

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

RODRIGO AUGUSTO JUDAR HERNÁNDEZ BUSTAMANTE

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS
A abrangência da sistemática à luz da Constituição Federal

SÃO PAULO

2019

RODRIGO AUGUSTO JUDAR HERNÁNDEZ BUSTAMANTE

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie

ORIENTADOR(A): FÚLVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo

2019

RODRIGO AUGUSTO JUDAR HERNÁNDEZ BUSTAMANTE

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

A abrangência da sistemática à luz da Constituição Federal

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS
A abrangência da sistemática à luz da Constituição Federal

RODRIGO AUGUSTO JUDAR
HERNÁNDEZ BUSTAMANTE

RESUMO

O presente artigo aborda a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS e as respectivas hipóteses de apuração de créditos estabelecidas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 à luz do Art. 195, §12 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional 42/03. Para esse fim, foi esboçado um breve esboço histórico do PIS e da COFINS, analisado o conceito de cumulatividade, a natureza da não-cumulatividade aplicável ao ICMS e ao IPI e o sentido da sistemática diante das características próprias que revestem as contribuições sociais. A pesquisa foi realizada mediante a utilização da metodologia qualitativa, por meio de pesquisa de artigos, trabalhos acadêmicos e livros publicados.

Palavras-chave: PIS, COFINS, não-cumulatividade, sistemática, Emenda Constitucional 42/03, Leis 10.637/02 e 10.833/03.

ABSTRACT

The present article deals with the legal regime of non-cumulativity of PIS and COFINS, and the scenarios established by Laws 10.673/02 and 10.833/03 where the taxpayer is permitted to take credit, in light of Art. 195, §12 of the Federal Constitution, introduced by the Constitutional Amendment 42/03. To this end, a brief historical breakdown of PIS and COFINS was outlined, analyzing the concept of cumulativity, the nature of non-cumulativity applicable to the ICMS and IPI, and the meaning of the legal regime in view of the characteristics that define social contributions. The research was conducted through the use of qualitative methodology, by research of articles, academic papers and published books.

Key Words: PIS, COFINS, non-cumulativity, legal regime, Constitutional Amendment 42/03, Laws 10.637/02 and 10.833/03.

SUMÁRIO

1. Introdução; 1.1. Breve histórico do PIS e da Cofins; 2. Cumulatividade; 3. Introdução da não-cumulatividade do PIS e da Cofins na Constituição Federal; 3.1. Introdução da não-cumulatividade do PIS e da Cofins por meio das Leis 10.637/02 e 10.833/03; 4. A não-

cumulatividade; 4.1 A não-cumulatividade no ICMS e no IPI; 4.2 A não-cumulatividade no PIS e na Cofins; 5.O rol do Art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 à luz da Constituição Federal; 6. Conclusão; 7. Referências Bibliográficas

1. Introdução

A sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins configura um regime complexo e objeto de diversas controvérsias, por meio do qual o contribuinte pode descontar créditos na apuração de sua base de cálculo desde que observadas as hipóteses definidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Inicialmente apuradas sob a sistemática cumulativa, em que não há a apuração de créditos, as restrições impostas pelas Leis com a transição do regime para alguns setores econômicos suscitam numerosos conflitos entre contribuintes e o Fisco.

Isso por que a não-cumulatividade atinente às contribuições sociais em referência funciona de modo diverso ao regime aplicável a outros tributos, como o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados. Enquanto o contribuinte do IPI e do ICMS toma crédito com base no valor pago anteriormente, subtraindo-se o montante que por ele será pago, no PIS e Cofins, em razão de suas próprias características, a sistemática de creditamento não é estruturada sobre o encargo tributário arcado pela etapa anterior da cadeia produtiva, mas por determinados custos e despesas selecionadas pelo legislador, as quais suscitam diversas discussões entre Fisco e contribuintes.

Nesse compasso, o ponto fulcral que circunda o creditamento do PIS e da Cofins é o princípio da não-cumulatividade e a suas características em relação a tais contribuições, vez que se tratam de tributos cuja hipótese de incidência possui característica distinta dos demais sujeitos à essa sistemática, qual seja o faturamento, não se relacionando a um produto em si, como no IPI e ICMS.

Por essa razão, o cálculo dos créditos trazido às contribuições sociais por meio das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente, bem como pela Emenda Constitucional 42/03, é denominado subtrativo indireto e diverge dos demais tributos sujeitos à sistemática não-cumulativa, nos

quais aplica-se o método de crédito do tributo, no qual se extrai exatamente o montante pago pelo sujeito passivo anterior.

Como signo de tais discussões, pode-se citar como exemplo de controvérsia tributária assentada sobre a peculiar sistemática de apuração de créditos aplicável ao PIS e a Cofins, os dispêndios com insumos. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 afirmam que podem apurados créditos de PIS/Cofins relativos a despesas com bens e serviços, utilizados na produção de bens ou prestação de serviços. Todavia, em razão do caráter interpretativo que permeia tais elementos quando da análise de sua aplicação no processo produtivo, o Fisco frequentemente glosa os créditos apurados pelos contribuintes, sob o argumento de que estes não se amoldariam propriamente à definição legal estabelecida¹.

Estas distinções, conforme será demonstrado, acabam mitigando a própria finalidade do princípio, qual seja, reduzir o encargo dos tributos sobre os agentes que compõem a cadeia econômica, prestigiando-se a capacidade contributiva prescrita na Constituição Federal (Art. 145, § 1º), beneficiando as sociedades empresárias, bem como aos consumidores finais, possibilitando melhores preços quando da aquisição de bens e serviços.

Destarte, o princípio da não-cumulatividade e as comparações entre os regimes não-cumulativos aplicáveis a outros tributos, como o ICMS e o IPI consistem nos elementos fundamentais que permeiam as discussões envolvendo a sistemática de apuração de créditos do PIS/Cofins, que circundam as hipóteses legais definidas nos textos normativos, não só no que concerne a sua interpretação e abrangência, mas a sua aplicabilidade em si, ante a nítida divergência entre os sistemas.

Assim sendo, é necessário analisar o histórico do PIS e da Cofins na fase cumulativa, a transição de regimes, os métodos de cálculo entre o princípio da não-cumulatividade, de modo a avaliar se o rol estabelecido nos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 afigura-se

¹A posição frequentemente adotada pelo Fisco era de que os insumos contemplados na legislação do PIS e da Cofins, consistiriam apenas nas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme previsto nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, isto é, na mesma linha do IPI. Posteriormente, após adoção de diversas linhas de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR em sede de repetitivo, pacificou o tema ao fixar a tese de que “*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

inconstitucional à luz do teor do disposto no art. 195, § 12 introduzido por meio da Emenda Constitucional 42/03, o qual estabelece que a lei apenas é responsável por definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições sociais serão não-cumulativas, mas não por definir o teor, detalhes e limitações do regime em si.

