

A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

Fernando Bicca Machado

A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado.

Alfredo Augusto Becker

1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo o estudo acerca da adoção, em nosso sistema tributário, da sistemática da não-cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS.

A exposição analisará, ainda, as regras-matrizes do PIS e da COFINS, o instituto jurídico da não-cumulatividade e, por fim, o alcance e a eficácia do regime não-cumulativo para essas contribuições.

Assim, cremos poder oferecer alguma contribuição, ainda que modesta, ao estudo do Direito Tributário e à sistematização da matéria em exame, no que tange a não-cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS, sob a égide da Constituição Federal de 1988 e dos princípios consagrados no ordenamento jurídico pátrio.

2. Das regras-matrizes do PIS e da COFINS

A teoria da *regra-matriz de incidência tributária*, concebida por Paulo de Barros Carvalho, é de grande valia para os operadores do Direito Tributário, pois permite não só explicitar e identificar os critérios de normas instituidoras dos tributos, mas também verificar se essas normas estão de acordo com o sistema jurídico-tributário.

A norma jurídica, em sua estrutura lógica, é composta pelo *antecedente* e pelo *conseqüente*. O primeiro diz respeito a “uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem competente própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar”.¹

O antecedente da regra-matriz é composto de três critérios, a saber: o *material*, em que há referência a um comportamento humano previsto na hipótese tributária, resultante de um verbo e seu complemento; o *espacial*, o qual consiste no local em que se reputa ocorrido o fato descrito na regra abstrata; e o *temporal*, que é o momento e/ou marco temporal do acontecimento desse fato.

Já o conseqüente da imputação normativa é a “conjugação de critérios que têm por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos”.² Abrange dois critérios: o *peçoal*, identificado pelos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária; e o *quantitativo*, conjugação da base de cálculo com sua alíquota resultando na prestação pecuniária que o contribuinte deverá entregar ao Fisco.

Resumidamente, essa é a postura normativa da teoria da regra-matriz, definindo e estabelecendo os critérios indispensáveis ao nascimento da obrigação jurídica tributária, tais como os critérios material, espacial, quantitativo, temporal e pessoal, todos explicitados acima.

1. *Curso de Direito Tributário*, p. 245-6.

2. *Teoria da norma tributária*, p. 148.

A obrigação tributária somente nascerá se ocorrer total subsunção de determinada situação fática a todos os critérios definidos na hipótese normativa. Ou seja, a subsunção do fato à norma deve ser plena, sendo que o fato escolhido pelo legislador deverá ocorrer na exata proporção dos critérios anteriormente delineados para irradiar efeitos jurídicos em que o contribuinte deverá entregar, compulsoriamente, certa soma de dinheiro aos cofres públicos.

O teorema da regra-matriz de incidência tributária é demarcado pela Constituição Federal, a qual descreve, minuciosamente, os arquétipos das regras-matrizes, vinculando o legislador ordinário na instituição de toda e qualquer regra concernente às espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico.

Portanto, é curial identificarmos as regras-matrizes do PIS e da COFINS sob o pálio da Constituição Federal, bem como da legislação infraconstitucional aplicável às referidas contribuições.

No Texto Supremo, o PIS está previsto no art. 239, enquanto a COFINS encontra abrigo no art. 195,1, *b*, ou seja, ambas são contribuições que possuem, como fundamento de validade, destinações constitucionais específicas e distintas, mas incidentes sobre a mesma base de cálculo, como veremos adiante.

As regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS podem ser esclarecidas pelos arts. 2^o e 3^o da Lei n^o 9.718/98, em que o legislador elegeu como base de cálculo dessas contribuições a “totalidade das receitas auferidas”, cujo critério quantitativo^{3 4 5 * *} das

3. “Art. 2^o. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta lei.”
4. “Art. 3^o. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.
§ 1^o - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”
5. Embora o PIS e a COFINS tenham a mesma base de cálculo, o critério quantitativo dessas contribuições é distinto em relação às alíquotas, que é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

regras-matrizes do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a atividade exercida e/ou a classificação contábil adotadas para essas receitas.

Assim, se partimos do pressuposto de que a base de cálculo confirma o critério material da hipótese de incidência tributária⁶, a materialidade do PIS e da COFINS é o comportamento “auferir receitas”, que é justamente o verbo acrescido do seu complemento.

