tribuições sociais, conforme autorização trazida com a Emenda Constitucional nº. 42/03, que acrescentou os parágrafos 12 e 13 ao art. 195 da Constituição Federal<sup>15</sup>.

Com a instituição do PIS e COFINS Não-Cumulativos, suas alíquotas foram majoradas aos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, calculadas sobre o faturamento mensal, “*assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” (art. 1º, de ambas as Leis), esclarecendo as leis que “*o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*” (§ 1º).

Por outro lado, as Leis reconheceram o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS, a serem abatidos dos débitos calculados de acordo com as alíquotas e base de cálculo acima demonstradas. E esta Não-Cumulatividade, na forma como disciplinada nas Leis 10.637/98 e 10.833/03, incorre em vícios de inconstitucionalidade, matéria esta que será objeto de estudo do presente trabalho.

Antes, contudo, é imperioso fazer um pequeno relato sobre a regra-matriz de incidência tributária dessas contribuições, bem como sobre a regra-matriz do direito ao crédito Não-Cumulativo. Veja-se a seguir.

---

<sup>15</sup> “Art. 195. (...)”

§ 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

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento”.

## CAPÍTULO 2

### REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O trabalho científico tem por objeto classificar as realidades que descreve, transmitindo, com clareza, os conhecimentos relativos ao seu objeto<sup>16</sup>. No Direito Tributário, para atingir essa clareza na transmissão dos conhecimentos, muitas fórmulas classificatórias podem ser propostas, visando facilitar o entendimento das normas jurídicas tributárias.

Uma dessas classificações define as regras jurídicas tributárias

*“... pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem, separado-as em três classes:*

*a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;*

*b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;*

*c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais relativas à fiscalização”.*<sup>17</sup>

Baseado nessa classificação, que é importante em razão do amplo conteúdo científico que pode atribuir ao estudo, propõe-se dois significados para a expressão “normas tributárias”.

O primeiro significado diz respeito às “normas tributárias em sentido amplo”, uma vez que inúmeros são os postulados Constitucionais e Legais que disciplinam a atividade impositiva do Estado, sendo abundantes, igualmente, as regras tributárias que tangenciam a instituição de um gravame tributário, refletindo como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro deste mesmo Estado. Neste campo estão, por exemplo, as normas que veiculam deveres instrumentais.

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 258.

<sup>17</sup> *Idem*, p. 259.

O segundo significado, o qual mais interessa no presente trabalho, remete às “normas tributárias em sentido estrito”, assim entendidas como aquelas normas que marcam o núcleo do tributo, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária, sendo estas consideradas poucas, individualizadas e especialíssimas, pois há somente uma para cada tributo.

A regra-matriz de incidência tributária, ou a

*“... norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou esta-tuição”*.<sup>18</sup>

Assim, sendo a regra-matriz<sup>19</sup> uma norma jurídica que define a incidência tributária, situa-se entre as normas gerais e abstratas. Não identifica, na sua hipótese, a descrição de um evento especialmente determinado no espaço e no tempo, a despeito do que acontece com as normas individuais e concretas.

E as normas gerais e abstratas reclamam, para a efetiva regulação dos comportamentos interpessoais, a expedição de normas individuais e concretas. Diante disso, é possível conceituar a regra-matriz de incidência tributária como sendo uma norma de conduta que orienta e condiciona a atividade de produção da norma individual e concreta, de modo a instaurar a relação jurídica tributária, haja vista que, através de seus critérios, delimita o conteúdo de produção da norma individual e concreta a ser posta no sistema.

Cumprido, assim, analisar mais rigorosamente esses critérios que delimitam o conteúdo de produção da norma individual e concreta e que compõem a estrutura da referida norma jurídica.

O antecedente da regra-matriz de incidência contém a descrição de um evento social que, se realizado, será juridicizado e dará início à relação jurídico-tributária,

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 260.

<sup>19</sup> Paulo de Barros Carvalho chama atenção para a utilidade que o esforço exegético consistente na composição da regra-matriz de incidência tributária tem se revelado. Consoante este mestre, “a esquematização formal da regra-matriz tem se mostrado em utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e subespécie da figura tributária que investigamos”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 350.

assim que for relatado em linguagem competente, seja por meio do lançamento, seja mediante a norma individual e concreta expedida pelo próprio sujeito passivo.

O legislador ordinário, ao descrever qual é esse evento que dará início à instauração da relação jurídico-tributária, informa as circunstâncias que julgou importantes para caracterizá-lo. Com efeito, podem-se extrair três critérios de identificação do fato, sendo eles: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal.

No critério material (composto de um verbo e um complemento verbal) do antecedente normativo, vislumbra-se a descrição de um comportamento de pessoas, que se encontra ligado a circunstâncias de espaço e tempo.

No critério espacial tem-se a delimitação do local onde o comportamento descrito no critério material deve ocorrer para dar nascimento à relação jurídico-tributária.

Por fim, o critério temporal consiste na indicação do momento em que se considera ocorrido o fato descrito e, assim, instaurada a relação jurídico-tributária. O critério temporal aponta o exato momento do nascimento do direito do Estado de exigir uma prestação do sujeito passivo.

Por seu turno, o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária é aquela parte do juízo hipotético-condicional que prescreve direitos e obrigações das pessoas que estarão envolvidas na relação jurídico-tributária.

Ele informa todos os elementos do vínculo obrigacional a ser instaurado, com a identificação dos sujeitos envolvidos e a indicação do montante da prestação. Contêm dados que permitem a identificação da relação jurídica, sendo eles: (i) o critério pessoal; e (ii) o critério quantitativo.

O critério pessoal indica os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária (Ente arrecadador e contribuinte, respectivamente).

O critério quantitativo, por sua vez, é formado pela descrição da base de cálculo e da alíquota, permitindo, portanto, calcular a grandeza do fato tributário descrito e mensurar a quantia do tributo a ser pago. Cabe ressaltar, que a descrição da base de cálculo é de extrema importância para a identificação da natureza dos tributos.

Conforme assevera José Eduardo Soares de Melo,

*“a base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa”.*<sup>20</sup>

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica construída pelo cientista do direito, a partir dos textos de lei editados pelo legislador ordinário. Trata-se de instrumento decisivo na investigação do núcleo do tributo e, bem assim, na descrição do binômio hipótese de incidência/base de cálculo, conforme previsto na Constituição Federal de 1988 para a identificação das espécies e subespécies tributárias.

