

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# PIS e Cofins não Cumulativos e os Direitos Fundamentais

Fernando Facury Scaff

*Professor da Universidade Federal do Pará. Doutor em Direito pela USP.*

## *Resumo*

Cuida este trabalho da análise da alteração da sistemática legal de apuração do PIS e da Cofins, introduzida pelas Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.883/03, em parcial confronto com a Constituição de 1988, pois ambas estabeleceram um tratamento desigual entre contribuintes que se encontram na mesma situação, além de violarem normas de Direito Internacional e do próprio Direito Constitucional brasileiro. A nova sistemática constitui, ainda, embaraço à atividade econômica, incompatível com o princípio da livre concorrência assegurado pela Lei Maior. Por respeito aos direitos fundamentais e ao primado da Constituição sugerem-se providências legais urgentes para por termo a tais inconstitucionalidades, afora indicar-se solução judicial cabível a respeito.

## *Abstract*

This work analyses the alteration of the legal system of the apportion of the tributes of PIS and Cofins, introduced by the Laws n<sup>os</sup> 10.637/02 and 10.883/03, which are in partial conflict with the 1988 Constitution because both provide a different treatment between contributors which are in the same situation. Because of that they violate the rules of international law and the Fundamental Law. In respect to the fundamental rights and the supremacy of the Constitutional there are suggestions for taking urgent legal measures to deal with these unconstitutionality, besides pointing out the appropriate judicial solution.

## **I - Exposição do Problema**

1. O faturamento das empresas instaladas no Brasil está sujeito à incidência das contribuições Cofins e PIS, ambas de competência da União Federal (CF/88, art. 195, inciso I, alínea b).

Até o advento das Medidas Provisórias n<sup>os</sup> 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente, estas empresas realizavam a apuração e o recolhimento do PIS e da Cofins pela sistemática cumulativa, isto é, aplicavam as alíquotas sobre o seu faturamento, sem direito a qualquer crédito relativamente à operação anterior.

Nesse contexto, a Cofins era cobrada à alíquota de 2%, posteriormente alterada para 3% pela Lei n<sup>o</sup> 9.718/98, ao passo que o PIS incidia ao percentual de 0,75%, sendo depois reduzido para 0,65% pela Lei n<sup>o</sup> 9.715/98 - esta com ampliação da base de cálculo.

Ocorre que o advento da mencionada legislação - Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 - alterou a sistemática de apuração e recolhimento das contribuições, majorando suas alíquotas para 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) e instituindo, para grande parte dos contribuintes, a sistemática não cumulativa como obrigatória e não como uma opção. O argumento era que pela sistemática não cumulativa, mesmo com o aumento das alíquotas, as empresas teriam créditos na compra de bens e serviços, o que implicaria um valor menor a pagar dessas contribuições.

Acontece que não foi bem isso que se verificou na prática, para algumas empresas que adquirem bens e serviços que não geram créditos, como é o caso das que se utilizam de mão-de-obra intensiva.

2. Os artigos 8º da Lei nº 10.637/02 e 10 da Lei nº 10.833/03 previram os contribuintes que permaneceram sujeitos à legislação anterior e, por conseqüência, ao regime cumulativo, de sorte que todos os demais foram automaticamente transferidos para a sistemática não cumulativa.

Às empresas que não se enquadraram nas hipóteses previstas na legislação para permanência no regime cumulativo, em especial aquelas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real, foi-lhes *obrigatoriamente* aplicada a não-cumulatividade.

Embora o legislador tenha utilizado a terminologia *não cumulativa* para batizar a nova sistemática, na prática, os critérios criados para apuração do PIS e da Cofins configuram um verdadeiro *sistema legal de abatimento de créditos*. Isso porque as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 conferiram ao contribuinte um rol *taxativo* de créditos para abatimento dos débitos fiscais pertinentes a essas contribuições.

Infelizmente, o que se imaginava ser um alívio da carga fiscal, tornou-se um elemento multiplicador da tributação. Com o aumento das alíquotas para 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) e o crédito restrito a alguns bens e serviços previstos pela Lei, o regime não cumulativo representou expressivo aumento da carga tributária para os contribuintes que não conseguem apurar créditos dentre aqueles previstos na legislação.

