

A FALÁCIA DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADA AO PIS E À COFINS

NILSON VIEIRA FERREIRA DE MELLO JUNIOR¹

RESUMO: O presente artigo examina um dos temas mais complexos do Sistema Tributário brasileiro, que é o da dinâmica da "não cumulatividade" aplicada ao PIS e à Cofins. A partir do exame conceitual desses dois tributos e de suas regras matrizes, recorrendo à sua síntese histórica, o texto analisa as legislações específicas, bem como a incidência de inconstitucionalidades e ilegalidades, para concluir que tal sistemática, aplicada ao PIS e à Cofins incorpora uma adaptação heterodoxa do verdadeiro modelo não cumulativo dos tributos de ciclo econômico. Em resumo, o que se tem é a discriminação entre setores econômicos, discriminação em função do regime tributário, leis ordinárias cumprindo função de Lei Complementar e, não bastasse, um emaranhado de regras de difícil assimilação e compreensão pelo contribuinte, bem como pelas próprias autoridades fazendárias e pelos operadores do Direito. Não é exagero dizer que a "não cumulatividade" aplicada ao PIS e à Cofins é uma falácia.

PALAVRAS CHAVES: PIS e Cofins. Não cumulatividade. Sistema Tributário Brasileiro. Ilegalidades e inconstitucionalidades. Regimes tributários. Contribuintes. Regras matrizes. Autoridades fazendárias. Impostos de ciclo econômico.

SUMÁRIO: 1-INTRODUÇÃO. 2-CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE – CONCEITOS. 3-REGRAS-MATRIZES E SÍNTESE HISTÓRICA DO PIS E DA COFINS. 4-LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA E ASPECTOS DA INCIDÊNCIA. 5-INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES. 6-CONSEQUÊNCIAS DO DESVIRTUAMENTO DA SISTEMÁTICA.

¹ Advogado e jornalista, graduado pela PUC-Rio, com pós-graduações em Direito Tributário e em Economia, pela FGV e UFRJ, respectivamente. Mestre em Filosofia Política, pela PUC-Rio. Autor de "Brasil, tão bom quanto o nosso voto - Ensaio e artigos sobre Estado, Governo e Sociedade". Sócio-Diretor do Ferreira de Mello Advocacia e da Meta Consultoria e Comunicação. Integra as Comissões de Filosofia do Direito e de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). Membro da ABI - Associação Brasileira de Imprensa.

1- INTRODUÇÃO

Para melhor compreensão da temática, o presente estudo foi segmentado em seis breves Itens. Assim, em seqüência a esta Introdução, o Item 2 será dedicado a um exame do fenômeno da cumulatividade e da técnica-princípio de não cumulatividade com abordagem conceitual.

No Item 3, estarão em análise as regras-matrizes que orientam a sistemática da não-cumulatividade, bem como sínteses históricas das duas contribuições objeto de nosso estudo.

Como desdobramento, o Item 4 procurará fazer a análise da Legislação específica do PIS e da COFINS não-cumulativos, descrevendo aspectos de incidência e regras da sistemática. Neste Item, procurou-se detalhar as diversas exclusões definidas pela Legislação, com o intuito de salientar o caráter heterodoxo da metodologia não cumulativa aplicada ao PIS e à COFINS.

Aspectos relativos à constitucionalidade da não cumulatividade são abordados em maior grau de detalhe no Item 5, embora comentários acerca das inconstitucionalidades e de ilegalidades na sistemática permeiem todas as etapas desse estudo, servindo de pano de fundo aos comentários críticos.

Por fim, o Item 6 expõe, também conceitualmente, algumas consequências do desvirtuamento da não cumulatividade. Nele estão presentes argumentos que corroboram com a hipótese que motivou este estudo, ou seja, que a não cumulatividade aplicada ao PIS/COFINS subsiste com uma sistemática inconsistente e demasiadamente complexa, que acarreta sérias dificuldades à contabilidade das empresas, bem como enseja uma pluralidade de conflitos a serem enfrentados nas esferas administrativa e judicial.