E, uma vez apresentados a definição da regra-matriz de incidência tributária e os critérios que a informam, cuida apresentar, também, a regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, bem como a regra-matriz do Direito ao Crédito Não-Cumulativo, como a seguir se demonstrará.

## **2.1 – Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS Não-Cumulativos.**

Como já salientado nos tópicos anteriores, as Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03 estabeleceram a forma de cálculo Não-Cumulativa dessas contribuições, através de uma sistemática de abatimento de créditos formados pela aquisição de bens, serviços e despesas da pessoa jurídica. Uma vez apurado o valor das contribuições pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, descontam-se os créditos legalmente permitidos.

---

<sup>20</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e prática**. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173.

Dessa sistemática, pode-se verificar a existência de duas normas jurídicas de existência concomitante: (i) a norma jurídica de constituição do valor a pagar de PIS/COFINS Não-Cumulativos; e (ii) a norma jurídica de Crédito Não-Cumulativo.

Na primeira, tem-se a relação jurídica em que o contribuinte está obrigado a pagar à União 1,65% (PIS) e/ou 7,6% (COFINS) sobre a receita obtida, uma vez auferido o faturamento. Na segunda, opera-se a relação jurídica onde o contribuinte tem o direito de se creditar de 1,65% (PIS) e/ou 7,6% (COFINS) sobre o valor de bens, serviços e insumos (conforme art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03), em razão da aquisição desses mesmos bens, serviços e insumos<sup>21</sup>.

Conforme pontua Tiago Cappi Janini:

*“Há uma alteração dos sujeitos de direito dessas relações jurídicas: na primeira o contribuinte é o sujeito passivo e a Fazenda Nacional é o sujeito ativo da relação que chamamos de débito; e na segunda o contribuinte é sujeito ativo enquanto a Fazenda Nacional é sujeito passivo, denominada relação de crédito”*.<sup>22</sup>

E, parafraseando o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup>, ressalta o autor:

*“Essa fenomenologia da apuração não cumulativa não passou despercebida por Paulo de Barros Carvalho. Tratando da não-cumulatividade do IPI, o professor da USP e da PUC/SP distingue a regra-matriz de incidência tributária da regra-matriz de direito ao crédito, identificando um processo de positivação específico para cada norma. Enquanto a primeira origina o débito do imposto, a segunda institui o crédito do imposto”*.

Assim, da análise dos artigos 1º, 2º e 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, encontra-se a forma de cálculo inserida pelo legislador infraconstitucional para apuração da sistemática Não-Cumulativa do PIS/COFINS.

Os artigos 1º, 2º e 4º/5º (PIS/COFINS) trazem a regra-matriz de incidência tributária dessas contribuições não-cumulativas, assim especificada:

<sup>21</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza Jurídica da ‘Não-cumulatividade’ da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e Aplicabilidade**. Apud FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). **PIS – Cofins – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 549/550.

<sup>22</sup> JANINI, Tiago Cappi. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 134: **Possibilidade de Compensação do Saldo Credor de PIS/Cofins Advindo da Retenção Prevista no art. 30 da Lei 10.833/03**. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 94.

<sup>23</sup> *Idem*, apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade**, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 33, p. 149/154.

**ANTECEDENTE:**

- Critério Material: obter faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis).
- Critério Espacial: território brasileiro.
- Critério Temporal: mensal (art. 1º das Leis).

**CONSEQUENTE:**

- Critério pessoal:
  - sujeito ativo = a União.
  - sujeito passivo = a pessoa jurídica que auferir a receita especificada no art. 1º das Leis (artigos 4º - PIS - e 5º - COFINS - das Leis).
- Critério Quantitativo:
  - alíquota = 1,65 (PIS) e 7,6% (COFINS) – Art. 2º das Leis.
  - base de cálculo = o valor do faturamento (§ 2º, do art. 1º, das Leis).

Em suma, com base nesses dispositivos, tem-se a regra-matriz do PIS/COFINS da seguinte forma: dada a ocorrência de haver operações que resultem no ingresso de receita mensal de pessoa jurídica estabelecida no território brasileiro, deve ser o pagamento, pela pessoa jurídica à União, de 1,65% (PIS) e/ou 7,6% (COFINS), sobre o valor do faturamento por ela auferido.

Porém, aludida regra não especifica o montante final a ser recolhido pelo sujeito passivo a título de PIS/COFINS, pois, tratando-se de regime Não-Cumulativo, o montante final será obtido com o resultado da subtração, do valor apurado, dos créditos calculados por meio da aplicação da alíquota de 1,65% e/ou 7,6% aos montantes de determinados bens, serviços e despesas.

Nestes termos, é importante a demonstração da regra-matriz que compõe o direito a crédito Não-Cumulativo, como a seguir será exposto.

## **2.2 – Regra-Matriz do Direito ao Crédito Não-Cumulativo do PIS e da COFINS.**

A regra-matriz de direito ao crédito Não-Cumulativo, como toda norma jurídica, também apresenta estrutura hipotético-condicional, prevendo, no antecedente, um

determinado comportamento pessoal (critério material), condicionado no espaço (critério espacial) e no tempo (critério temporal), enquanto no consequente prescreve uma relação jurídica entre sujeitos de direito (critério pessoal), cujo objeto resulta no direito a um crédito escritural, apurado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma determinada base de cálculo (critério quantitativo).

Elucidando tais critérios, a regra-matriz de crédito Não-Cumulativo pode assim ser desenhada, conforme art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

**ANTECEDENTE:**

- Critério material: adquirir bens, serviços e realizar despesas junto à pessoa jurídica domiciliada no país (art. 3º das Leis).
- Critério espacial: território brasileiro.
- Critério temporal: mensal.

**CONSEQUENTE:**

- Critério pessoal: - sujeito ativo = contribuinte do PIS/COFINS Não-Cumulativos.  
- sujeito passivo = União.
- Critério quantitativo: - alíquota = 1,65% e/ou 7,6%.  
- Base de cálculo = valor dos bens, serviços e despesas.