A partir da adoção desse sistema limitado, os segmentos que não possuem volume de aquisições de bens e serviços capaz de gerar créditos que possam compensar o brutal aumento das alíquotas das contribuições foram submetidos a um verdadeiro *confisco*. Foi o que aconteceu com as empresas prestadoras de serviços e alguns ramos da indústria que são grandes contratantes de mão-de-obra - utentes de *mão-de-obra intensiva*.

3. Para estas empresas, a adoção obrigatória do regime não cumulativo implicou excessiva elevação do montante de contribuições a recolher, uma vez que um de seus principais insumos - mão-de-obra - não gera direito à crédito, nos termos do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, mais abaixo transcritos.

A *novel* legislação do PIS e da Cofins impingiu, em total confronto com a Lei Maior, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram na mesma situação, concedendo crédito em algumas operações determinadas e negando em outras sem qualquer *discrímen* jurídico-econômico idôneo e violando incontáveis normas de Direito Internacional e de Direito Constitucional brasileiro.

Assim, existem empresas que tiveram sua atividade econômica onerada em mais de 100%, conforme atesta a planilha abaixo, pois as restrições ao seu direito de crédito aliadas à majoração das alíquotas das contribuições implicaram elevação excessiva da carga tributária. O exemplo abaixo foi retirado de um caso concreto de uma indústria de fiação e tecelagem:

		<i>Janeiro</i>	<i>Fevereiro</i>	<i>Março</i>	<i>Abril</i>	<i>Maió</i>	<i>Soma</i>
Faturamento Bruto		3.058.201,77	2.740.778,40	4.238.860,17	4.351.556,31	6.334.606,02	
Não Cumulativo		243.432,86	218.165,96	337.413,27	346.383,88	504.234,64	1.649.630,61
PIS	1,42%	43.426,47	38.919,05	60.191,81	61.792,10	89.951,41	
Cofins	6,5%	200.006,40	179.246,91	277.221,46	284.591,78	414.283,23	
Cumulativo		111.624,36	100.038,41	154.718,40	158.831,81	231.213,12	756.426,10
PIS	0,65%	19.878,31	17.815,06	27.552,59	28.285,12	41.174,94	
Cofins	3,0%	91.746,05	82.223,35	127.165,81	130.546,69	190.038,18	
<i>Diferença</i>	<i>4,31%</i>	<i>131.808,50</i>	<i>118.127,55</i>	<i>182.694,87</i>	<i>187.552,08</i>	<i>273.021,52</i>	<i>893.204,52</i>

Pode-se verificar que o impacto é bastante significativo.

Entre janeiro e maio do corrente ano, a empresa acima, utilizada como exemplo, pagou a mais R\$ 893.204,52 de PIS e de Cofins em face da obrigatoria vinculação ao regime não cumulativo e ao fato de que não existe crédito na contratação de mão-de-obra.

Observe-se que deveriam ter sido recolhidos R\$ 756.426,10 no mesmo período, caso o sistema fosse cumulativo (3% de Cofins e 0,64% de PIS).

Todavia, foi recolhido o formidável valor de R\$ 1.649.630,61 em face da aplicação das alíquotas não cumulativas (7,6% de Cofins e 1,65% de PIS) e em razão de que um dos principais insumos da referida empresa não gera crédito - a mão-de-obra.

Este montante pago a maior, R\$ 893.204,52 em apenas cinco meses, caso projetado anualmente, fará com que os custos dessa empresa disparem e cheguem a um montante que certamente engolirá seus saldos ativos de balanço.

O que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 criaram não foi um sistema não cumulativo, mas um brutal aumento de alíquota adotado por um restritíssimo direito a crédito.

4. A idéia de não-cumulatividade foi afastada quando a legislação fez uma indicação absolutamente pontual e excepcional dos bens e serviços que autorizam a apuração de crédito, carecendo de justificativa jurídica a fundamentar essas disparidades<sup>1</sup>.

Além disso, o excessivo aumento da carga tributária não foi acompanhado pela capacidade econômica dos contribuintes, obrigados a mudar para o regime não

<sup>1</sup> Uma análise puramente teórica desse aspecto deve ser buscada em Humberto Ávila, "O 'Postulado do Legislador Coerente' e a Não-cumulatividade das Contribuições", *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário - 11º Volume*, Valdir de Oliveira Rocha (org.). São Paulo, Dialética, 2007, pp. 175/183.

cumulativo sem a possibilidade de gerar créditos para abatimento, o que viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva.