1.1. Breve histórico do PIS e da Cofins

O PIS - Programa de Integração Social, PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Cofins – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social consistem em tributos criados por meio das Leis Complementares 7/1970 e 70/1991, respectivamente. Todos constituem contribuições sociais que compõem o sistema constitucional tributário brasileiro, mas que sofreram alterações relevantes, sobretudo em sua destinação e cobrança.

O PIS - Programa de Integração Social, nos termos dos arts. 2º e 3º da LC 7/70 foi inicialmente executado sob a forma de Fundo de Participação, sendo constituído pelos depósitos realizados pelas pessoas jurídicas. A finalidade da prestação, nos termos do art. 1º, era promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Os depósitos que estruturavam o Programa englobavam duas parcelas distintas: a primeira, consistente em uma dedução do imposto de renda, sem prejuízo dos incentivos fiscais concedidos; e uma segunda, constituída por um montante dos próprios recursos da empresa, calculado com base na aplicação de uma alíquota sobre o faturamento.

O PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, por sua vez, fora instituído por meio da Lei Complementar 8/1970 e também era similar ao PIS, com a diferença que se destinava ao servidor público. Por essa razão, o texto normativo estabelecia que o Programa seria constituído mediante recolhimentos a serem efetuados pela União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os recolhimentos eram realizados sobre as receitas correntes próprias de cada ente federativo e sobre determinadas transferências recebidas de Fundos de Participação, com fundamento no art. 2º do texto legal.

Posteriormente, por meio da Lei Complementar 26/1975, os Fundos de cada Programa foram unificados, criando-se, assim, o Fundo PIS-PASEP, nos termos do art. 1º do texto. Desse modo, com a referida unificação, as prestações passaram a ser tratadas de modo conjunto pela

legislação. Como exemplo desse tratamento conjunto pode ser citada a própria majoração da base de cálculo das contribuições por meio da Lei 9.718/98, a qual será tratada mais adiante.

Nesse sentido, o PIS/PASEP, prestação incidente sobre o faturamento, fora recepcionado na condição de contribuição social pela Constituição Federal de 1988 por meio do art. 239, vez que o dispositivo define que os recursos arrecadados com a prestação serão destinados ao seguro-desemprego e ao abono salarial previsto no § 3º do mesmo artigo².

Nesse compasso, analisando-se a legislação, observa-se que o PIS foi introduzido em 1970, sendo que a alíquota incidente sobre o faturamento foi aumentando progressivamente através dos anos: 0,15% em 1971, 0,25% em 1972, 0,40% em 1973 e 0,50% em 1974 e anos subsequentes, com base no art. 3º da LC 7/1970. Ainda sobre a alíquota definitiva até então foi aplicado um adicional de 0,125% no exercício de 1975 e 0,25% em 1976, chegando-se a alíquota total de 0,75%.

A Cofins, por outro lado, foi criada a partir da competência outorgada à União Federal para criação de contribuições sociais no art. 149, da Constituição Federal, incidindo somente sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, em observância à hipótese de incidência definida no art. 195, I, b) até a superveniência da Emenda Constitucional 20/98, responsável por estender a hipótese de incidência do tributo para também compreender a receita auferida pelo sujeito passivo. O PIS, por sua vez, não possui base de cálculo constitucionalmente prevista, mas somente na Lei Complementar 7/70, que foi recepcionada pela Constituição Federal.

Ante o parâmetro constitucional, a contribuição social foi materializada por meio da Lei Complementar 70/91 a qual estabeleceu a alíquota de 2% incidente sobre o faturamento. Trata-se, assim, de um mecanismo de financiamento da Seguridade Social pago pela empresa, assim como a CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por exemplo.

²Art. 239.

(...)

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

Posteriormente, em relação à evolução dos tributos, infere-se que o PIS/PASEP teve sua alíquota alterada de 0,75% para 0,65% por meio da Lei 9.715/98, enquanto a Cofins teve o aumento da alíquota de 2% para 3% por meio da Lei 9.718/98. O PIS e a Cofins, desse modo, incidiam unicamente sob a sistemática cumulativa, isto é, inexistindo qualquer tipo de compensação relativa aos tributos pagos nas cadeias anteriores.

A cumulatividade, entretanto, com o advento da Emenda Constitucional 42/03 e das Leis 10.637/02 e 10.833/03 deixou de ser o único regime aplicável para o recolhimento dessas contribuições sociais, surgindo a sistemática não-cumulativa, que possibilitaria a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre determinadas despesas, porém de um modo distinto do regime próprio do IPI e ICMS.

2. Cumulatividade

Ambas as contribuições sociais, seja o PIS, anteriormente à Constituição Federal de 1988, ou a COFINS, instituída após a nova ordem constitucional, estavam sujeitas unicamente à sistemática cumulativa. Nesse sentido, o sistema é caracterizado pela incidência da prestação tributária em sucessivas etapas do processo produtivo, sem qualquer possibilidade de dedução ou compensação na etapa seguinte com o montante a ser pago³.

Interessante notar, nesse ponto, que a cumulatividade ou não-cumulatividade são sistemáticas aplicáveis a tributos caracterizados pela múltipla incidência ao longo de uma cadeia econômica, também denominados plurifásicos, como bem expõe Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza⁴:

“Daí se conclui que só se pode cogitar de tributo cumulativo ou não cumulativo, se o pressuposto de fato não for um fato unifásico e uni pessoal, e sim um ciclo econômico composto pelo encadeamento de várias operações, quer praticado pelo mesmo contribuinte, quer por contribuintes diversos”.

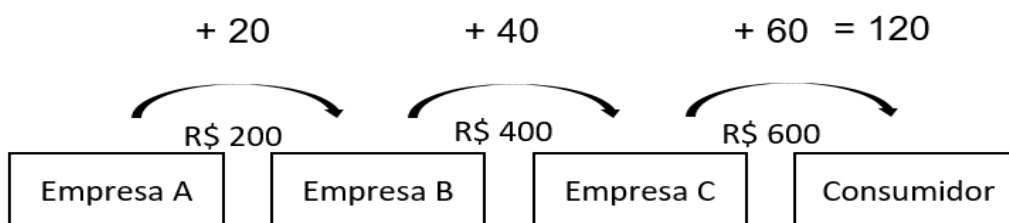
³BIFANO, Elidie Palma. Incidência e Apuração do PIS e da Cofins: Noções Fundamentais no Regime Cumulativo e no Regime Não Cumulativo. Incidência Monofásica: Cumulatividade e Não Cumulatividade dos Tributos. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 249-252

⁴MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS**, 2004. p. 15

Assim, como reflexo da própria impossibilidade de apuração de créditos, há a denominada incidência em “cascata”, pela qual o tributo pago na etapa anterior é incorporado às fases subsequentes.