Resumidamente, e com base nos critérios acima, tem-se a regra-matriz do direito ao crédito da seguinte forma: dado o fato de aquisição de bens, serviços e realização de despesas junto à pessoa jurídica estabelecida no território brasileiro, verificados a todo mês, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo, no montante de 1,65% (PIS) e/ou 7,6% (COFINS), da importância despendida com aqueles bens, serviços e despesas.

A regra-matriz de crédito tem sua eficácia direcionada a estabelecer o direito de crédito do contribuinte do PIS/COFINS Não-Cumulativos, oponível à União, que subtraído do resultado da aplicação da regra-matriz de incidência tributária demonstrada no tópico anterior, dará o montante a ser recolhido pelo contribuinte a título dessas contribuições.

Inferre-se, assim, que a relação jurídica de direito de crédito nasce da eficácia jurídica da norma de crédito não-cumulativo ou, em outras palavras, do fato da aqui-

sição de bens, serviços e realização de despesas inerentes ao regular desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS.

Vale destacar que a forma de cálculo do crédito consiste na aplicação das alíquotas de 1,65% e/ou 7,6% sobre o montante dos bens, serviços e despesas realizadas, não importando qual a alíquota incidente sobre eles quando de sua aquisição/execução, ao contrário do que ocorre no ICMS e no IPI, onde o crédito corresponde exatamente ao tributo incidente na operação anterior à do fato gerador desses tributos.

No PIS/COFINS, portanto, não se toma como base de cálculo o tributo ou a alíquota incidida na operação anterior do ciclo econômico (como no IPI e no ICMS), mas sim o valor total da operação de aquisição daqueles bens, serviços e despesas, sendo a essa base aplicada a alíquota de 1,65% e/ou 7,6%, independentemente da alíquota ou do tributo (PIS/COFINS) que tenha incidido nessa operação.

O professor Paulo de Barros Carvalho bem menciona que:

*“O montante de crédito não se afere com base no tributo incidente na etapa anterior do ciclo econômico, mas sim a partir de alíquota previamente determinada, aplicada sobre o valor da operação. Como decorrência disso, sendo o adquirente sujeito ao regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, está autorizado a descontar créditos calculados a 1,65% e 7,6% em relação a seus dispêndios, ainda que o fornecedor do bem ou do serviço seja onerado com alíquota diversa, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou dos optantes pelo SIMPLES, além das demais entidades relacionadas no art. 8.º da Lei n. 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03. Isso evidencia a independência da regra-matriz tributária e a regra-matriz do direito ao crédito”.*<sup>24</sup>

Destarte, restando suficientemente debatida a questão relativa à regra-matriz de incidência tributária do PIS/COFINS, bem como da regra-matriz de direito ao crédito, mister demonstrar sua relação com as inconstitucionalidades que se abatem sobre as leis que regem a aplicação Não-Cumulativa do PIS/COFINS.

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008, p. 742.

### CAPÍTULO 3

## DAS INCONSTITUCIONALIDADES ACERCA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS

### 3.1 – Do Conceito Constitucional de Não-Cumulatividade.

Ao buscar um conceito constitucional de Não-Cumulatividade, não há como se distanciar da norma prescrita ao IPI e ao ICMS, na medida em que, para estes tributos, a Constituição expressamente definiu a Não-Cumulatividade como sendo o direito do contribuinte de compensar em cada operação o montante de IPI e de ICMS relativo às operações anteriores, excetuando-se, para o ICMS, os casos de isenção e não-incidência<sup>25</sup>.

Essa metodologia permite que o tributo não incida em cascata, mas somente em relação ao valor agregado da operação, tornando-se a forma mais justa de tributar<sup>26</sup>.

Julgando sobre o tema, o D. Ministro Nelson Jobim, do Excelso Supremo Tribunal Federal, ao relatar o Recurso Extraordinário nº. 350.446/PR, assim se manifestou:

*“... Parto da configuração do IPI. Foi ele criado, no Brasil, na esteira dos impostos sobre o valor agregado. A regra, para esse tipo de imposto, é a não-cumulatividade. Há duas formas de se chegar à não-cumulatividade. A primeira, tributando-se somente o valor agregado em cada elo da cadeia produtiva. A segunda fórmula se compõe de dois momentos: a) fazer incidir a alíquota do produto sobre o valor total em todos e cada um dos elos da cadeia produtiva; e b) assegurar o abatimento no elo subsequente. No Brasil, por conveniência, adotou-se a segunda fórmula. Em ambas as fórmulas o objetivo é evitar a cumulação”.*<sup>27</sup>

No que tange à Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, embora a Constituição Federal tenha silenciado em relação à forma como a mesma ocorrerá, reservando ao legislador ordinário tal competência, tem-se que tal não deve se distanciar do mandamento

<sup>25</sup> CF/88, Art. 153, IV, § 3º, II, e Art. 155, II, § 2º, I e II.

<sup>26</sup> BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. Doutrina Publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 109: **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 103.

<sup>27</sup> STF – Plenário, RE nº. 350.446/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 18/12/2002, DJ 06/06/2003.

designado ao IPI e ao ICMS, no que pese terem tratamentos diferenciados. Ou melhor, deve ser garantido ao contribuinte do PIS e da COFINS o direito de compensar, na apuração das referidas contribuições, a valor de PIS e COFINS relativo às operações anteriores, independentemente das restrições ao crédito impostas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Vale salientar que a Constituição não traz qualquer restrição ao crédito em relação à Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, mesmo porque, a intenção do legislador Constitucional, ao editar a Emenda 42/03, era evitar que, para alguns setores da atividade econômica, tais contribuições incidissem em cascata, mas somente sobre o valor agregado.

Ademais, a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS tem uma abrangência maior em relação ao IPI e ao ICMS, pois a Não-Cumulatividade desses busca desonerar o produto industrializado ou a mercadoria comercializada, enquanto que naquele, a Não-Cumulatividade busca desonerar o faturamento.

Todavia, o que se vê, na prática, é que a incidência das mencionadas contribuições não se dá somente sobre o valor agregado, em face das inconstitucionalidades que se abatem sobre as leis 10.637/02 e 10.833/03, que serão objeto de estudo do próximo tópico.