Em apertada síntese, a regra-matriz do PIS e da COFINS abrange: o critério material, que é receber ou obter receitas; o critério espacial, o território nacional; o critério temporal, que diz respeito ao momento efetivo do recebimento da receita; o critério pessoal, compreendendo a União Federal (sujeito ativo) e as empresas jurídicas de direito privado (sujeito passivo); e, por fim, o critério quantitativo, ou seja, a totalidade das receitas auferidas conjugadas com as respectivas alíquotas.

As regras-matrizes do PIS e da COFINS são semelhantes⁷, até porque ambas utilizam a mesma base de cálculo, correspondente à “totalidade das receitas auferidas”. Cumpre ressaltar, ainda, que a existência de duas contribuições sobre essa base de cálculo não configura *bis in idem*, mesmo porque essas contribuições possuem distintos fundamentos de validade na Constituição Federal, como já vimos.

Por fim, cumpre ressaltar que a legislação instituidora da não-cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS adotou a mesma base de cálculo e, obviamente, o mesmo critério material delineado na Lei nº 9.718/98, como prevêem as Leis nº 10.637/02⁸ e nº 10.833/03⁹.

6. *Curso de Direito Tributário*, p. 328.

7. Vide nota nº 5.

8. “Art. 1º. A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, 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.

3. Do instituto da não-cumulatividade

A hodierna Constituição Federal, em relação ao ICMS e IPI, faz menção ao instituto da não-cumulatividade nos arts. 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º.

Ocorre, porém, que esses artigos denotam a existência de um comando constitucional que possui eficácia plena e imediata, instituindo a não-cumulatividade como regra ou princípio a ser observado, sem restrições, pelo legislador infraconstitucional.

Como é sabido, o IPI e o ICMS são conhecidos como tributos que incidem sobre a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica, ou seja, a tributação desses impostos pressupõe operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços.

A não-cumulatividade visa justamente evitar o “efeito cascata” da tributação desses impostos. Quando há um ciclo econômico composto de várias etapas, a incidência de um imposto em uma operação servirá como base de cálculo do imposto incidente na etapa posterior, gerando a cumulatividade da tributação.

Portanto, a sistemática da não-cumulatividade concebida para o IPI e o ICMS possui como finalidade a neutralização da incidência em cascata, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos.

Dadas essas características do sistema da não-cumulatividade dos impostos sobre a circulação econômica, como fica a implantação desse

- § 2º - A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*”
9. “Art. Iº. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
- § 1º - Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta das vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.
- § 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”

sistema operacional em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita? É o que passaremos a analisar.

O critério quantitativo do PIS e da COFINS diz respeito à “totalidade das receitas auferidas”, que é fenômeno relacionado à pessoa do contribuinte (empresa jurídica), não possuindo qualquer identidade com algum fenômeno circulatório, traço característico originário do IPI e do ICMS.

No caso das contribuições em exame, estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre uma cadeia econômica.

Como veremos adiante, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objetos de faturamento em etapas anteriores.

A sistemática da não-cumulatividade, tal como existe para o IPI e o ICMS, é distinta daquela estabelecida para o PIS e a COFINS, até porque as matrizes constitucionais de incidência desses tributos são diferentes.

De qualquer sorte, a não-cumulatividade deve compatibilizar com o pressuposto de fato eleito para deflagrar a incidência da espécie tributária.

Assim, a sistemática da não-cumulatividade concebida para o PIS e a COFINS configura-se totalmente legítima, pois permite minorar os efeitos resultantes da tributação sobre o faturamento ou receita do contribuinte, desde que haja, é claro, respeito às regras e aos princípios previstos na Constituição Federal de 1988.

Não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato é diferente, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo:

Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de “receita” e não “produto”. Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em os sentidos das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.

O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra - como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tú-Tú. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que é utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria.¹⁰

O cerne da questão é que o regime não-cumulativo da base de cálculo das contribuições em exame é distinto do modelo de não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

10. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*, p. 108-9.

Mas a função primordial da não-cumulatividade é evitar o “efeito cascata” da tributação, que independe da materialidade da espécie tributária sujeita sob esta sistemática. A operacionalidade da não-cumulatividade poderá ser facilmente empregada em alguns tributos e encontrar resistência noutros, mas o fim é sempre o mesmo: neutralizar a cumulatividade.

Em relação ao PIS e à COFINS, a não-cumulatividade em questão deve ser vista como uma forma de atenuar a incidência dos efeitos desses tributos sobre a receita ou o faturamento, que são altamente nefastos aos contribuintes.