À título de exemplificação da cumulatividade, confira-se no quadro abaixo, a incidência de um tributo plurifásico à alíquota fictícia de 10%⁵:

Figura 1 – Exemplo de cumulatividade



Fonte: O autor (2019)

Denota-se claramente que, embora as operações econômicas estejam encadeadas entre cada contribuinte, a incidência tributária é singular, isto é, a Administração Tributária não considera as transações anteriores para fins de creditamento ou dedução da prestação pecuniária paga ao ente público. Por essa razão, há a incorporação do montante pago pelo membro da etapa anterior na base de cálculo do valor a ser pago pelo membro da etapa seguinte e, assim sucessivamente, ao final repercutindo com a elevação do preço de bens e serviços ao consumidor.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro⁶ aponta que a cumulatividade acabou por proporcionar o surgimento de tributos não-cumulativos, ante a apresentação de determinadas disfunções pelo regime, quais sejam:

a) cada etapa de circulação do bem sofre a incidência do tributo sem compensação, importando numa injusta repercussão nos preços;

⁵Elaboração própria.

⁶BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 521

b) base de cálculo do tributo, consistente no preço bruto total, é composto pelos custos de produção ou industrialização, tributos incidentes e lucro. Deste modo, tanto o valor da matéria-prima, como o do equipamento adquirido, ambos tributados nas etapas antecedentes passam a integrar o custo, que será tributado novamente na operação seguinte.

c) aumento progressivo dos preços dos bens, conforme o número de integrantes da cadeia produtiva, impactando, sobretudo, as camadas sociais com menor poder aquisitivo.

d) impacto negativo à neutralidade da concorrência. Em razão da progressividade do custo característico da cumulatividade, há uma tendência natural das grandes empresas à denominada verticalização, pela qual se buscaria suprimir as demais etapas do ciclo econômico, como as figuras do atacadista e varejista a fim de se reduzir os custos tributários.

Em síntese, a cumulatividade, enquanto sistemática aplicável a determinados tributos, como o ISS, bem como o PIS/Cofins para determinados setores econômicos, impacta negativamente a organização social e econômica em três aspectos fundamentais⁷ : (i) óbice ao consumo pelas camadas sociais com menor poder aquisitivo em razão do elevado preço de bens e serviços; (ii) desencorajamento ao investimento, tendo em vista o custo elevado proporcionado pelo sistema cumulativo, o qual eleva a cada etapa do ciclo o montante tributável por conta do efeito “em cascata”; e (iii) abatimento do desenvolvimento econômico ante a redução da capacidade de consumo como consequência natural do próprio sistema.

A cumulatividade, portanto, conforme abordado neste tópico, consiste num regime que, embora seja prático à Administração Tributária, vez que se realiza de modo independente à um sistema de compensação de créditos ou dedução, mas mediante incidências singulares a cada etapa de uma cadeia produtiva, incluindo-se o valor do imposto pago na cadeia anterior, apresenta diversos impactos à ordem econômica e social.

Isso porque a oneração fiscal proporcionada pelo regime não se coaduna com a ideia de um sistema tributário transparente e alinhado com as noções de acesso a bens de consumo, geração de renda e emprego, elementos que, por sua vez, caracterizam o conceito de

⁷BIFANO, op. cit., p. 250.

desenvolvimento nacional previsto no Art. 3º, inciso IV da Constituição Federal, assim compreendido como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

Assim, nos próximos tópicos será exposta a introdução da sistemática não-cumulativa aplicável ao PIS/Cofins no âmbito constitucional e infraconstitucional, bem como seus respectivos paralelos com outros tributos sujeitos a tal sistemática, como o ICMS e o IPI.

3. Introdução da não-cumulatividade do PIS e da Cofins na Constituição Federal

A não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS foi inicialmente introduzida por meio das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Assim, a possibilidade de apuração de créditos para as contribuições sociais, diversamente do que ocorre para o IPI e para o ICMS, configurou, a princípio, uma opção do Poder Executivo, subsequentemente convertida em Lei pelo Poder Legislativo.

Entretanto, em 19 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, responsável por conferir à não-cumulatividade do PIS e da COFINS status constitucional, ao introduzir o §12 no Art. 195 da Constituição Federal:

“A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

A não-cumulatividade, anteriormente uma faculdade do legislador passou também a possuir um fundamento constitucional. Analisando a redação do dispositivo, a Constituição Federal possibilitou ao Poder Legislativo delimitar apenas os setores que estariam sujeitos a essa sistemática, nada apontando no que tange a sua caracterização.

Por outro lado, o poder constituinte derivado reformador, quando da formulação da Emenda Constitucional 42/03 não se preocupou em delinear a forma pela qual a não-cumulatividade seria operacionalizada no âmbito das contribuições sociais, ante suas distinções em relação ao IPI e ao ICMS, tributos também não-cumulativos.

Porém, ante a prevalência das disposições constitucionais, infere-se que as disposições legais atinentes à efetivação da não-cumulatividade deveriam observar a prescrição

constitucional do §12 do art. 195, não restringindo o instituto por ausência de competência outorgada pela Carta Maior. Nesse sentido, expõe Aline Nunes Santos⁸:

“Se antes esse regime baseava-se apenas na legislação infraconstitucional, o que conferia ao legislador maior poder para a configuração daquela forma de incidência, a partir do momento que a não cumulatividade passa a ser um mandamento constitucional, é ali que se devem buscar os limites da atividade legislativa.”

Em síntese, a problemática decorre da ampla configuração do regime da não-cumulatividade no âmbito infraconstitucional com a ausência de seu delineamento após a superveniência da Emenda Constitucional 42/03. Nessa linha, analisaremos no próximo tópico o surgimento do regime por meio das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03 posteriormente convertidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3.1. Introdução da não-cumulatividade do PIS e da Cofins por meio das Leis 10.637/02 e 10.833/03

Antes de se analisar a introdução da sistemática não-cumulativa para as contribuições sociais no plano infraconstitucional, cumpre apontar brevemente a ampliação da hipótese de incidência provocada pela Lei 9.718/98.