Não obstante, vale ter presente, também, que a Não-Cumulatividade se consubstancia como um princípio constitucional tributário. Constitui-se como um limite objetivo e sua compreensão não exige o ingresso no campo da axiologia, sendo seu significado facilmente construído a partir do contexto dos enunciados constitucionais ou legais.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli leciona que:

*“Estamos convictos de que a não-cumulatividade está no campo dos limites objetivos, posto que, de um lado, não nos exige o necessário ingresso da Axiologia para defini-la, e, de outro, permite-nos construir seu significado a partir da análise dos seus respectivos enunciados, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais”.*<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103: **A não-cumulatividade do ICMS – uma Visão Crítica da Posição do STF**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 126.

O professor Paulo de Barros Carvalho, ressaltando que a Não-Cumulatividade é um princípio “limite objetivo”, aduz que o mesmo também é dotado de valores:

*“O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor, é um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.”.*<sup>29</sup>

A finalidade desse princípio Constitucional é evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da Não-Cumulatividade visa “evitar que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata”.<sup>30</sup>

Assim também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres, para quem “O importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a pluriincidência, já que o tributo, embora preponderantemente plurifásico, incide uma única vez”.<sup>31</sup>

E Fabiana Del Padre Tomé não se divorcia dessa mesma conclusão:

*“Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança”.*<sup>32</sup>

Portanto, a finalidade constitucional da Não-Cumulatividade consiste na desoneração do contribuinte pertencente à determinada cadeia ou setor de atividade eco-

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008, p. 297.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS**. In III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito – IBET. São Paulo: Noeses, 2006, p. 663.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado**. In O princípio da não-cumulatividade. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: RT – Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 145.

<sup>32</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 540.

nômica e, com isso, evitar as distorções socioeconômicas causadas pelo ônus decorrente da percussão tributária.

Assim, por se tratar de princípio Constitucional, a Não-Cumulatividade não consubstancia mera recomendação ou sugestão ao legislador, antes constitui exigência, imposição e, de outro lado, impõe limites e direitos que devem necessariamente ser observados. Roque Antônio Carrazza ensina que:

*“A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS”.*<sup>33</sup>

Destarte, para aqueles tributos que a Constituição exige a aplicação do princípio da Não-Cumulatividade, não há campo de discricionariedade ou facultatividade ao legislador ordinário quando da criação dessas exações. A Não-cumulatividade, nos tributos em que há sua exigência constitucional, é obrigatória e deve ser necessariamente observada e implementada pelo legislador ordinário quando da criação dos enunciados prescritivos que integrarão os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Vale ter presente, também, que a implementação do regime Não-Cumulativo nas contribuições sociais sobre a receita, tanto pela Constituição Federal quanto pela legislação ordinária, não implicou revogação do regime cumulativo ao qual eram submetidas, admitindo-se no sistema jurídico a existência e aplicação de ambos os regimes.

Sobre a coexistência de ambos os regimes, Heleno Taveira Tôrres assevera que:

*“(...) a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS ganhou estrutura constitucional e convive ao lado dos regimes cumulativos existentes que não foram revogados expressamente ou derogados pela referência à natureza do regime geral adotado. Ou seja, o regime geral não deverá prevalecer sobre os regimes especiais que não foram expressamente revogados. E esse é um vetor hermenêutico fundamental para descortinar o regime aplicável”.*<sup>34</sup>

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 256.

<sup>34</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias)**. In Leandro Paulsen (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004, p. 34.

Logo, em razão de o ordenamento jurídico vigente admitir concomitantemente a existência do regime cumulativo e não-cumulativo para o PIS/COFINS, é possível afirmar que o primeiro pode ser tomado como uma limitação do segundo, ou seja, o regime cumulativo do PIS/COFINS é um critério objetivo a ser observado pelo legislador ordinário no exercício de sua competência para legislar acerca do PIS/COFINS Não-Cumulativos, de modo que a carga tributária suportada pelo contribuinte desse regime terá, necessariamente, que ser menor que aquela suportada pelo contribuinte do regime cumulativo.

A carga tributária do regime cumulativo revela justamente aquela situação que a Não-Cumulatividade visa evitar, qual seja a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior.

O contribuinte inserido na sistemática Não-Cumulativa deverá, inexoravelmente, suportar uma carga tributária inferior a que estava submetido anteriormente no regime cumulativo. A sistemática Não-Cumulativa não pode agravar a situação do contribuinte a ela submetida. Tal situação vai de encontro a sua própria finalidade.

Assim, independentemente do método escolhido pelo legislador ordinário para implementação da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, este deverá, necessariamente, atender, entre outros, aos limites aqui mencionados: o conceito Constitucional de Não-Cumulatividade e o regime cumulativo do PIS/COFINS.

Por fim, e não menos importante, cuida ressaltar que a sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS não coincide e nem cabe no enquadramento criado para o ICMS e o IPI, inobstante seja aplicado o mesmo princípio Constitucional, pois substancialmente distinta é a sistemática de apuração e recolhimento aplicada entre elas.

A primeira diferença decorre de ordem jurídica, uma vez que a sistemática da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal, mas tão-somente na legislação ordinária.

A segunda diferença diz respeito com o método de Não-Cumulatividade estabelecido para o PIS e para a COFINS, na medida em que, para estas con-

tribuições, o Poder Executivo, ao implementar as Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, optou pelo chamado “Método Indireto Subtrativo”<sup>35</sup>, como forma de garantir uma neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor, enquanto que para o IPI e para o ICMS foi implementado o “Método de Crédito do Tributo”<sup>36</sup>.

Sob essa ótica, conclui-se que o conteúdo mínimo do conceito de Não-Cumulatividade utilizado pela Constituição Federal é uniforme, consubstanciando num princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança na fase anterior do ciclo econômico. Eis o conceito da Não-Cumulatividade pressuposto constitucionalmente.

### **3.2 – Das Inconstitucionalidades Acerca da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS – Da violação ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade.**

Como visto nos tópicos anteriores, os tributos regidos pelo princípio constitucional da Não-Cumulatividade (IPI, ICMS, PIS e COFINS) possuem a mesma sistemática de apuração, ou seja, a compensação entre créditos e débitos.