Ora, o legislador empregou esse signo lingüístico justamente para simbolizar a intenção de reduzir os efeitos da tributação sobre o faturamento ou receita das pessoas jurídicas, o que explica o surgimento da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS. Trata-se, pois, de um conteúdo semântico que não pode ser desconsiderado, seja pelo legislador constituinte, seja pelo legislador infraconstitucional.

A Carta Magna sempre vinculou a não-cumulatividade a tributos que recaem sobre a circulação de bens e serviços, mas o simples fato de o legislador tê-la estabelecido para tributos que recaem unicamente sobre a pessoa do contribuinte (faturamento ou receita) não suprime a essência desta ou aniquila a ineficácia do regime não-cumulativo para as contribuições em exame.

No caso do IPI e ICMS, a Carta Magna emprega o símbolo “compensando-se” como forma de identificar a sistemática da não-cumulatividade para esses impostos. Embora o legislador constituinte tenha sido omissivo quanto à forma de concretização da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, a “não-cumulatividade” é princípio que norteia o sistema tributário nacional. Nesse sentido, é o ensinamento esclarecedor de José Eduardo Soares de Melo:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional objetivando minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

O foco central da produção, circulação e prestação de serviços é o consumidor final, sendo evidente que as atividades dos produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços direcionam-se à população, sendo consideradas os princípios diretivos da economia, como a defesa do consumidor de modo a permitir-lhe existência digna e justiça social (art. 170 da CF).

Teleologicamente, a não-cumulatividade deverá ser observada em todo o ciclo operacional, que não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de cada um dos agentes empresariais. Se em uma determinada fase operacional for estabelecida a proibição (ainda que parcial) do direito do contribuinte de abater o ônus tributário incidente nas operações e prestações anteriores, ocorrerá efeito cumulativo, implicando no aumento de preços. Esta situação ocasionará efeito confiscatório em razão de no mesmo preço do produto verificar-se dupla incidência tributária.

Qualifica-se como um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares).¹¹

11. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*, p. 51-2.

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 para as empresas instaladas no País.¹²

Em suma, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, com os propósitos então inseridos, teve em mente incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os efeitos da incidência sobre o faturamento. Não podemos esquecer, também, que o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS estabeleceu a aplicação única de uma alíquota nominal mais elevada, se comparada com o regime cumulativo dessas contribuições.

Se o objetivo da não-cumulatividade estabelecida para as contribuições em estudo foi a diminuição da tributação sobre o faturamento, certamente o legislador infraconstitucional deverá obedecer rigorosamente esse princípio nos casos definidos em lei. O problema está na concessão e aplicação de uma sistemática que, na verdade, não revela ser mais benéfica a determinados contribuintes como parecia à primeira vista, sob pena de mácula a inúmeros princípios constitucionais.

Nessa esteira, é de suma importância analisarmos especificamente a legislação instituidora da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e à COFINS, levando-se em conta as regras e os princípios da Carta Política de 1988.

12. Como é sabido, o Brasil possui um dos sistemas tributários mais onerosos do mundo, sendo um dos poucos países que utilizam tributos sobre o faturamento das pessoas jurídicas para obter receitas.

4. Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS

4.1. Na Constituição Federal de 1988

A Emenda Constitucional n° 42, de 16.12.03, introduziu o § 12° no art. 195¹³, mas a adoção do regime da não-cumulatividade, no âmbito dessas contribuições, já fora veiculada pela legislação infraconstitucional (Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03).

O legislador constituinte, por meio do § 12° do art. 195, atribuiu *status* constitucional à não-cumulatividade dessas contribuições.

A única limitação imposta no dispositivo constitucional é permitir à legislação infraconstitucional¹⁴ definir os setores da atividade econômica em relação aos quais haverá cobrança não-cumulativa, apenas isso.