O PIS e a COFINS passaram a ser tratados juridicamente de modo conjunto a partir de 27 de novembro de 1998 com a Lei 9.718. Referido texto trazia em seu art. 4º, inciso IV, a alíquota geral para ambas contribuições, quais sejam, 0, 65% para o PIS, e 3% para a COFINS. Todavia, a Lei também apontou no *caput* do art. 3º que o faturamento abrange a receita bruta. Nesse compasso, o parágrafo 1º do dispositivo conceituou receita bruta como:

"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.”.

Contudo, a previsão de incidência de tais contribuições sobre a receita se encontrava eivada por inconstitucionalidade, vez que a Constituição da República não atribuía competência à União Federal para instituir prestações visando o custeio direto da Seguridade Social sobre tal montante, mas sim somente sobre o faturamento, nos termos do art. 195, I, b).

⁸SANTOS, op. cit., p. 238.

Em outras palavras, a Lei ultrapassou a hipótese de incidência constitucionalmente delimitada à União Federal para instituição de contribuições sociais. Nesse compasso, destaca-se uma breve distinção entre as noções de receita e faturamento, segundo José Antônio Minatel⁹:

“Receita” é gênero que abrange todos os ingressos que remuneram os diferentes negócios jurídicos decorrentes do exercício de atividade econômica, sejam os específicos ingressos provenientes da cessão onerosa e temporária de bens ou direitos (receita de aluguel, de royalties), ou advindos da remuneração de investimentos (receita de juros), conjunto que se completa com os ingressos resultantes das operações de vendas de mercadorias e de serviços (receita oriunda de faturamento mercantil). Portanto, “faturamento”, enquanto ingresso que remunera negócio jurídico relacionado só com a venda de mercadoria e serviços, é espécie do gênero “receita”.

Em razão da patente inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições sociais por meio da Lei 9.718/98, assim também reconhecida por sucessivas decisões em sede de controle difuso de constitucionalidade em 2005¹⁰, foi publicada a Emenda Constitucional 20/98 com objetivo de proporcionar o suporte constitucional até então inexistente.

Com a referida Emenda Constitucional, o art. 195, I, b) da Constituição Federal passou a prever que as pessoas jurídicas passariam a contribuir com a Seguridade Social com prestações incidentes sobre o faturamento ou receita bruta. Assim, o PIS e Cofins regidos pela Lei 9.718/98 passaram a desfrutar de amparo constitucional no que tange às suas respectivas bases de cálculo.

De todo modo, a ampliação da base de cálculo estabelecida pelo art. 3º da Lei 9.718/98, ainda que amparada pela superveniência da Emenda Constitucional 20/98, ao prever que não

⁹MINATEL, José Antônio. PIS/COFINS: Conceito de Receita e Faturamento e Regimes Contábeis de Caixa e Competência. Receita e faturamento enquanto bases de incidência de PIS/Cofins. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 214

¹⁰O reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo se deu nos autos do Recurso Especial 357.950/RS - entendimento aplicado na mesma ocasião aos Recursos Especiais 346.084/PR, 390.840/MG e 358.273/RS - ficando estabelecida a seguinte tese:

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

só o ingresso de receitas decorrentes da própria atividade do contribuinte - faturamento - , mas também as receitas relativas a remuneração de investimentos e cessão onerosa de bens e direitos constituiriam a hipótese de incidência, resultou na efetiva elevação da carga tributária atinente às pessoas jurídicas. Tal fato, por sua vez, acabou por estimular a alteração do regime das contribuições sociais.

Nesse sentido e após a publicação da EC 20/98, a introdução do PIS e da Cofins não-cumulativos já se deu em conformidade com a prescrição constitucional acima apontada, por meio de Medidas Provisórias, as quais foram posteriormente convertidas em Leis.

Primeiramente foi publicada, em 30 de agosto de 2002, a Medida Provisória 66, que introduziu a sistemática não-cumulativa para o PIS/PASEP, convertida na Lei 10.637/02. A não-cumulatividade para a Cofins, por sua vez, se materializou no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Medida Provisória 135, publicada em 31 de outubro de 2003, cuja conversão originou a Lei 10.833/03.

Ambas as alíquotas foram majoradas, sendo previsto percentual de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, pelos respectivos Arts. 2º das Leis. Tal majoração se deu em função da introdução da sistemática não-cumulativa, que permitiria a apuração de créditos sobre determinados dispêndios previstos pelas Leis, cujo funcionamento será explorado posteriormente.

As Leis, entretanto, não implementaram a não-cumulatividade de modo universal, excluindo expressamente determinados contribuintes desse regime, segundo os Arts. 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03. Nota-se que tais exclusões se subdividem em natureza subjetiva e natureza objetiva¹¹. A exclusão possuirá natureza subjetiva quando relacionada às características da própria pessoa jurídica. Por outro lado, possuirá natureza objetiva quando estiver relacionada às características da renda auferida.

¹¹SANTOS, Aline Nunes dos. PIS/COFINS: Aspectos da Não Cumulatividade e Tomada de Créditos nas Indústrias. A disciplina legal e constitucional de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 236

Por essa razão, cumpre destacar que nada impede que uma pessoa jurídica esteja sujeita à não-cumulatividade e possua determinadas receitas submetidas à cumulatividade, ocasião em que estará sujeita às duas sistemáticas de modo simultâneo.

Desse modo, analisando-se as Leis 10.637/02 e 10.833/03, é possível aferir que: (i) a hipótese de incidência criada pelo legislador - receita - já surgiu com amparo constitucional, ante a publicação da Emenda Constitucional 20/98; (ii) Houve a introdução de um regime não-cumulativo, pelo qual o contribuinte pode apurar créditos sobre determinadas despesas previstas pelo legislador, nos respectivos Arts. 3º; (iii) Embora tenha sido introduzido um sistema de apuração de créditos, houve uma progressão das alíquotas do PIS e da COFINS, de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6%, respectivamente; (iv) A não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS não foi implementada a todas pessoas jurídicas, sendo expressamente excluídas do regime determinados contribuintes e receitas.

Assim, diante de tais elementos, importante avaliar se o sistema legal desenhado para as contribuições sociais de algum modo desvirtuou o conteúdo constitucional da sistemática. Portanto, será analisada a não-cumulatividade, de modo a avaliar a sua materialização no âmbito do PIS e da COFINS, bem como no contexto do ICMS e IPI.