Demonstrou-se, também, que em relação ao IPI e ao ICMS a Constituição Federal determinou o método de implementação da sistemática Não-Cumulativa, ao estabelecer a necessária compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Em relação ao PIS e ao COFINS o legislador Constitucional não tomou a mesma precaução, deixando ao alvedrio do legislador ordinário a tarefa de regular esse regime de ditas contribuições, desde que realmente fosse evitada a cumulação do ônus tributá-

---

<sup>35</sup> De acordo com esse método, o valor devido é determinado por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as receitas auferidas com a atividade da pessoa jurídica e a alíquota aplicada sobre o valor despendido com a aquisição de matérias-primas e insumos necessários e utilizados no desempenho dessa referida atividade econômica. O montante devido é o resultado da subtração dos respectivos valores.

<sup>36</sup> “*Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente*”. FERNANDES, Edison Carlos. **Mini Reforma Tributária Comentada**. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 44.

rio. Nesse contexto, a Constituição Federal apenas autorizou à Lei definir em quais setores da atividade econômica haveria a incidência do PIS/COFINS Não-Cumulativos.

Como bem observa Fernando Facury Scaff,

*“... o advento da mencionada legislação – Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 – alterou a sistemática de apuração e recolhimento das contribuições, majorando suas alíquotas para 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) e instituindo, para grande parte dos contribuintes, a sistemática não cumulativa como obrigatória e não como uma opção. O argumento era que pela sistemática não cumulativa, mesmo com o aumento das alíquotas, as empresas teriam créditos na compra de bens e serviços, o que implicaria um valor menor para pagar dessas contribuições. Acontece que não foi bem isso que se verificou na prática, para algumas empresas que adquirem bens e serviços que não geram créditos, como é o caso das que se utilizam de mão-de-obra intensiva”.*<sup>37</sup>

Assim, e não obstante a previsão nas mencionadas Leis de que o PIS e a COFINS integrariam o rol de tributos Não-Cumulativos, os enunciados previstos nestas Leis não evitaram a cumulatividade das Contribuições, tendo em vista a norma contida em seus artigos 3º, § 2º, I e II<sup>38</sup>, e o rol taxativo de bens e serviços que darão direito ao crédito.

As restrições impostas pela legislação ordinária mitigam o princípio Constitucional da Não-Cumulatividade aplicável às contribuições do PIS e da COFINS, resultando em verdadeira inconstitucionalidade.

O ilustre Dr. Aires Fernandino Barreto bem assevera que:

*“Deveras, se limitações são postas, se estabelecidas forem restrições ao aproveitamento de crédito não se terá tributo não cumulativo, mas tributo parcialmente não cumulativo ou, da perspectiva diversa, tributo parcialmente cumulativo, contrariando o propósito perseguido pelo sistema criando exigência, marcada por sub-repção, caracterizada pela oblíqua e funesta majoração da alíquota, além do patamar já elevado de 7,6%”.*<sup>39</sup>

<sup>37</sup> SCAFF, Fernando Facury. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 151: **PIS e Cofins não Cumulativos e os Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 15.

<sup>38</sup> Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

<sup>39</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103: **A Nova Cofins: Primeiros Apon-tamentos**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 9.

Portanto, em que pese o legislador ter utilizado a terminologia “Não-Cumulativa” para se referir a nova sistemática de cobrança do PIS/COFINS, na prática, os critérios criados para a apuração dessas contribuições configuraram um verdadeiro “sistema legal de abatimento de créditos”<sup>40</sup>, na medida em que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 foram impositivas ao conferir um rol taxativo de créditos para abatimento dos débitos fiscais relativos a essas contribuições.

A nova sistemática de PIS/COFINS Não-Cumulativos, ao invés de se tornar um alívio da carga fiscal, tornou-se um elemento multiplicador da tributação, pois, com a majoração das alíquotas e o crédito restrito a alguns bens e serviços, tal regime apresentou expressivo aumento da carga tributária para os contribuintes que não conseguem apurar créditos conforme a legislação, como, por exemplo, as empresas prestadoras de serviços e alguns ramos da indústria que são grandes contratantes de mão-de-obra intensiva, para quem a adoção obrigatória do regime Não-Cumulativo resultou em excessiva carga de contribuição do PIS/COFINS, haja vista que um de seus principais insumos – a mão-de-obra – não gera direito a crédito, como visto acima.

Logo, a função Não-Cumulativa veiculada pelas Leis em estudo, foi afastada quando fizeram uma indicação taxativa dos bens e serviços que autorizam a apuração de crédito e quando vedaram o crédito em outras hipóteses, sem apresentar qualquer justificativa jurídica plausível a fundamentar esse descompasso.

Como bem fundamentam Waldir Luiz Braga e Valdirene Lopes Franhani:

*“Logo, quando as Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03 criaram um sistema de abatimento de créditos com pseudônimo de sistema não cumulativo, impondo um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3<sup>o</sup>), não são recepcionadas pelo comando constitucional contido no § 12, do art. 195, introduzido pela EC n<sup>o</sup> 42/03, a partir de 31 de dezembro de 2003, visto que extrapolam seu campo de atuação. Da mesma forma é o que ocorre com a Lei n<sup>o</sup> 10.865/04, ao impor novas restrições ao crédito (arts. 21 e seguintes), estas inconstitucionais desde o seu nascimento. Afinal a pretensa não-cumulatividade imposta pelas inúmeras restrições ao crédito pelas Leis n<sup>os</sup> 10.637/02, 10.833/03 e a recente 10.865/04, na prática, não se assemelha, nem de longe, ao que o texto constitucional e a jurisprudência consagraram como sendo não-cumulatividade. Vale dizer, estando o conceito na Magna Carta e esta delimitando o campo de atuação do legislador ordinário, não poderiam referidas leis redefinir o conceito de não-cumulatividade de acordo com sua conveniência.*

---

<sup>40</sup> Cf. SCAFF, Fernando Facury, *op. cit.*, p. 16.

*O comando do § 12, do art. 195, introduzido pela EC nº 42/03 é, por assim dizer, uma norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, a qual não pode ser amesquinhada pela lei”.*<sup>41</sup>

E concluem, com maestria, os autores:

*“Se a lei ordinária deve se submeter à soberania da Magna Carta, a partir da EC nº 42/03, as restrições do direito ao crédito impostas pelas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 (art. 3º) e a recente 10.865/04 (arts. 21 e seguintes) extrapolaram seu campo de atuação, não tendo sido recepcionadas pelo Texto Constitucional, incorrendo, por conseguinte, em manifesta inconstitucionalidade”.*<sup>42</sup> (destacamos)

### **3.2.1 – Da Vedação aos créditos Não-Cumulativos – Art. 3º, § 2º, I e II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.**

E o presente trabalho não se distancia do entendimento apresentado no tópico acima, pois as Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao vedarem expressamente o creditamento da aquisição de determinados bens e serviços (Art. 3º, § 2º, I e II), incorreram em expressa inconstitucionalidade. Veja-se, inclusive, que a limitação ao crédito decorrente da contratação de mão-de-obra paga a pessoa física desestimula a criação de empregos e a manutenção de trabalhadores no quadro pessoal de uma empresa, na medida em que a contratação penaliza o contribuinte, que não terá direito ao crédito (inciso I).