A nova sistemática criou, ainda, tratamento antiisonômico entre os vários segmentos econômicos, sem atenção às peculiaridades de cada setor, contrariando o princípio basilar da igualdade tributária, além de embaraçar o exercício da atividade econômica em condições de livre-concorrência.

Assim, as empresas que tiveram majorada a alíquota das contribuições ao PIS e a Cofins, com restrições ao seu crédito, foram submetidas à elevação confiscatória da carga fiscal, o que constitui grave obstáculo ao exercício de atividade econômica, em flagrante incompatibilidade com vários princípios de nosso ordenamento jurídico.

Não há como prevalecer a situação em destaque, sendo direito das empresas que se encontram em situação semelhante retornar ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e a Cofins, uma vez que a nova sistemática não cumulativa afronta diretamente à Constituição de 1988, como se demonstrará a seguir.

## II - Do Direito ao Trabalho e a Não-cumulatividade do PIS e da Cofins

5. O que foi efetuado pela legislação do PIS e da Cofins, nos artigos acima mencionados é algo que viola frontalmente os Tratados Internacionais a que o Brasil se submete em face da Constituição brasileira.

O que de fato as duas normas estabelecem é o seguinte:

*Lei nº 10.637/02 (PIS):*

“Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

*Lei nº 10.833/03 (Cofins):*

“Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

Ou seja, de acordo com estas normas, a geração de emprego e a manutenção no quadro de pessoal de um grande número de trabalhadores penaliza o contribuinte, pois sua contratação não gera crédito.

A consequência dessa norma é um verdadeiro desestímulo às empresas a criar e a manter empregos, sendo, na verdade, um estímulo à mecanização.

Esta norma vai ao encontro do que determina a Constituição Brasileira e os Pactos Internacionais a que o Brasil aderiu, como pode ser visto abaixo:

*Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais* (norma integrada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo *Decreto nº 591, de 6/7/92*):

“Artigo 6º

1. Os estados partes do presente pacto reconhecem o direito ao trabalho, que compreende o direito de toda pessoa de ter a possibilidade de ganhar a vida mediante um trabalho livremente escolhido ou aceito, e tomarão medidas apropriadas para salvaguarda esse direito.

2. *As medidas que cada estado parte do presente pacto tomará a fim de assegurar o pleno exercício desse direito deverão incluir a orientação e a formação técnica e profissional, a elaboração de programas, normas e técnicas apropriadas para assegurar um desenvolvimento econômico, social e cultural constante e o pleno emprego produtivo em condições que salvaguardem aos indivíduos o gozo das liberdades políticas e econômicas fundamentais.*”

Este artigo consagra a obrigação que cada Estado tem de garantir pleno emprego, através de normas e outras medidas legislativas necessárias à sua implementação.

A não concessão do crédito vai na contramão do que determina este preceito consagrador de direitos e liberdades fundamentais, inclusive o direito ao trabalho.

Registre-se que esta norma internacional já foi integrada ao ordenamento jurídico brasileiro através do que determina o Decreto nº 591, de 1992.

Mas não é só. Outras normas do mesmo Tratado asseguram sua validade e obrigatoriedade, o que foi contrariado pelas normas tributárias acima transcritas. Basta ler:

“Artigo 2º

1. *Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, até o máximo de seus recursos disponíveis, que visem assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas.*”

“Artigo 5º

1. *Nenhuma das disposições do presente Pacto poderá ser interpretada no sentido de reconhecer a um Estado, grupo ou indivíduo qualquer direito de dedicar-se a quaisquer atividades ou de praticar quaisquer atos que tenham por objetivo destruir os direitos ou liberdades reconhecidos no presente Pacto ou impor-lhes limitações mais amplas do que aquelas nele previstas.*

2. *Não se admitirá qualquer restrição ou suspensão dos direitos humanos fundamentais reconhecidos ou vigentes em qualquer País em virtude de leis, convenções, regulamentos ou costumes, sob pretexto de que o presente Pacto não os reconheça ou os reconheça em menor grau.*”

Estas normas internacionais, além de estarem plenamente integradas no ordenamento jurídico brasileiro, fazem coro ao que determina a *Constituição Brasileira* em vários de seus preceitos, como pode ser visto nas transcrições abaixo, em especial:

“Art. 5º

§ 1º *As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.*

(...)