A Constituição Federal não está impondo ou vedando para essas contribuições a sistemática da não-cumulatividade, tanto que a cumulatividade permanece em vigor, tanto no texto constitucional quanto na legislação ordinária, conforme arts. 8° da Lei n° 10.637/02¹⁵ e 10° da Lei n° 10.833/03.¹⁶

13. 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.
14. A necessidade ou não de lei complementar para regular a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, isto é, se basta lei ordinária para tanto, não será aqui analisada. *
15. “Art. 8°. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1° a 6°:
 - I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6°, 8° e 9° do art. 3° da Lei n° 9.718, de 27.11.1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória n° 2.158-35, de 24.8.2001), e Lei n° 7.102, de 20.6.1983;
 - II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
 - III - as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;
 - IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
 - V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;
 - VI - (VETADO)
 - VII - as receitas decorrentes das operações:

Diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, o legislador constitucional não instituiu obrigatoriamente a não-cumulatividade,

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
 - b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
 - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;
 - VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
 - IX - (VETADO)
 - X - as sociedades cooperativas (incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003);
 - XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).”
16. “Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:
- I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;
 - II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
 - III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
 - IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
 - V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
 - VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - VII - as receitas decorrentes das operações:
 - a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
 - b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
 - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;
 - VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
 - IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
 - XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
 - a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
 - b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
 - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

tanto que não estamos diante de uma norma de eficácia plena e imediata, mas sim programática.¹⁷ A norma constitucional que veicula a

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

XIII - as receitas decorrentes de serviços [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004]:

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

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

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de *call center*, *tele-marketing*, tele-cobrança e de tele-atendimento em geral [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006 [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas [incluído pela Lei nº 11.051, de 2004].

§ 1º - Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo [redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004].

não-cumulatividade para a COFINS possui característica programática, pois vincula o legislador infraconstitucional quanto à operacionalização da sistemática não-cumulativa para determinados setores da atividade econômica.

O Texto Supremo autorizou, portanto, a existência de 2 (dois)*^{17 18} regimes para a COFINS, o cumulativo e o não-cumulativo, o que foi observado pela legislação ordinária, que também abarcou o PIS.

Ainda que o legislador ordinário tenha certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, utilizando como critério diferenciador o setor de atividade econômica, a concessão desta deve obedecer rigorosamente ao princípio da isonomia e ao da capacidade contributiva.

Com efeito, a utilização do benefício da não-cumulatividade por determinados contribuintes, em detrimento de outros em situações equivalentes, é critério discriminador que esbarra nos referidos princípios. É inconstitucional a edição de qualquer regra discriminatória que colida com as regras e princípios do Texto Supremo.

Se o legislador constituinte nada dispôs a respeito de limitações à não-cumulatividade estabelecida para essas contribuições, não pode o legislador infraconstitucional fazê-lo sem qualquer autorização para tanto.

O § 12º limitou-se apenas a prever a não-cumulatividade das contribuições sobre receita ou faturamento, sem qualquer indicação quanto ao conteúdo, limites e extensão da não-cumulatividade, ou seja, há uma maior flexibilidade legislativa em relação à sistemática do PIS e da COFINS do que para o IPI e o ICMS.

§ 2º - O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado [incluído pela Lei nº 11.051, de 2004].”

17. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 164.

18. Convém ressaltar que a Constituição prevê os casos em que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez, na esteira do art. 149, § 4º.

Claro que essa maleabilidade legislativa não é absoluta, pois o legislador infraconstitucional deve observar as regras e princípios previstos na Constituição Federal, como já dito.

Embora a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS tenha alcançado força constitucional, acreditamos que a Constituição não impôs a não-cumulatividade, até porque esta não guarda correlação com o traço característico das contribuições sociais em estudo, que independem da adoção ou não da não-cumulatividade, o que não ocorre com o ICMS e o IPI, que a Constituição Federal determina expressamente.

A Emenda Constitucional nº 42, ao alterar a redação do artigo 195, admitiu tão somente a edição de lei infraconstitucional para definir os setores da atividade econômica para os quais será aplicada a não-cumulatividade.

Entretanto, a faculdade conferida ao legislador infraconstitucional para prescrever o regime não-cumulativo para alguns setores econômicos não altera e/ou desnatura a essência da não-cumulatividade propriamente dita, que somente produz efeito se for oportunizado o abatimento do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior.

Ou seja, o legislador ordinário definirá as hipóteses normativas em que o contribuinte terá o direito de crédito das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades.

Dessa forma, os contribuintes que atuam em setores de atividade econômica que estejam sob a égide do princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS, de acordo com a lei infraconstitucional, não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas anteriormente.

O legislador constituinte, portanto, não estabeleceu nenhuma restrição à aplicação desse princípio, o que ocorre com determinados dispositivos legais previstos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03,

cujas limitações não foram recepcionadas pela aludida Emenda Constitucional, como analisaremos adiante.