Em relação ao inciso II, do § 2º, do art. 3º das Leis, implementado ao ordenamento jurídico através da Lei nº. 10.865/04, que veda o direito ao crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições do PIS e da COFINS, tem-se a ressaltar que tal inovação/restrrição à sistemática Não-Cumulativa padece, também, de total inconstitucionalidade e ilegalidade, primeiro, porque extrapola os limites da competência outorgada no § 12 do artigo 195 da CF/88, que atribui à lei apenas e tão somente o encargo de definir os setores da atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS serão Não-Cumulativos; segundo, porque tal restrição implica em cumulação, afrontando o direito Constitucional de Não-Cumulatividade, que não comporta nenhuma restrição ou mitigação.

<sup>41</sup> BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. Doutrina Publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 109: **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 106.

<sup>42</sup> *Idem*.

Esta norma (do art. 3º, § 2º) segue na contramão do que determina a Constituição Federal, pois o estabelecimento de sistemática verdadeiramente Não-Cumulativa levaria em consideração a incidência das contribuições nas receitas auferidas pela empresa e as despesas inerentes aos fatores de produção pertinentes a essas receitas.

Para que a sistemática Não-Cumulativa funcione com o PIS e a COFINS, o tributo a pagar tem que ser encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora, com a aquisição de bens, serviços e despesas realizadas junto à pessoa jurídica, sem qualquer limitação.

Tal conformação é decorrente da própria regra-matriz do direito ao crédito Não-Cumulativo, que, como visto em capítulo antecedente, possuiu como critério material “adquirir bens, serviços e realizar despesas junto à pessoa jurídica”.

Porém, não foi o que estabeleceu o legislador ordinário, ao limitar, nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, o direito ao crédito do PIS e da COFINS Não-Cumulativos sobre alguns bens e serviços, violando frontalmente do conceito Constitucional de Não-Cumulatividade, laborando de forma absolutamente arrecadatória, deixando de lado as diferenças existentes nas diversas atividades econômicas desenvolvidas no País.

Ricardo Lodi Ribeiro é enfático ao dispor que:

*"Diante de todo o exposto, ficou demonstrada que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins segue disciplina constitucional própria, diversa daquela destinada ao ICMS e ao IPI, uma vez que as contribuições sociais em questão incidem sobre receita ou faturamento, realidade que não se confunde com a circulação de bens e serviços pela cadeia econômica.*

*Em conseqüência, a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento é obtida a partir da dedução, em relação ao faturamento, das despesas necessárias para a produção do resultado econômico e auferimento da receita, a partir do modelo de dedução 'base sobre base'.*

*Deste modo, fica clarificada a inconstitucionalidade da adoção da chamada não-cumulatividade do PIS e da Cofins pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, por violação das matrizes constitucionais de competência tributária, extraídas dos artigos 195, I, b e 239, da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições (art. 195, § 12), e dos princípios da isonomia tributária e do não-confisco, consagrados no artigo 150, II e IV, todos da Constituição Federal.*

*Por outro lado, uma regulamentação da não-cumulatividade conforme a Constituição leva ao reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas*

*necessárias à produção do resultado econômico, inclusive as referentes à mão-de-obra prestada por pessoa física”.*<sup>43</sup>

### **3.2.2 – Da Enumeração Taxativa dos Créditos – Art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.**

O artigo 3.º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 enumeram expressamente as hipóteses que ensejam o direito ao crédito não-cumulativo, levando a crer que o direito de crédito decorrente da sistemática Não-Cumulatividade do PIS/COFINS estaria restrito tão-somente às situações arroladas nesses dispositivos legais.

Porém, se for considerada a literalidade desses dispositivos, será fácil concluir que a sistemática implantada não tem nada de não-cumulativa, pois de um lado amplia a base de incidência da regra-matriz tributária do PIS/COFINS, aumentando em muito sua alíquota, e de outro, restringe sobremaneira a atuação da regra-matriz de direito ao Crédito Não-Cumulativo, resultando no aumento da carga tributária, em razão de uma parcial Não-Cumulatividade ou de uma Não-Cumulatividade mitigada, o que não é admitido no ordenamento jurídico, pois tal princípio Constitucional não comporta meio-termo: ou é Não-Cumulativo ou é cumulativo, não havendo falar em regime meio cumulativo.

Acerca das limitações ao aproveitamento de crédito do artigo 3.º das mencionadas Leis, leciona Fabiana Del Padre Tomé:

*“(...) conclui-se que as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03 não instituíram, para contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, regime verdadeiramente não-cumulativo, tendo em vista a existência de restrições à tomada de crédito.*

*(...)*

*Não se pode falar, no caso, em não-cumulatividade. Cumulatividade há. As legislações examinadas apenas conferiram ao contribuinte a possibilidade de, quando da apuração do quantum devido a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, utilizar como crédito determinado valor. Está-se diante de regra instituidora de abatimento que, pelas razões já expostas, não se identifica com a não-cumulatividade”.*<sup>44</sup>

<sup>43</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 111: **A Não-Cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas Leis**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 110.

<sup>44</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza Jurídica da ‘Não-cumulatividade’ da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e Aplicabilidade**. Apud FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). **PIS – Cofins – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 546-547.

Como já salientado em linhas atrás, o caminho a ser trilhado passa pelo contexto da disciplina jurídica das contribuições sociais, isto é, a amplitude e o alcance das despesas que geram o direito ao crédito Não-Cumulativo do PIS e da COFINS devem, necessariamente, ser extraídos do pressuposto de fato da incidência da contribuição: a receita.