§ 3º *Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.*

(...)

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXVII - proteção em face da automação, na forma da lei.”

“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:

(...)

VIII - busca do pleno emprego

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.”

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa

(...)

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

Este conjunto de normas constitucionais e internacionais amparam e projetam sua sombra protetora sobre os trabalhadores, não apenas no que se refere ao “direito do trabalho”, mas também sobre o que se denomina de “direito ao trabalho”.

Ora, estabelecer normas que claramente incentivam o desemprego e a automação é violar todos estes Princípios e Regras acima transcritos.

6. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins, até a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, era prevista apenas no âmbito infraconstitucional. A Carta Maior era omissa quanto à cumulatividade ou não das contribuições em análise, deixando ao legislador ordinário, através de lei, a escolha da melhor técnica e a sua respectiva disciplina. Naquela época, portanto, o legislador podia impor (como de fato impôs) limitações ao direito de crédito.

Com a edição da EC nº 42, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins foi elevada ao nível constitucional, através da inclusão do parágrafo 12 no texto do artigo 195 da CF, determinando: “... 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”.

Assim, a partir do momento em que a não-cumulatividade foi incorporada pelo texto constitucional, ela não pode ser analisada fora do seu contexto, vale dizer, a verificação do seu conteúdo deve ser buscada na própria Constituição.

Em relação ao IPI e ao ICMS, a Constituição expressamente definiu a não-cumulatividade como sendo o direito do contribuinte de compensar em cada operação o montante desses impostos relativos às operações anteriores (artigo 153, inciso IV, parágrafo 3º, inciso II e 155, II, parágrafo 2º, inciso I, todos da CF/88). As únicas exceções referem-se ao crédito de ICMS nas hipóteses de isenção e não-incidência (artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso II da CF/88).

Tal sistemática permite que o tributo não incida em cascata, mas somente sobre o valor agregado. É assim a forma mais justa de tributar e também o conceito de não-cumulatividade dado pela Constituição Federal.

Para o PIS e a Cofins a regra não pode ser vista de maneira diferente. Ou seja, deve ser garantido ao contribuinte o direito de compensar na apuração das referidas contribuições, o montante de PIS e Cofins relativo às operações anteriores, sem as restrições ao crédito impostas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Não se pretende aqui afirmar a utilização da mesma sistemática do IPI e do ICMS para as contribuições, até porque o campo de abrangência da não-cumulatividade do PIS e da Cofins é bem maior. Enquanto a não-cumulatividade do ICMS e do IPI busca eliminar o ônus da mercadoria comercializada ou do produto industrializado, no PIS e na Cofins procura-se desonerar o *faturamento*.

Contudo, é preciso resguardar *os valores constitucionais de respeito ao trabalho e ao trabalhador*.

Deste modo, o estabelecimento de sistemática verdadeiramente não cumulativa no PIS e na Cofins levaria em consideração a incidência das contribuições nas receitas auferidas pela empresa e as despesas inerentes aos fatores de produção pertinentes a essas receitas.

Assim, se em relação às mercadorias e produtos (ICMS e IPI), a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, *no que concerne ao PIS e a Cofins, a não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora*.

Não foi o que estabeleceu o legislador ordinário, uma vez que limitou o regime de crédito às contribuições incidentes sobre alguns bens e serviços, violando o conceito de não-cumulatividade dado pela Magna Carta. E mais, contrariando frontalmente os valores e os princípios consagrados de nossa República.

7. Com efeito, a Constituição permite a utilização de conceitos dentro dos limites que ela própria já predetermina, sendo correto que a não-cumulatividade assegure o abatimento no elo subsequente dos valores pagos em todas e em cada uma das etapas da cadeia produtiva.

*Ao restringir o direito ao crédito a determinados bens e serviços escolhidos ao seu talento, o legislador infraconstitucional descaracterizou o conceito constitucional de não-cumulatividade, usurpando a competência tributária que lhe foi atribuída, em claro excesso à “liberdade de conformação” da Constituição Federal.* Deixou de lado os valores e os princípios constitucionais e laborou de forma absolutamente arrecadatória, não observando as diferenças existentes nas diversas atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas brasileiras.



O que permite a Constituição é a definição pelo legislador infraconstitucional dos setores da atividade econômica para os quais a sistemática da não-cumulatividade poderá ser aplicada. Sempre com respeito aos princípios constitucionais.