Ao contribuinte é assegurada a não-cumulatividade plena, vedada qualquer limitação, restando ao Poder Judiciário a salvaguarda dos seus direitos.

4.2. Na legislação infraconstitucional

Convém atentar que o presente trabalho destacará alguns pontos, digamos, controvertidos da legislação ordinária instituidora do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS.

Analisaremos aqui algumas vedações e/ou limitações à não-cumulatividade, bem como as exceções quanto ao regime não-cumulativo em decorrência de fatores como a forma de apuração do Imposto de Renda e o setor da atividade econômica, dentre outros.

De plano, chama a atenção o fato de que, na legislação de regência da não-cumulatividade, a alíquota do PIS aumentou de 0,65% para 1,65¹⁹ e a da COFINS de 3% para 7,6%²⁰; e o contribuinte tem o direito de deduzir da base de cálculo as contribuições incidentes sobre os bens e serviços adquiridos.

Ocorre, porém, que esses créditos autorizados pela legislação são relativos e parciais, fazendo com que a espalhada não-cumulatividade seja limitada, implicando em verdadeiro aumento da carga tributária para determinados contribuintes.

De fato, para alguns, sua exclusão do regime não-cumulativo foi benéfica, enquanto outros, sujeitos a essa nova sistemática, foram severamente penalizados, visto que suas atividades não permitem

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

20. Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

a geração de créditos suficientes para neutralizar a majoração das alíquotas aplicadas pelas Leis nº 10.6237/02 e nº 10.833/03.

Além disso, a novel legislação não pode beneficiar poucos segmentos econômicos em detrimento de outros, que ficaram sujeitos ao brutal aumento das alíquotas, em clara ofensa a inúmeros princípios, em especial o da isonomia tributária.

Seguem discussões sobre alguns dispositivos legais previstos na novel sistemática em estudo.

4.2.1. Esboço dos descontos de créditos referentes ao PIS e à COFINS

Do exame atento do art. 3º, *caput* e § 1º, das Leis nº 10.63 7²¹ e nº 10.833²², verificamos que essas leis adotaram uma sistemática

21. “Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - a) nos incisos DI e IV do § 3º do art. 1º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e
 - b) no § 1º do art. 2º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - III - (VETADO)
 - IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
 - V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
 - VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
 - VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.
 - IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica [incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003].
- § 1º - O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];

em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos por meio da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativa a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente.

- I - dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;
 - II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do *caput*, incorridos no mês [redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003];
 - III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;
 - IV - dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.”
22. “Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - a) nos incisos III e IV do § 3º do art 1º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e
 - b) no § 1º do art. 2º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
 - IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
 - V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
 - VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
 - VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
 - VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
 - IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- § 1º- Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor [redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004]:
- I - dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;
 - II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês;
 - III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;
 - IV - dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.”

No entanto, as deduções permitidas não alcançam a totalidade dos custos, despesas e encargos do contribuinte. A legislação apresenta um rol taxativo dos créditos que podem ser aproveitados, mas não é admitido, a título de ilustração, o crédito do valor de serviços de reposição e substituição de peças prestadas por pessoa jurídica, despesas com vale-refeição, vale-transporte, convênio médico, despesas financeiras não decorrentes de empréstimos, etc.

Como a tributação ocorre pela totalidade das receitas e pelo crédito restrito a determinados bens e serviços, a conclusão não pode ser outra: a não-cumulatividade estabelecida para essas contribuições não é plena, pois sempre haverá um resquício de cumulatividade. Ora, todos os custos, encargos ou despesas que resultaram na receita devem ser considerados para fins de dedução da contribuição a ser paga, com o escopo de evitar a incidência em cascata, o que não é o caso.

Contudo, inexistente “meia” não-cumulatividade, como quer fazer parecer a legislação em comento. Uma vez definido o setor de atividade econômica, o contribuinte tem o direito irrestrito de compensar todos os custos que culminaram na obtenção das receitas auferidas.

Esses créditos enumerados pela legislação parecem atender ao princípio da não-cumulatividade, mas alguns deles não podem ser utilizados por contribuintes para reduzir o valor das contribuições devidas, resultando em restrições que não se coadunam com a sistemática em questão.