É no contexto do critério material da regra-matriz de incidência dessas contribuições – realizar operações que resultem no ingresso receita – que se encontra a amplitude e o alcance do critério material da regra-matriz de direito ao crédito, de modo a alcançar a Não-Cumulatividade.

Destarte, é na amplitude do fator gerador do PIS e COFINS Não-Cumulativos que se encontra o alcance a ser dado na interpretação das despesas que geram direito ao crédito para implantação de uma sistemática verdadeiramente Não-Cumulativa.

Nesse contexto, infere-se que as despesas que devem ser consideradas para fazer nascer o direito ao crédito são todas aquelas que concorrem direta ou indiretamente na formação do signo presuntivo de riqueza, receita, que servirá de base para a incidência das Contribuições.

Diante disso, conclui-se que somente se cogitará de direito ao crédito se forem consideradas a totalidade de despesas necessárias, direta e indiretamente, à realização da atividade da empresa, ou seja, das operações de produção, venda e prestação de serviços.

Fabiana Del Padre Tomé salienta que:

*“(...) é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita. Todos os gastos que estejam relacionados com a atividade do contribuinte geram créditos...”*<sup>45</sup>

E continua a autora:

*“O fato de tais elementos serem necessários serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento*

---

<sup>45</sup> *Idem*, p. 551.

*de créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS*".<sup>46</sup>

Discorrendo sobre o amplo direito de creditamento das despesas inerentes à atividade do contribuinte, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi lecionam:

*“O direito de crédito não se restringe ao crédito físico, mas estende-se a todas as despesas (aquisições de bens e serviços) incorridas, pagas ou creditadas às pessoas jurídicas contribuintes, sejam elas correspondentes a insumos, bens do ativo fixo (locação ou aquisição), consumo (como energia elétrica) ou financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e valor das contraprestações de operações de arrendamento de pessoa jurídica”*.<sup>47</sup>

Portanto, somente por meio da adoção do creditamento amplo e irrestrito das despesas, diretas e indiretas, que concorrem para a formação da receita é que se terá uma sistemática não-cumulativa que se enquadre aos preceitos e limites Constitucionais e infraconstitucionais do ordenamento jurídico.

Com base nas premissas adotadas nos tópicos acima, tem-se que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 aplicaram, em desalinho com a norma Constitucional, tratamento desigual entre contribuintes que se colocam na mesma situação – repita-se, sem qualquer fundamento jurídico-econômico idôneo –, sem atender às peculiaridades de cada setor, contrariando o princípio norteador da igualdade tributária, como se verá no tópico a seguir, além de impedir o livre exercício da atividade econômica em condições de livre concorrência e violar frontalmente o princípio da Não-Cumulatividade.

Destarte, as empresas que tiveram que se submeter ao regime Não-Cumulativo do PIS/COFINS, com a majoração de suas alíquotas e restrições ao direito de créditos, foram submetidas a um verdadeiro confisco, em flagrante incompatibilidade com vários princípios do ordenamento jurídico, sendo direito das empresas que se encontram em tal situação se socorrerem ao Poder Judiciário para correção dessa distorção.

---

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 552.

<sup>47</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 115: **PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero**. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 147.

### 3.3 – Da Violação ao Princípio da Isonomia.

É preciso considerar, ainda, para fins de verificação da Constitucionalidade ou não da sistemática do PIS e COFINS Não-Cumulativos, o respeito ao princípio constitucional da Isonomia ou Igualdade tributária, previsto no art. 150, II, da CF/88<sup>48</sup>.

A utilização da Não-Cumulatividade por determinados contribuintes em detrimento de outros que se encontram em situações equivalentes é suficiente para a violação do princípio da isonomia. Se o legislador constituinte nada dispôs a respeito da limitação da Não-Cumulatividade, com exceção da definição dos setores de atividade econômica para os quais tal sistemática poderá ser utilizada - o que vem expresso nos artigos 8º da Lei nº 10.637/02 e 10 da Lei nº 10.833/03 -, é inconstitucional a edição de qualquer norma que não esteja em adequação com o texto Constitucional.

Nesse norte, vê-se que as Leis em comento estabeleceram uma diferença em relação àquelas empresas que são tributadas pelo Imposto de Renda pelo lucro real em relação àquelas que são tributadas pelo lucro presumido/arbitrado.

O legislador vinculou o regime do IR pelo lucro real à sistemática da Não-Cumulatividade do PIS/COFINS, incorrendo em grave violação ao princípio Constitucional da Isonomia.

Isto porque ao relacionar o discriminador “faturamento” (PIS/COFINS) ao discriminador “lucro” (IR), não se dá margem ao contribuinte para optar por um sistema ou outro, igualando situações desiguais, haja vista que as alíquotas são substancialmente mais altas na sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS e o regime de creditamento reduzido e seletivo.

Ao confrontar os dois sistemas (IR pelo lucro real = Não-Cumulatividade das Contribuições) e restringir o direito ao crédito de algumas categorias de

---

<sup>48</sup> 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 qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

contribuintes, resta patente a violação à igualdade tributária, na medida em que as alíquotas da sistemática Não-Cumulativa, por si só mais elevadas, acarretam um impacto maior sobre o custo fiscal dos produtos desses contribuintes.

O Dr. Fernando Facury Scaff contempla perfeitamente a idéia acima, ao ilustrar o tema com o seguinte exemplo:

*“... dentro de um mesmo segmento econômico, se determinada empresa pode optar pelo lucro presumido, ela consegue fugir da carga tributária de 9,25% de PIS/Cofins, sendo tributada no percentual de 3,65%. Já a empresa que, por qualquer razão, for obrigada à apuração pelo lucro real, estará inexoravelmente condenada à tributação mais gravosa. Observe ainda que, se esta empresa estiver dentre aquelas que usa mão-de-obra intensiva – que não gera crédito – a situação concorrencial será periclitante, fada ao insucesso”.*<sup>49</sup>

O autor, na mesma obra, chama a atenção, ainda, à situação das empresas que estão submetidas ao IR pelo lucro arbitrado (quando o contribuinte não mantém a sua escrituração correta, ou quando, não podendo optar pelo lucro presumido, o faz), pois estas *“foram premiadas pelo legislador, já que além de descumprirem com suas obrigações acessórias, ainda podem submeter-se a um regime de tributação mais favorável”.*<sup>50</sup>