Não se lhe autoriza alterar o sistema não cumulativo, criando um regime de abatimento de créditos, impondo um rol taxativo daqueles que poderão ser aproveitados (artigo 3º). Qual a razão do *discrímen*?

Deveras, as restrições ao aproveitamento do crédito não criam tributo não cumulativo, mas tributo *parcialmente* não cumulativo ou, da perspectiva diversa, tributo parcialmente cumulativo, contrariando o disposto na Constituição Federal.

Portanto, as restrições ao direito de crédito estipuladas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ofendem o conceito constitucional de não-cumulatividade, criando um sistema de abatimento de créditos limitado a determinadas receitas, além de violar outros princípios constitucionais, em direta afronta ao que dispõe a Lei Maior.

E mais, tudo isso de forma obrigatória, pois todas as empresas que se encontram vinculadas ao regime de apuração do IR pelo lucro real também são obrigadas a pagar o PIS e a Cofins pelo sistema não cumulativo - mesmo que não tenham créditos nas compras de bens e serviços que realizam.

### **III - Livre Concorrência e Isonomia: Inexistência de Razão Justificável para o *Discrímen* Adotado**

8. A esta altura da exposição poder-se-ia argumentar que houve uma opção política do legislador ao estabelecer uma diferença entre aquelas empresas que são tributadas pelo IR através da sistemática do Lucro Real para aquelas empresas que são tributadas pela sistemática do Lucro Presumido.

Daí que, para as que optaram pelo Lucro Real, deve-se obrigatoriamente adotar a sistemática de não-cumulatividade do PIS e da Cofins, e para as que optaram pelo Lucro Presumido, pode-se adotar ou não a sistemática de não-cumulatividade dessas contribuições. Desta forma, as primeiras encontram-se vinculadas ao regime da não-cumulatividade, enquanto para as outras este regime é uma opção.

Logo - este é o argumento que adiante será refutado -, o legislador optou por fazer esta diferença, vinculando o regime do IR (lucro real ou presumido) ao regime de não-cumulatividade no pagamento do PIS e da Cofins. Tratar-se-ia de uma opção política que não infringiria o Direito posto e a Constituição da República. Ledo engano.

Este argumento não pode prosperar por clara infringência ao princípio da Isonomia que está sendo utilizado de forma errada, sem a correta adequação que deve presidi-lo<sup>2</sup>.

De acordo com o princípio da isonomia, as distinções entre contribuintes devem atender ao princípio da capacidade contributiva, o qual, nos termos do artigo 150, inciso II, veda a instituição de *tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profes-*

<sup>2</sup> Sobre a diferença entre os conceitos de “livre concorrência” e de “liberdade de iniciativa econômica” e sua correlação com o Direito Tributário remeto o leitor ao meu artigo intitulado “Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência”, *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário - 9º Volume*, Valdir de Oliveira Rocha (org.). São Paulo, Dialética, 2003, pp. 110/135.

sional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Observe-se a impropriedade dos critérios adotados pelo legislador para distinguir os contribuintes que se encontram sob a égide da não-cumulatividade daqueles que permanecem na sistemática anterior cumulativa. *De fato, não se pode vislumbrar qualquer critério constitucionalmente legítimo capaz de justificar, por exemplo, a discricionariedade legislativa que impôs às empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real a obrigatoriedade da nova sistemática.*

O que tem a ver um sistema de tributação do Lucro - imposto de renda apurado pelo Lucro Real -, com um sistema de tributação do Faturamento - PIS e Cofins não cumulativos, em especial quando as empresas não possuem créditos em suas compras.

O uso desta diferença aplicada ao Imposto sobre a Renda é razoável e adequada, em face da existência de um *discrímen* vinculado ao *lucro* auferido.

Inicialmente, observa-se que não se trata de uma *imposição geral* (a despeito de ser a regra geral da tributação pelo IR), isto porque é uma regra que somente se torna obrigatória a partir de certo montante de lucro; para as demais, é optativa, adota este regime de apuração as empresas que assim o desejarem. Logo, para aquelas que adotam tal regime de apuração pelo Lucro Real de forma facultativa não existe propriamente um *discrímen*, mas uma *opção*. Estas adotarão o regime que sua atividade econômica apontar como aquele que gerar mais resultados positivos - por outras palavras, menos Imposto de Renda a pagar.