Para respaldar tais argumentos, foi trazido ao texto o entendimento de diferentes doutrinadores, ora com referências a seus comentários, ora com citações e transcrição direta de seus juízos, com indicação de obra. O presente trabalho privilegiou a análise conceitual da temática em relação a um possível inventário jurisprudencial, pois pareceu a melhor alternativa para a abordagem da matéria face o limite espacial.

2- CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE – CONCEITOS

A palavra cumulatividade deriva do adjetivo cumulativo, que é algo resultante da acumulação². Designa procedimento ou fenômeno passível de divisão em etapas e capaz de ensejar, de forma sucessiva, a acumulação de coisas, bens ou quantias diferenciadas. Significa ainda a reunião de fatos, direitos e, por conseguinte, obrigações. Correto é falar em “competência cumulativa”, conforme exemplifica o Novo Dicionário Jurídico Brasileiro³.

Cumulatividade traduz igualmente noção de sobreposição e de sucessão. Grosso modo, pode-se dizer que expressa acréscimos paulatinos, não necessariamente simétricos, que implicam aumento de volumes ou de valores e repetição de funções ou ações. O seu caráter oneroso está na maioria das vezes implícito, sendo praticamente indissociável do termo, e informa o conceito empregado no âmbito jurídico, com especial relevância para a área Tributária.

No campo estritamente econômico, mas com evidentes reflexos para o Direito, cumulatividade relaciona-se, ao mesmo tempo, a idéia de ciclos e de cadeia econômica. Sabemos que os fenômenos econômicos emprestam significado ao Direito Tributário, na medida em que constituem fatos geradores sobre os quais incidirão os tributos. A repetição de práticas ou fenômenos econômicos de forma cíclica enseja, assim, a incidência tributária sucessiva, ou efeito “cascata”.

Como é de senso comum, tal ocorrência repetitiva é nociva, por acarretar aumento excessivo da carga tributária – resultado inexorável da cobrança em cadeia. Ressalte-se que se trata de fenômeno reconhecidamente prejudicial à atividade empresarial e, por extensão, ao desenvolvimento econômico. O ônus da cumulatividade abate-se não somente sobre o (s) contribuinte (s) alvo (s) direto da obrigação como, de maneira difusa, sobre toda a sociedade, o que justifica a criação de mecanismos que impeçam ou atenuem a sua ocorrência – tema que mobiliza tributaristas, economistas, gestores públicos etc.

Neste sentido, a sistemática não cumulativa tem como fito aplacar a incidência em cascata sobre a cadeia produtiva, ou simplesmente, a prevenção, em diferentes graus, dos efeitos da cumulatividade. Busca-se, portanto, neutralizar a incidência repetitiva, amenizando a sobrecarga tributária e seus resultados deletérios para a cadeia produtiva.

Para a melhor compreensão deste ponto, o ensinamento de José Eduardo Soares de Mello⁴ sobrevém esclarecedor:

² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio, Dicionário da Língua Portuguesa*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 592.

³ NÁUFEL, José. *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 337.

⁴ MELO, José Eduardo de Souza de. *A não cumulatividade tributária do PIS e da COFINS*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004, p. 51-52.

A não cumulatividade significa um sistema operacional destinado a minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute (...) no custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

Se a não cumulatividade constitui verdadeiro princípio tributário, ou mera técnica de apuração de valores é questão que divide os autores. Marco Aurélio Grecco⁵ considera que a doutrina predominante já elevou tal “técnica de apuração” à categoria de um “princípio constitucional”, dada a sua importância na estruturação da cobrança dos chamados “impostos multifásicos” (IPI e ICMS). Certo é, no entanto, que sua conceituação e sua aplicação, pelas razões acima referidas, guardam estreita ligação com tributos associados a ciclos econômicos. Não por acaso, a Constituição Federal sempre vinculou a não cumulatividade a impostos que recaem sobre a circulação de bens e serviços, notadamente IPI e ICMS.

No caso da não cumulatividade para o PIS e a COFINS, o legislador mudou o foco da atividade econômica, ou melhor, da circunstância em que esta se estabelece – ou seja, em cadeia – para a pessoa do contribuinte. Ao contrário do que ocorre no IPI e no ICMS, o critério quantitativo utilizado no PIS e na COFINS está ligado às receitas brutas (ou, primeiramente, faturamento, numa flagrante confusão conceitual, como veremos mais detalhadamente no Item 4) auferidas pelo contribuinte, aspecto salientado por Fernando Bicca Machado⁶, não tendo, desta forma, qualquer relação com fenômenos circulatorios.