4. A não-cumulatividade

A não-cumulatividade surge, em síntese, conforme supracitado no capítulo 1.2, como uma resposta à cumulatividade, cujas disfunções repercutiam de modo amplo na economia e no consumo. Tal sistema, originalmente aplicável somente ao ICMS e ao IPI, por sua vez, no âmbito empresarial, acaba por possibilitar uma redução da carga tributária, de modo a otimizar a concorrência e qualidade das mercadorias e serviços oferecidos.

Enquanto princípio, segundo Paulo Barros de Carvalho¹², a não-cumulatividade configura um limite que serve à realização de determinados valores dentro do contexto do Sistema Constitucional Tributário:

“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

¹²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 2ª Edição. São Paulo Noeses, 2008, p. 297

tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.”.

Conforme o autor, a realização de tais valores decorre naturalmente desta técnica que apresenta os seguintes benefícios ao contexto tributário e econômico¹³:

a) supressão do efeito de sobreposição da carga tributária, vez que o tributo pago anteriormente deixa de compor a base de cálculo do valor a ser pago pelo membro da etapa seguinte da cadeia econômica;

b) efetivação da neutralidade tributária, tendo em vista que a existência de um sistema de compensação faz com que o montante a ser recolhido ao Fisco seja estável mesmo existindo diversas etapas;

c) em decorrência da concretização da neutralidade tributária há o desestímulo à verticalização, tendo em vista que a concentração de etapas não consiste em um mecanismo que influencia na redução da carga tributária;

d) efetiva desoneração nas operações de exportação;

e) atendimento ao princípio da transparência fiscal consubstanciado no Art. 150, § 5 da Constituição Federal, facilitando o conhecimento da incidência tributária suportada, sendo os respectivos valores destacados em nota fiscal.

A não-cumulatividade surge no ordenamento jurídico brasileiro, primeiramente, com a Emenda Constitucional 18/1965, que introduziu um sistema de compensação para o então ICM - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias¹⁴ e para o IPI¹⁵, nos respectivos Arts 12, § 2º e 11.

¹³MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual—VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET. 2009. p. 47-88.

¹⁴Art. 12 (...) § 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

¹⁵Art. 11 (...) *Parágrafo único*. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Posteriormente, sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi mantida a previsão da não-cumulatividade ao IPI e ao ICMS, nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, respectivamente. Nesse aspecto, cumpre ressaltar que não houve alterações quanto ao conteúdo material da redação em si¹⁶.

Sucedee, portanto, que a não-cumulatividade no âmbito constitucional até a publicação da Emenda Constitucional 42/03 era aplicável somente a esses dois tributos. Entretanto, cumpre pontuar uma breve distinção no que tange a limitação ao crédito. A Constituição Federal não traz limitações no que concerne a apuração de créditos para compensação com o montante cobrado anteriormente ao tratar do IPI, mas assim o faz ao dispor sobre o ICMS. Para o ICMS, a Carta Maior aponta no Art. 155, II, a) e b) que a isenção ou não-incidência não resulta em crédito para as operações posteriores, bem como anula o crédito correspondente às operações anteriores.

Por essa razão, tem-se que a não-cumulatividade, segundo as definições constitucionais expressas existentes para os impostos em referência, se subdivide em plena e relativa, isto é, estando condicionada, nesse caso, ao efetivo desembolso pela etapa anterior¹⁷.

¹⁶Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...];

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

[...].

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...];

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

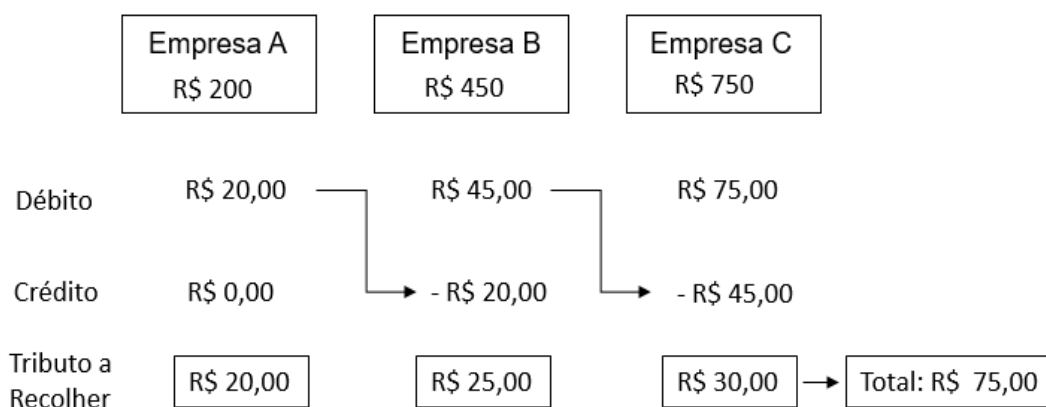
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

¹⁷BIFANO, op. cit., p. 256.

4.1. A não-cumulatividade no ICMS e no IPI

Assim, tanto o ICMS como o IPI, adotaram como meio de efetivação do sistema da não-cumulatividade a metodologia do imposto sobre imposto, pelo qual abate-se o tributo pago do montante a recolher. Confira-se a exemplificação da incidência à alíquota fictícia de 10%:

Figura 2 – Incidência à alíquota



Fonte: O autor (2019)

Analisando o quadro acima¹⁸, é possível perceber que o primeiro membro da cadeia sofre a incidência e paga o tributo em sua integralidade, pois não possui créditos, justamente por não existir uma operação anterior. Ato contínuo, a empresa B, ao realizar o fato gerador, sofre a incidência tributária originalmente no valor de R\$ 45,00, mas se utiliza do crédito de R\$ 20,00 para dele subtrair, alcançando o valor de R\$ 25,00. Subsequentemente, ocorre o mesmo: a Empresa C calcula o valor de R\$ 75,00 originariamente a pagar, mas se utiliza do crédito de R\$ 45,00 para abater tal montante, chegando ao valor de R\$ 30,00.

Por meio dessa metodologia, é possível verificar como o tributo incidente sobre uma determinada operação não compõe a base de cálculo da anterior, acarretando notórias repercussões econômicas, ou seja, o efeito cumulativo. Contrariamente, o débito se transforma em crédito, que é utilizado para subtrair do valor originariamente calculado.

¹⁸Elaboração própria.

Nota-se que para a efetivação da não-cumulatividade no plano jurídico-tributário, não se leva em conta como “crédito” pelo etapa seguinte o montante recolhido pela etapa anterior, mas sim aquele originariamente calculado. Em outras palavras, o crédito consiste no montante devido e não o recolhido. Assim, tais valores a título de ICMS e IPI que serão utilizados pelos adquirentes para a compensação se encontram destacados nos respectivos documentos fiscais¹⁹.