Para as empresas vinculadas obrigatoriamente ao regime de apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real, o *discrímen* parece adequado, pois quem lucra acima de um determinado valor deve apurar seus resultados através de um sistema que indique com maior precisão o valor do IR a pagar, sendo descabido o uso da “presunção de lucro”, que contém mecanismos de apuração de lucro mais simplificados. Além disso, o regime de apuração pelo Lucro Presumido simplifica a sistemática para todas as partes envolvidas.

Caso analisada esta situação do *discrímen* lucro com a do *discrímen* faturamento o que será constatado?

Verifica-se que não existe opção ao contribuinte. A separação entre aqueles que devem recolher as contribuições para o PIS e a Cofins de forma cumulativa e aqueles que devem recolher estes tributos de forma não cumulativa são arbitrariamente diferenciados por norma, não admitindo nenhuma margem de opção pelo contribuinte. É aqui, exatamente neste ponto, que o problema se coloca, pois ao atrelar o *discrímen* *faturamento* (PIS, Cofins) ao *discrímen* *lucro* (IR), não se dá margem ao contribuinte *optar* por um sistema ou outro, igualando situações desiguais, pois as alíquotas são substancialmente mais altas e o regime de creditamento reduzido e seletivo.

Ao casar os dois sistemas (IR pelo Lucro Real = não-cumulatividade das contribuições) e restringir o direito ao crédito de algumas categorias de contribuintes é que a iniquidade se coloca, pois as alíquotas da não-cumulatividade, por si só mais altas, acarretam um impacto mais forte sobre o custo fiscal de seus produtos.

Assim, não se trata de uma situação de iniquidade *geral*, mas pontual, decorrente da inexistência de um tratamento diferenciado para as empresas que se en-

contram nessa situação de “não-reconhecimento legal de seu direito ao crédito”, a fim de igualar situações desiguais - gerando problemas concorrenciais de monta, em face do custo fiscal amplificado artificialmente.

Um sistema é de apuração de um tributo que incide sobre o lucro, o que é feito de forma simplificada ou mais complexa; o outro incide sobre o faturamento e diz respeito a um sistema de créditos e débitos imperfeito, pois, a rigor técnico, sequer se pode caracterizar esta operação como de não-cumulatividade, mas de singelo “sistema legal de abatimento de alguns créditos”. A escolha de quais produtos podem gerar ou não créditos é que se trata do ponto central dessa discussão, em especial no que tange ao valor dos créditos decorrentes da contratação de trabalhadores para as empresas que usam mão-de-obra intensiva.

9. Resta cristalino que a quebra da isonomia não se deu apenas com a inclusão de vários setores que não possuem créditos suficientes na sistemática não cumulativa, mas na própria delimitação das exclusões do regime majorado, excessivamente casuística, gerando discriminações e privilégios odiosos.

Conforme adverte Ricardo Ribeiro:

“Diante desse quadro podemos ter, por exemplo, o absurdo de condenar uma empresa ao regime majorado da não-cumulatividade por ser isenta ou ter direito à redução de IR, motivo que leva à imposição da apuração pelo lucro real. Assim, encontra-se no regime mais gravoso uma pessoa que tenha desenvolvido projeto de modernização de setor econômico prioritário para o desenvolvimento regional nas áreas abrangidas pelas extintas Sude-ne e Sudam, pois goza de redução de IR, de acordo com o artigo 1º da medida Provisória nº 2.199-14/01. Como não é difícil perceber, o incentivo fiscal em questão baseia-se no combate ao desequilíbrio inter-regional. Justamente por este motivo, a empresa deve, de acordo com a citada lei, apurar o IR pelo lucro real, estando, por este motivo, a ela atribuída a disciplina majorada da não-cumulatividade de PIS e Cofins.”<sup>3</sup>

O exemplo mostra a total desarmonia entre a legislação do imposto de renda e os critérios para sua apuração em relação aos casos de exclusão do regime não cumulativo de PIS e Cofins. Os mesmos critérios que servem para dar um tratamento mais benéfico no IR, são indevidamente utilizados pelo legislador para dar aos contribuintes um tratamento mais oneroso nas contribuições sociais, em flagrante violação ao princípio da isonomia e da razoabilidade.