Concluindo pela mesma violação ao princípio Constitucional da Não-Cumulatividade, o professor Aires Fernandino Barreto assevera que:

*“De fato, a indigitada Lei, faz vistas largas e ouvidos moucos para a circunstância, conhecida até dos mesmos versados, de que o setor terciário, pela sua própria natureza, não tem como obter créditos, vindo a ser atingido, quase que integralmente, pela alíquota de 7,6%, ou seja, uma elevação de mais de 150%, em descompasso, portanto, com a isonomia assegurada solenemente pela Constituição. Na autoriza a discrepância de tratamento entre aquele conferido à indústria e ao comércio, com o atribuído ao setor de serviços. O tratamento isonômico exigiria a fixação de uma alíquota, sensivelmente menor, para o segmento que, pelas suas peculiaridades, praticamente não tem crédito.*

*A agressão ao princípio da igualdade, atingindo no geral, vem reiterada no particular, quando a malsinada Lei exclui – não se sabe a que pretexto – as empresas de segurança e vigilância. Sofre, ainda, nova ofensa, na medida em que trata diferentemente as empresas segundo um critério inidôneo, qual seja o resultante da escolha feita pelo contribuinte em ser tributado pelo lucro presumido ou pelo lucro real”.*<sup>51</sup>

<sup>49</sup> SCAFF, Fernando Facury. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário n°. 151: **PIS e Cofins não Cumulativos e os Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 25.

<sup>50</sup> *Idem*.

<sup>51</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário n°. 103: **A Nova Cofins: Primeiros Aportamentos**. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 8.

Portanto, a comparação da carga tributária entre contribuintes do mesmo setor econômico que estejam sujeitos ao lucro real e ao lucro presumido/arbitrado fará a tributação das Contribuições do PIS/COFINS ser um elemento decisivo na concorrência, pois o primeiro não terá capacidade de realizar a mesma oferta que os segundos.

Assim, empresas do mesmo setor estão em situações de desigualdade que não existiria se todas fossem tributadas pela sistemática cumulativa, ou fossem todas tributadas pela sistemática Não-Cumulativa, sem exceção.

Com base nas premissas fixadas no presente estudo, convém finalizar com a acertada conclusão do professor Aires Fernandino Barreto:

*“Pode parecer irracional que aqueles que se dedicam a determinadas atividades estejam festejando a manutenção do seu enquadramento na Cofins cumulativa. Por incrível que pareça não o é. A denominada Cofins não cumulativa veio tão perversamente estruturada que não integrá-la, ao menos por ora, é um grande alívio”.*<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> *Idem*, 16

## CONCLUSÃO

Em análise ao conteúdo do presente trabalho, chega-se à inarredável conclusão de que a nova sistemática de cobrança do PIS/COFINS Não-Cumulativos, instituídos pelas Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03, padecem de vícios de inconstitucionalidade, ao vedarem o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de alguns bens e serviços, bem como ao fixarem um rol taxativo de bens e despesas que concorrem para a geração de renda da pessoa jurídica que darão direito ao crédito.

Isto porque, ao confrontar a regra-matriz de direito ao crédito Não-Cumulativo com a legislação acima mencionada, verifica-se que o legislador ordinário se afastou do critério material que compõe aludida norma.

Ao proceder dessa forma, violou diversos princípios Constitucionais norteadores das normas jurídico-tributárias, dentre eles o princípio da Não-Cumulatividade e o princípio da Isonomia.

Ademais, o legislador infraconstitucional inovou ao criar regras para a compensação do crédito Não-Cumulativo, relegando a letras mortas a competência que lhe fora outorgada pela Constituição Federal em seu art. 195, § 12.

Pois, o que permite a Constituição Federal é a definição, pelo legislador ordinário, dos setores da atividade econômica para os quais a sistemática Não-Cumulativa poderá ser aplicada. Isso, é óbvio, sempre em respeito aos princípios Constitucionais.

A Constituição Federal não autorizou o legislador infraconstitucional alterar o sistema Não-Cumulativo definido Constitucionalmente, criando um regime de abatimento de créditos, impondo um rol taxativo daqueles que serão aproveitados, sem qualquer razão jurídica plausível para tanto.

Na forma como agiu, o legislador ordinário não criou um tributo Não-Cumulativo para o PIS/COFINS, mas um tributo parcialmente Não-Cumulativo, ou, de outra perspectiva, um tributo parcialmente cumulativo, afrontando a Constituição Federal.

O regime Não-Cumulativo das referidas contribuições não pode ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial às empresas instaladas no País. Caso contrário, estaríamos diante apenas de uma elevação das alíquotas de 0,65% para 1,65%, no caso do PIS, e de 3% para 7,6%, no caso da COFINS, pelas Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03.

Portanto, as restrições ao direito de crédito inseridas por essas Leis ofendem o conceito Constitucional de Não-Cumulatividade, criando um sistema de abatimento de crédito não previsto na Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BARRETO, Aires Fernandino. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103: **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. São Paulo: Editora Dialética, 2004.
- BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. Doutrina Publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 109: **A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº 42/03**. São Paulo: Editora Dialética, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- . **Curso de direito tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- . **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2008.
- . **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS**. In III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito – IBET. São Paulo: Noeses, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 115: **PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero**. São Paulo: Editora Dialética, 2005.
- . Opinião legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 150: **Fun- gibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/Cofins**. São Paulo: Editora Dialética, 2008.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Mini Reforma Tributária Comentada**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

JANINI, Tiago Cappi. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 134: **Possibilidade de Compensação do Saldo Credor de PIS/Cofins Advindo da Retenção Prevista no art. 30 da Lei 10.833/03.** São Paulo: Editora Dialética, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103: **A não-cumulatividade do ICMS – uma Visão Crítica da Posição do STF.** São Paulo: Editora Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e prática.** 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 111: **A Não-Cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas Leis.** São Paulo: Editora Dialética, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 151: **PIS e Cofins não Cumulativos e os Direitos Fundamentais.** São Paulo: Editora Dialética, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza Jurídica da ‘Não-cumulatividade’ da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Conseqüências e Aplicabilidade.** *Apud* FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). **PIS – Cofins – Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias).** *In* Leandro Paulsen (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.* São Paulo: IOB Thompson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado.** *In* O princípio da não-cumulatividade. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: RT – Centro de Extensão Universitária, 2004.