A nível operacional, Sacha Calmon Navarro Coelho aponta que, embora a Constituição mencione a expressão “operação”, a apuração de créditos acaba por ocorrer periodicamente, tanto no ICMS como no IPI²⁰. Desse modo, os sujeitos passivos contabilizam as “entradas” (créditos) e “saídas” (débitos) no mês, calculando-se ao final o imposto devido. Caso haja mais créditos que débitos no período, não haverá imposto a pagar, senão a transferir para o mês seguinte. Assim, a não-cumulatividade para tais contribuições se efetiva em relação às operações efetuadas em determinado período, usualmente de 30 dias.

4.2. A não-cumulatividade no PIS e na Cofins

A não-cumulatividade para as contribuições sociais se opera diferentemente do ICMS e do IPI, por meio do método denominado base sobre base, também conhecido como subtrativo indireto. A escolha por tal metodologia consta do item 7 da Exposição de Motivos da Medida Provisória 135/2003, que deu origem a Lei 10.833/2003, responsável por dispor acerca da COFINS:

“Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”

Por meio deste método, o contribuinte primeiramente deverá apurar a receita bruta mensal, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) promovendo as devidas exclusões de determinados valores estabelecidos no §3º do mesmo dispositivo, bem como no art. 6º de ambas as Leis.

¹⁹PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. **Aspectos Jurídicos da Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2008. 186 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008

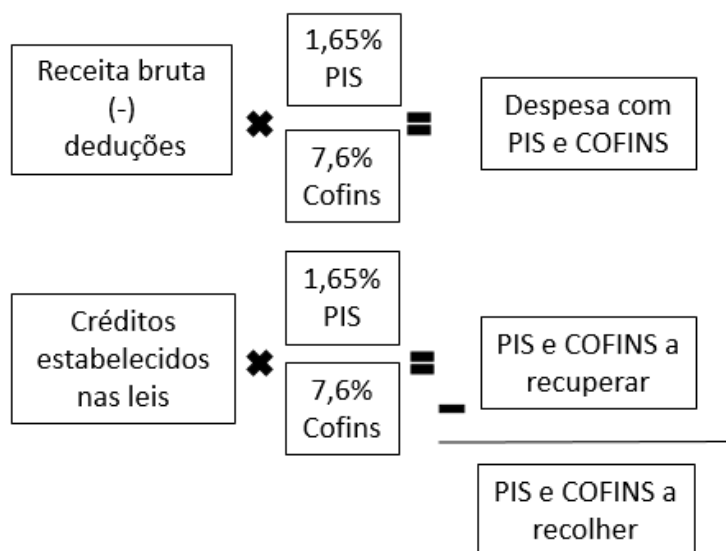
²⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 289 p.

Ressalta-se, no tocante a exclusão, que os montantes constantes no art 1º, §3º das Leis referem-se aos valores passíveis de exclusão por contribuinte sujeitos à sistemática não-cumulativa, enquanto os montantes estabelecidos no art. 6º são valores que estão fora da hipótese de incidência das contribuições sociais em si, comportando, assim, tanto o regime cumulativo como o não-cumulativo²¹.

Sobre o valor apurado após as deduções permitidas - acima referidas - aplica-se a alíquota de 1,65 a título de PIS e 7,6% a título de COFINS. Tal valor consistirá na despesa de PIS e COFINS.

Por outro lado, o contribuinte poderá apurar créditos de PIS e COFINS em relação a dispêndios estabelecidos nos respectivos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03. Esses valores deverão ser somados e sobre eles aplicados às mesmas alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS). Esse montante constituirá o PIS e COFINS a recuperar. A título esquemático, confira-se a síntese da apuração não-cumulativa das contribuições sociais no quadro abaixo²²:

Figura 3 – Apuração não-cumulativa de contribuições sociais



Fonte: O autor (2019)

²¹PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 33 p.

²²Elaboração própria.

O valor de PIS e Cofins a recolher decorrerá, portanto, da diferença entre o PIS e COFINS a recuperar em relação a despesa com PIS e COFINS, conforme demonstrado acima. A nível operacional, assim como o ICMS e IPI, a apuração é realizada mensalmente e poderá existir o acúmulo de créditos.

Desse modo, foi possível verificar nesse tópico que a sistemática da não-cumulatividade opera de modo distinto em relação ao IPI, ICMS e PIS/COFINS. Para os impostos, a sistemática já surge com amparo constitucional e se materializa, em síntese, mediante a metodologia do imposto sobre o imposto, pelo qual o contribuinte subtrai do valor de sua operação, o montante devido pelo membro da cadeia anterior, com base nos valores constantes nos documentos fiscais por este emitidos. Assim, para a concreção da sistemática nesses impostos, é fundamental a existência de operação, haja vista a própria redação da Constituição Federal.

Em sentido diverso, a metodologia aplicável às contribuições, na redação expressa das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não leva em conta as operações que acabam por constituir a receita, mas exclusivamente as hipóteses de creditamento definidas nos respectivos arts. 3º. Cabe, desta forma, avaliar se as hipóteses legais de creditamento do PIS e da COFINS afrontam à não-cumulatividade ante a previsão constitucional do art. 195 §12.

5. O rol do Art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 à luz da Constituição Federal

Conforme exposto no tópico anterior, a sistemática não-cumulativa estabelecida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para as contribuições sociais se efetiva mediante a somatória de uma série de dispêndios no Art. 3º, quais sejam: bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumos de produtos e serviços destinados à venda; energia elétrica consumida pelo estabelecimento da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades das empresas; máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado ou utilizados na atividade das empresas; valor das contraprestações de operação de arrendamento mercantil, exceto de optante do SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte; edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados para as atividades da empresa; bens recebidos em devolução cuja receita de venda já tenha sido tributada em meses anteriores; armazenagem de mercadorias e frete na operação de vendas na hipótese de bens adquiridos para

revenda e insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor; vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; e bens incorporados ao ativo intangível utilizados na atividade da empresa.

Ademais, as Leis também restringem a apuração de créditos sobre despesas com valores de mão-de-obra pagos a pessoa física e aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, alíquota zero, isentos ou não alcançados pela sua incidência, com fundamento no art. 3º, §2º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

A forma diversa de efetivação da não-cumulatividade para as contribuições sociais se justifica pela distinção entre os elementos de materialidade em relação ao ICMS e IPI.