4.2.2. Vedações ao crédito: mão-de-obra paga à pessoa física

A legislação instituidora da não-cumulatividade das contribuições em estudo aplicou um aumento das alíquotas de ambas as contribuições, do patamar de 3,65% (PIS/COFINS no sistema cumulativo) para 9,25% (PIS/COFINS no sistema não-cumulativo).

O problema é que existem segmentos econômicos que não possuem volume de aquisição de bens e serviços suficiente para gerar créditos que possam atenuar essa majoração tributária.

A título de exemplificação, a mão-de-obra paga à pessoa física²³, que não gera crédito ao contribuinte que esteja no regime não-cumulativo, se faz em claro prejuízo às empresas prestadoras de serviços.

No caso das empresas comerciais e industriais, toda a matéria-prima adquirida ensejará direito ao crédito de PIS e COFINS. Entretanto, em setores econômicos como o da prestação de serviço, esse aumento da alíquota resultou em excessivo acréscimo da carga tributária.

Isso porque, no setor de prestação de serviços, grande parte da matéria-prima utilizada decorre de mão-de-obra paga à pessoa física, custo este que não é permitido para fins de creditamento de PIS e COFINS, eis que vedado expressamente por lei.

Se assim não fosse, a permanência no regime da cumulatividade seria bem mais interessante para as empresas prestadoras de serviços, dada a natureza de seus custos e despesas, tais como a mão-de-obra, que não geram direito de crédito descontável do débito de PIS/COFINS apurado.

Temos aqui clara discriminação entre os setores industrial e comercial e o setor de prestação de serviços, acarretando uma grave violação ao Princípio da Isonomia entre os contribuintes, já que a não-cumulatividade deve ser aplicada a todos os contribuintes, até porque não podemos falar em não-cumulatividade “parcial”.

Igualmente, essa vedação ao crédito afronta o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que as prestadoras de serviços estarão sujeitas a um custo tributário altíssimo, com risco de inviabilidade das atividades por elas desempenhadas.

23. Lei nº 10.833/03:

“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:

I - mão-de-obra paga a pessoa física.”

(Esta redação também consta na Lei nº 10.637/02, referente ao PIS).

Nem mesmo o art. 195, § 9º²⁴ do Texto Supremo, autorizou essa distinção e tampouco deu respaldo a privilégios ou discriminações odiosas entre contribuintes do mesmo setor de atividade econômica.

Ademais, é notório que o Governo Federal, quando da instituição da sistemática não-cumulativa, garantiu que não haveria aumento da carga tributária e que esta incentivaria o desenvolvimento econômico das empresas. O que ocorreu, exatamente, é que essa legislação beneficiou poucos segmentos econômicos e acabou por prejudicar outros, sem falar na majoração da carga tributária e, obviamente, da arrecadação das receitas tributárias da União.

O legislador, ao desconsiderar que a mão-de-obra assalariada é uma despesa preponderante das prestadoras de serviços (sem o devido crédito do seu principal insumo), agiu desigualmente ao promover elevação da carga fiscal, colidindo com o princípio da livre-iniciativa consagrado no art. 170^{24 25} do Texto Supremo.

Por fim, a Emenda Constitucional nº 42/03, posterior à sistemática não-cumulativa criada pela legislação infraconstitucional, não estabeleceu qualquer vedação quanto ao aproveitamento dos créditos, em especial a mão-de-obra paga à pessoa física.

4.2.3. Exclusão do regime não-cumulativo para determinadas pessoas jurídicas

O novo regime de apuração do PIS e da COFINS elegeu inúmeras pessoas jurídicas a serem excluídas da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, tais como instituições financeiras, entidades de previdência privada, pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, pessoas jurídicas

24. “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.”

25. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:”

optantes pelo SIMPLES e pessoas jurídicas imunes a impostos, conforme arts. 8º, da Lei nº 10.637/02²⁶, e 10, da Lei nº 8.333/03²⁷. Não obstante, receitas auferidas por determinados contribuintes também foram excluídas do regime não-cumulativo.

Porém, esses critérios, eleitos pelo legislador no que diz respeito a determinados contribuinte e tipos de receitas auferidas por pessoas jurídicas, não guardam correlação com o critério constitucionalmente autorizado pelo § 12 do art. 195 da CF/88 (setor de atividade econômica).

Citamos como exemplo pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, como constam nos arts. 8º, II, da Lei nº 10.637/02, e 10, II, da Lei nº 10.833/03.