A contradição axiológica fica mais evidente ainda quando verificamos que o contribuinte que apura o Imposto de Renda pelo lucro arbitrado está excluído da sistemática não cumulativa. Ora, como se sabe, o lucro é arbitrado quando o contribuinte não mantém a sua escrituração correta, ou quando, não podendo optar pelo lucro presumido, o faz. Sendo o regime da não-cumulatividade mais gravoso, a exclusão dos faltosos traduz-se num incentivo do legislador à ilicitude, pois propicia um tratamento mais favorável do o imposto àqueles que, tendo cumprido suas obrigações acessórias, apuram o imposto pelo lucro real.

<sup>3</sup> Ricardo Lodi Ribeiro, “A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis.” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 111. São Paulo, Dialética, p. 108.

10. Retornemos ao exemplo acima exposto. A empresa acima referida, por exemplo, teve seu faturamento de janeiro de 2007 no montante de R\$ 3.058.201,77 e recolheu pela sistemática não cumulativa de PIS e Cofins o total de R\$ 243.432,86. Contudo, se permanecesse na cumulatividade, a empresa teria de recolher apenas a quantia de R\$ 111.624,36. A diferença, em apenas um mês, é de R\$ 131.808,50! (Tabela anteriormente transcrita)

A capacidade econômica é a mesma, porém a tributação torna-se excessivamente onerosa, uma vez que o principal insumo da referida empresa, mão-de-obra, não pode gerar créditos para abatimento, conforme vedação constante dos artigos 3<sup>os</sup> das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que viola diretamente o princípio da capacidade contributiva, que se funda no primado da igualdade no campo das relações tributárias.

11. A violação aos princípios constitucionais, contudo, não pára por aí. Além de tratar desigualmente os iguais, *a imposição da nova sistemática não cumulativa constitui um grave embaraço ao exercício da atividade econômica, o que se mostra incompatível com o princípio da livre iniciativa, pilar constitucional reator da ordem econômica, de acordo com o artigo 170<sup>a</sup>.*

Ao criar um sistema de tributação imposto casuisticamente a determinados contribuintes, aumentando sua carga fiscal e limitando o seu direito de crédito, o legislador criou obstáculo para o exercício da atividade econômica, uma vez que o equilíbrio econômico-financeiro das empresas sofreu forte abalo.

Repentina e injustificadamente, os contribuintes se viram obrigados a recolher as contribuições ao PIS e a Cofins de uma maneira excessivamente onerosa, tendo de suportar uma carga tributária em desconformidade com a sua capacidade econômica, o que prejudicou e continua a prejudicar o desenvolvimento de suas atividades.

A par da injustificada discriminação entre segmentos econômicos, a nova sistemática não cumulativa estabelece ainda distinções entre contribuintes que desempenham a mesma atividade econômica, gerando outra grave violação à isonomia, sob o viés da igualdade entre os concorrentes, interesse que mereceu da Constituição previsão específica no artigo 170, IV e que hoje, com a Emenda Constitucional nº 42/03 foi reforçado pelo princípio da neutralidade fiscal - artigo 146-A.

A distinção, violadora da livre-concorrência, entre empresas que atuam na mesma seara econômica manifesta-se pela exclusão do regime não cumulativo das empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado.

Senão vejamos: dentro de um mesmo segmento econômico, se determinada empresa pode optar pelo lucro presumido ela consegue fugir da carga tributária de 9,25% de PIS/Cofins, sendo tributada no percentual de 3,65%. Já a empresa que, por qualquer razão, for obrigada à apuração pelo lucro real, estará inexoravelmente

<sup>4</sup> Um trabalho instigante sobre o tema pode ser encontrado no estudo de Roberto Ferraz, "A Igualdade o Aproveitamento de Créditos de Cofins e PIS não Cumulativos", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 149, São Paulo, Dialética, fev. 2008, mais focado nos aspectos ambientais e isonômicos que envolvem a matéria.

condenada à tributação mais gravosa. Observe ainda que, se esta empresa estiver dentre aquelas que usa mão-de-obra intensiva - que não gera crédito -, a situação concorrencial será periclitante, fadada ao insucesso.

E nem se fale das empresas que apuram o lucro arbitrado, pois estas, como já se disse, foram premiadas pelo legislador, já que além de descumprirem com suas obrigações acessórias, ainda podem submeter-se a um regime de tributação mais favorável.