Nesse sentido, analisando a prescrição constitucional dos arts. 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, é natural a operacionalização da não-cumulatividade para o ICMS e IPI pela metodologia do imposto sobre imposto, vez que é possível dimensionar neste sistema o valor agregado a cada etapa. Por essa razão, a cumulatividade é neutralizada mediante um sistema de débitos e créditos apurados mensalmente, com base nas operações de entrada e saída e contabilizadas no período. Em outras palavras, tanto o IPI como ICMS, obrigatoriamente presumem a existência de uma cadeia econômica de fato, vez que o elemento de materialidade atinentes a ambas se fundamenta no processo de circulação.

Contrariamente, as contribuições sociais possuem por materialidade o “faturamento, assim compreendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, na redação dos arts. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Tal hipótese de incidência, por sua vez, não está vinculada a uma sequência de operações, caracterizadas pela existência das figuras do comprador e vendedor, mas sim a um fato relativo ao contribuinte em si. Essa característica, própria do PIS e da COFINS, naturalmente afasta a possibilidade de utilização da metodologia do imposto sobre imposto²³:

²³GANDRA, SOUZA, op. cit., 23.

: “Já no caso das contribuições em discussão, o pressuposto de fato não é um ciclo econômico, e sim um fato unipessoal. Elas recaem sobre o evento "auferir faturamento e receita", que não comporta o fracionamento de sua incidência entre contribuintes distintos.

(...)

Daí não se afigurar possível conceber que tais tributos sejam submetidos aos mesmos mecanismos adotados relativamente a outros tributos de incidência plurifásica, em que o efeito da não-cumulatividade é atingido pela dedução do valor do tributo incidente na etapa anterior sobre insumos, matérias primas, investimentos, etc., como parece dispor a legislação comentada.”

Por essa razão, Ricardo Lodi Ribeiro²⁴ afirma que a transposição da lógica não-cumulativa para o âmbito das contribuições sociais se daria por meio da aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e receitas consumidas pela fonte produtora, qual seja, despesas necessárias. Ou seja, não se poderia falar em créditos relativos a contribuições incidentes sobre bens e serviços que ingressassem na pessoa jurídica contribuinte, vez que o PIS e a Cofins não incidem sobre quaisquer tipos de operações, mas sim sobre fato unipessoal, como exposto anteriormente.

Assim, traçando um paralelo com o IPI e ICMS, a introdução da não-cumulatividade para as contribuições sociais antes da Emenda Constitucional 42/03, por meio de metodologia pela qual os créditos seriam apurados com base nas despesas exclusivamente definidas na legislação inicialmente, não importou em violação constitucional.

Isso porque a não-cumulatividade antes do advento da Emenda Constitucional 42/03 somente constituía princípio atinente aos impostos supracitados. Assim, o Poder Executivo ao editar as Medidas Provisórias que deram origem às Leis 10.637/02 e 10.833/03 desfrutou de ampla liberdade para configurar o regime aplicável às contribuições.

Entretanto, quando da publicação da Emenda Constitucional 42/03, o art. 195, §12 da Constituição Federal passou a ser o corolário para a fundamentação deste sistema. A redação do dispositivo é clara ao estabelecer que as contribuições incidentes sobre o faturamento e receita poderão ser não-cumulativas, cabendo ao legislador somente definir os setores da atividade econômica que estarão sujeitos à tal sistemática.

²⁴RIBEIRO, 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. 102.

Ora, se por um lado não existe um contorno próprio para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS na redação constitucional, aos moldes do que existe para os impostos, o dispositivo não outorga competência para o Poder Legislativo dispor sobre a metodologia de modo amplo. Isto é, a ausência de aplicabilidade imediata da não-cumulatividade nos termos constitucionais para as contribuições sociais não se traduz em atribuição de competência para o Poder Legislativo livremente dispor acerca da sistemática.

Assim, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, a partir da introdução do §12 ao art. 195 da Constituição Federal, passaram a ser eivadas de inconstitucionalidade, vez que mitigaram o princípio da não-cumulatividade, em razão das limitações ao creditamento de PIS e Cofins.

Isso porque se a hipótese de incidência das contribuições consiste no total das receitas auferidas, a apuração de créditos deve se dar em relação a todas as despesas incorridas para a formação daquela receita tributável e não apenas em relação a determinadas hipóteses de bens e serviços.

Tal raciocínio deriva da própria ideia de não-cumulatividade que deve ser extraída ao se observar as características inerentes ao PIS e a Cofins. Se, ao observarmos o IPI e o ICMS, os parâmetros consistem nos eventos que dialogam com o processo de formação de determinado produto, para as contribuições os critérios dialogam com o processo de formação de receita²⁵.

Nesse sentido, ante as restrições impostas, esse tipo de sistemática consiste, na prática, num mecanismo de descontos, em que o sujeito passivo subtrai da sua base de cálculo algumas despesas de modo a amenizar o impacto tributário decorrente do aumento das alíquotas de PIS e Cofins de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6%, respectivamente²⁶:

“Assim, o que as Leis nºs 10.637 e 10.833/03 criaram não foi um sistema não-cumulativo, mas um brutal aumento de alíquota adotado por um invulgar direito a crédito-prêmio, o que quebra a lógica sistêmica de tributos que, pelas suas características constitucionais, não se subordinam ao regime de conta-corrente de débitos e créditos”.

²⁵GRECO, Marco Aurélio. apud 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. 101

²⁶RIBEIRO op. cit., 102.

Assim, o objetivo desse mecanismo de desconto, segundo Evany Pace²⁷, seria mitigar os efeitos das contribuições incidentes sobre os valores faturados pelos contribuintes. Ocorre que apenas a mitigação parcial da repercussão econômica não é suficiente quando se trata de efetivação da não-cumulatividade. Se não é possível a aplicação do princípio nos moldes do que é feito no ICMS e no IPI, abatendo-se o imposto pago da operação anterior, não se pode, no âmbito do PIS e da Cofins, restringir o cálculo de créditos a um rol taxativo de despesas que, na visão do legislador, concorrem de algum modo para a formação da receita bruta.

O risco é a materialização de um patente descompasso entre o que se entende por débito dentro do contexto da relação jurídico tributária das contribuições, consistente no total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, e o que se entende por créditos, consistente numa relação fechada de dispêndios. Tal descompasso, por sua vez, se traduz na manutenção do que se entende por cumulatividade, como bem aponta Fabiana Del Padre Tomé²⁸:

“(...) conclui-se que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 não instituíram, para contribuição ao PIS/PASEP, 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”.