Realmente, a Constituição deu prerrogativa ao legislador ordinário para definir as atividades econômicas para as quais a contribuição será não-cumulativa, mas desautorizou a exclusão do regime não-cumulativo em face do regime de tributação escolhido.²⁸

Embora o art. 195, § 9º, da Constituição Federal, tenha dito que o legislador ordinário poderia diferenciar alíquotas ou bases de cálculo do PIS e da COFINS com base na atividade econômica desenvolvida pela empresa e/ou utilização intensiva de mão-de-obra, não autorizou critério diferenciador com base no regime de tributação adotado.

O regime de pagamento do imposto de renda não guarda correlação com o setor de atividade econômica mencionado pelo § 12º do art. 195 da Carta Magna.

26. Vide nota nº 20, na qual há transcrição do art. 8º, da Lei nº 10.637/02.

27. Vide nota nº 21, na qual há transcrição do art. 10, da Lei nº 8.333/03.

28. Oportuno lembrar que o STJ, em caso símile, reconheceu que o regime de apuração do Imposto de Renda não é elemento suficiente para permitir a revogação, por meio da Lei nº 9.430/96, da isenção conferida às empresas prestadoras de serviço. O entendimento remansoso desse Tribunal resultou na edição da Súmula 276, para a qual “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

Existe, por acaso, autorização legal para vedar empresas optantes pelo lucro presumido a adotarem o regime não-cumulativo, enquanto as empresas optantes pelo lucro real terão que suportar a apuração da base de cálculo de acordo com o regime não-cumulativo, de forma mais gravosa? Certamente que não. Obrigar contribuintes que pertençam a determinado segmento econômico a pagar PIS/COFINS à ordem de 3,65% (sistema cumulativo), enquanto outros desse mesmo segmento estão sujeitos à alíquota de 9,25% (sistema não-cumulativo), em função do regime de Imposto de Renda, contraria a isonomia tributária. Não é toda pessoa jurídica, por exemplo, que pode adotar o regime de apuração do IR pelo lucro presumido, revelando tratamento tributário diferenciado.

Na legislação do Imposto de Renda, o art. 14, da Lei nº 9.718/98²⁹, elege um rol de empresas obrigadas a adotar a apuração do IR pelo lucro real. Ainda que elas possam usufruir a não-cumulatividade, não podemos vedar essa sistemática para as empresas que adotam a forma de tributação pelo lucro presumido, mesmo porque isso não

29. “Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses [redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002];

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

possui relação com o setor de atividade econômica previsto pelo legislador constituinte.

A adoção de um determinado regime de apuração do IR como justificativa para que alguns contribuintes tenham direito ao crédito calculado sobre os insumos e outros não, ou ainda que uns sofram com a majoração da carga tributária majorada e outros não, em virtude da forma contábil de apuração do IR, não é critério discriminador que encontra respaldo na legislação constitucional.

Trata-se, portanto, de regra manifestamente inconstitucional que colide com a Constituição Federal de 1988, em descompasso com o princípio basilar da isonomia que norteia o ordenamento jurídico.

5. Conclusão

A sistemática da não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS, como forma de neutralizar os efeitos maléficos da sua incidência em cascata, está aquém da esperada diminuição e racionalização da tributação.

O aumento das alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), combinado com as várias restrições ao crédito pelas Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03, provocou um efetivo aumento da carga tributária para praticamente todos os contribuintes sujeitos à nova sistemática. E o que é pior, a sistemática em estudo não coaduna com o propósito da incidência não-cumulativa - evitar a incidência em cascata.

Em cotejo com a sistemática não-cumulativa do IPI e o ICMS, observamos que, no novo sistema de apuração do PIS e da COFINS, não são todos os valores relativos às operações anteriores que garantem o direito ao crédito na apuração dessas contribuições.

Ao que parece, a legislação em estudo criou uma sistemática com o pseudônimo “não-cumulativo”, até porque as restrições ao

crédito do PIS e da COFINS não garantem a incidência mais benéfica almejada para essas contribuições.

É inegável que a sistemática não-cumulativa gerou um aumento das receitas tributárias do Estado, mas ao mesmo tempo ela restringe o desenvolvimento econômico das empresas responsáveis pelo crescimento sustentável do País.

Conclui-se, enfim, que a legislação da não-cumulatividade “fere as mãos do Estado”, como no pensamento de Alfredo Augusto Becker, que serve de epígrafe para este trabalho.

6. Referências bibliográficas

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- . *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.