Nota-se, portanto, que a comparação da carga tributária entre contribuintes do mesmo setor econômico que estejam sujeitos ao lucro real (importa em não-cumulatividade do PIS/Cofins) e ao lucro presumido/arbitrado (cumulatividade) fará a tributação das contribuições ser um elemento decisivo na concorrência, uma vez que o primeiro não terá capacidade de oferecer as mesmas condições que o segundo oferece aos seus clientes.

Instala-se, então, entre as empresas do mesmo setor uma desigualdade que anteriormente não existia, criando um elemento artificial que permite a determinados contribuintes ocupar uma posição mais vantajosa na disputa pela clientela no mercado, em direta afronta ao princípio da Livre Concorrência.

#### **IV - O Respeito pelos Direitos Fundamentais e o Primado da Constituição**

12. Qual a solução jurídica e judicial para todos os problemas acima apontados?

A *solução jurídica* seria o reconhecimento por parte dos Poderes Legislativo e Executivo dos problemas acima apontados e o encaminhamento de uma Medida Provisória - pois o tema possui relevância e urgência -, ou mesmo a apresentação de um Projeto de Lei que tramitasse em regime de “urgência urgentíssima” e que reconhecesse aos contribuintes do PIS e da Cofins dois direitos:

- 1) O direito à opção entre o regime cumulativo e o não cumulativo de apuração dessas contribuições, retirando-os das amarras que os vinculam ao regime de apuração do IR.
- 2) Transformar o atual regime de não-cumulatividade - que é capenga pois reconhece créditos a alguns insumos e não o faz a outros -, em um regime de “não-cumulatividade plena”, reconhecendo direito ao crédito de todos os elementos necessários à produção e circulação de bens e serviços.

A *solução judicial*, urgente, que necessita vir do Poder Judiciário em socorro das empresas que se encontram nessa situação é a do reconhecimento individualizado ou por setor econômico, que permita a identificação da onerosidade excessiva que alguns setores econômicos estão encontrando para manter empregos, em face do brutal aumento da carga tributária, geratriz de desigualdades concorrenciais. Se a manutenção e a abertura de postos de trabalho não é uma prioridade em nosso País, o que será? A novel legislação do PIS e da Cofins veio contra o Direito ao Trabalho, conforme consta em nossa Carta e em diversos documentos internacionais subscritos e ratificados pelo Brasil.

Sensível a esta enorme quantidade de violações, e instado a se manifestar por contribuintes prejudicados pela sistemática da não-cumulatividade, o Judiciário tem permitido o retorno das empresas à cumulatividade do PIS e Cofins:

*Tribunal Regional Federal da 4ª Região:*

“Tributário. PIS. Cofins. Regime Não-Cumulativo. Prestadora de Serviços. Duplicação da Carga Tributária. Princípios da Razoabilidade, da Capacidade Contributiva, da Isonomia e da Livre Concorrência.

A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da Cofins, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais.

Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%). Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.

No caso específico da autora, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da Cofins. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos.

O acréscimo do ônus tributário, não corresponde a aumento da capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração.

Implica, ainda, tratamento relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa.

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação, comprometendo a própria função do regime não cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à razoabilidade.

Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não cumulativo.

*Direito da autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior.”*

(Apelação Cível, 2004.71.08.010633-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 25/04/2007 - grifos nossos)

Esta decisão judicial segue a linha do que foi acima relatado, sob vários fundamentos, e deve ser confirmada por todas as esferas do Poder Judiciário brasileiro.

Entendo absolutamente inconstitucionais as restrições constantes dos dispositivos que vedam o direito ao crédito de PIS e de Cofins pelo uso de mão-de-obra

(inciso I, parágrafo 2º, artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e inciso I, parágrafo 2º, artigo 3º da Lei nº 10.833/03) por violarem os dispositivos constitucionais acima transcritos que garantem a valorização e a dignificação do trabalho humano, o que está sendo dilapidado pelas mesmas, com repercussão em várias outras áreas, tal como o direito da concorrência.

O caso acima bem demonstra como um Direito cujo foco é bastante distante do Direito ao trabalho pode solapar este direito fundamental. Urge voltarmos a analisar o Direito Tributário à luz dos direitos fundamentais, e não apenas através das lentes da teoria da norma jurídica - insuficiente para explicar toda a realidade que nos circunscreve.