Assim, se antes da Emenda Constitucional 42/2003, a sistemática restritiva de apuração de créditos das contribuições sociais consistia em atecnia, eis que não existia dispositivo constitucional, distanciando-se de seu sentido precípua, por conta da natural dificuldade de compatibilização do instituto com as características dos tributos, a partir da introdução do §12 no art. 195 da Carta Maior a inconstitucionalidade resulta nítida.

6. Conclusão

O PIS/PASEP e a Cofins, conforme explorado no presente artigo, surgiram em momentos históricos diferentes, sendo o primeiro criado na década de 1970 e posteriormente

²⁷PACE op. cit., 47.

²⁸TOMÉ, 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

recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como contribuição social, por meio do art. 239. A Cofins, diferentemente, já surgiu na nova ordem constitucional como contribuição social, estando sua hipótese de incidência prevista no art. 195, I, b) da Constituição.

Inicialmente, o PIS e a Cofins incidiam, respectivamente, à alíquota de 0,65% e 3% apenas sobre o faturamento das pessoas jurídicas, assim compreendido como o resultado material da atividade econômica do contribuinte, qual seja: circulação de bens e prestação de serviços. A sistemática, entretanto, embora oferecesse menores alíquotas a todos os sujeitos passivos de modo uniforme, era cumulativa, não possibilitando qualquer tipo de tomada de crédito.

Todavia, a Lei 9.718/98, antes da publicação da Emenda Constitucional 20/98, ao ampliar a base de cálculo das contribuições de faturamento para receita bruta, importou por proporcionar um cenário favorável para a implementação da não-cumulatividade com vistas a amenizar o impacto tributário. Nesse sentido, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, resultantes da conversão das Medidas Provisórias n°s 66/02 e 135/03, mantiveram a mesma hipótese de incidência do regime cumulativo, elevaram as alíquotas de PIS e Cofins para 1,65 e 7,6% e introduziram um sistema de apuração de créditos sobre um rol taxativo de dispêndios.

Entretanto, com a introdução da Emenda Constitucional 42/03, a não-cumulatividade para o PIS e a Cofins passou também a desfrutar de previsão constitucional. O §12º do art. 195 da Constituição Federal passou a estabelecer que o Legislador poderia apenas escolher os setores da atividade econômica para as quais as contribuições seriam não-cumulativas.

Daí infere-se que, se por um lado, a Constituição não trouxe restrições nem definiu exatamente o que seria a não-cumulatividade passível de aplicação ao PIS e a Cofins, de outro, houve a enumeração restritiva de hipóteses de creditamento pelas Leis.

Assim, visando a extração da aplicabilidade da não-cumulatividade no PIS e na Cofins, e analisando as prescrições constitucionais relativas ao ICMS e IPI, denota-se que o legislador dispôs além de sua competência no que tange à sistemática.

Como visto, a não-cumulatividade constitucionalmente delineada, se materializa por meio da metodologia do imposto sobre imposto, pelo qual o contribuinte abate do tributo a

recolher, o montante pago na operação anterior. Entretanto, a metodologia aplicável às contribuições é distinta, pois tais tributos não incidem sobre as operações em si, mas sim sobre a receita bruta, a qual consiste numa hipótese singular, independente a cada sujeito passivo.

Assim, é adequada a adoção da sistemática de base sobre base, pelo qual o tributo a recolher resulta da diferença entre a aplicação da alíquota sobre a receita bruta menos a aplicação da alíquota sobre as despesas, as quais configuram os créditos.

A inconstitucionalidade da sistemática configurada pela legislação infraconstitucional reside, justamente, na limitação dos créditos que o contribuinte pode descontar da sua base de cálculo, prevista nos Arts. 3ºs das Leis 10.637/02 e 10.833/03. O que se infere, na prática, é que a seleção das despesas aptas a configurarem créditos de PIS/Cofins foi realizada à preferência do legislador, quando, na verdade, deveria contemplar todas as despesas que contribuiriam para a formação da receita bruta.

Assim, a ausência de definição clara do que seria a não-cumulatividade passível de aplicação às contribuições jamais poderia importar em qualquer tipo de autorização para que o legislador definisse o regime livremente. Isso porque, quando a Carta Maior assim o deseja, claramente o faz, a exemplo do art. 155 § 2, II, a), no qual o direito ao crédito de ICMS está condicionado a um desembolso na etapa anterior.

Nesse sentido, o ideal consistiria num esforço de compatibilização do instituto com as contribuições, mas sem alterar o seu aspecto nuclear, qual seja, o direito ao crédito.

Portanto, as hipóteses de creditamento constantes nos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 restam inconstitucionais frente ao disposto no §12 do art. 195 da Constituição Federal introduzido pela Emenda Constitucional 42/03, pois importam na mitigação da não-cumulatividade, em detrimento de sua plena efetivação, vez que não contemplam todos os bens, serviços, custos, encargos e despesas que concorrem direta ou indiretamente para a constituição da receita bruta, hipótese de incidência de ambas as contribuições sociais.

7. Referências Bibliográficas

- BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019
- BRASIL. **Lei Complementar nº 7/1970**, de 07 de setembro de 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019
- BRASIL. **Lei Complementar nº 70/1991**, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 20. Jul. 2019
- BRASIL. **Lei nº 9.718/1998**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm> Acesso em 27. jul. 2019
- BRASIL. **Medida Provisória nº 135/03**, de 30 de outubro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm> Acesso em 27. jul. 2019
- BRASIL. **Medida Provisória nº 66/02**, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm> Acesso em 27. jul. 2019
- BRASIL. **Lei nº 10.637/2002**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm> Acesso em 27. jul. 2019
- BRASIL. **Lei nº 10.833/2003**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm> Acesso em 27. Jul. 2019
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BIFANO, Elidie Palma. Incidência e Apuração do PIS e da Cofins: Noções Fundamentais no Regime Cumulativo e no Regime Não Cumulativo. Incidência Monofásica: Cumulatividade e Não Cumulatividade dos Tributos. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2011
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 2ª Edição. São Paulo Noeses, 2008
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016
- COSTA, Ronaldo Luiz. **PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal**. 2011. 34 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialização em Direito Tributário, Ibet - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Cuiabá, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS**, 2004

MINATEL, José Antônio. PIS/COFINS: Conceito de Receita e Faturamento e Regimes Contábeis de Caixa e Competência. Receita e faturamento enquanto bases de incidência de PIS/Cofins. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2011

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual–VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET. 2009

PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. **Aspectos Jurídicos da Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2008. 186 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2018

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

SANTOS, Aline Nunes dos. PIS/COFINS: Aspectos da Não Cumulatividade e Tomada de Créditos nas Indústrias. A disciplina legal e constitucional de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS. In: GVLAW (Org.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2011

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