Tanto do ponto de vista prático quanto teórico, a dificuldade maior na transposição do conceito de não cumulatividade – e por consequência de sua aplicação – do IPI/ICMS para PIS/COFINS reside, sobretudo, no fato de a receita bruta, ser um fenômeno econômico impossível de ser dividido, conforme ensina Ricardo Lodi Ribeiro⁷:

A ideia de não cumulatividade é afastada quando se verifica na legislação de regência das contribuições que, embora a base de cálculo englobe toda a receita bruta das empresas, a dedução se limita aos bens, serviços e despesas expressamente previstas no artigo 3º da Lei 10.833/03. (...) Faz-se, portanto, uma mescla do sistema “imposto sobre imposto” com a sistemática “base sobre base”, gerando algo bem distante da técnica de não cumulatividade.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Não cumulatividade no PIS e na Cofins*. São Paulo: IOB, 2005, p. 2

⁶ MACHADO, Bicca. *A sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins*. Monografia. Site *Jus Navegandi*, Edição 860 (10/11/2005), p.4.

⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis*. Revista *Dialética do Direito Tributário* – número 111, dezembro de 2004, p. 2 - 3.

A lógica da não cumulatividade no PIS e na COFINS consistiria na possibilidade de permitir ao contribuinte compensar a tributação sobre sua receita bruta, tendo em vista contribuições exigidas anteriormente e que tiveram impacto sobre os custos de seus insumos. Ou seja, a dedução de despesas e gastos, ou “abatimento”, que caracteriza a metodologia adaptada pelo legislador às contribuições sociais difere nitidamente do creditamento aplicado com êxito na cadeia produtiva, dentro da sistemática do IPI e do ICMS.

E não poderia ser diferente, uma vez que, pelas razões elencadas, a rigor a cumulatividade tributária somente pode se verificar na incidência sobre a circulação de bens e serviços, em sucessivas etapas da cadeia. A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento (art. 2º e art. 3º da Lei 9.718/98, combinado com Art.12 do Decreto nº 1.598/77), que nada tem a ver com o fenômeno circulatório.

Infere-se, de imediato, que a aplicação da não cumulatividade no PIS e na COFINS será necessariamente distorcida, sobretudo se considerarmos que sua sistemática é parcial e discriminatória, no sentido que permite a dedução de algumas despesas, outras não; e, mais do que isso, estabelece algumas “classes” de contribuintes que seriam alcançados pelo suposto “benefício”, outras não. Como não bastasse, o legislador instituiu o novo regime concomitantemente a um significativo aumento de alíquotas, como será analisado adiante.

Evidentemente, uma medida que viesse a aliviar a carga tributária adicional representada pelas contribuições sociais era legitimamente reivindicada por todo o setor produtivo. Na prática, contudo, a não cumulatividade gerou mais dificuldades para o contribuinte – e para o país.

3- REGRAS MATRIZES E SÍNTESES HISTÓRICAS DO PIS E DA COFINS

A regra matriz da incidência tributária é demarcada pela Constituição Federal. Sua função é vincular o legislador ordinário na instituição de toda e qualquer regra relativa às espécies de tributos existentes no ordenamento, conforme assinala Fernando Bicca Machado.

O legislador constituinte garantiu *status* constitucional à não cumulatividade das contribuições sociais por meio da Emenda Constitucional número 42/03, de 19 de dezembro de 2003, que introduziu o parágrafo 12º no artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

A Lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes nas formas dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativos" (Parágrafo 12, do art. 195 da CF, com redação pela EC nº 42 de 19/12/2003)

“As contribuições” referidas nesse dispositivo, em verdade, estão relacionadas apenas à COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, não compreendendo o PIS, cuja previsão constitucional encontra-se no artigo 239, mas sem qualquer menção à lógica da não cumulatividade.

Assim, a única contribuição cuja incidência não cumulativa encontra respaldo constitucional expresso é a COFINS, o que poderia colocar em dúvida, numa análise rigorosa, a constitucionalidade da aplicação desta sistemática para o PIS.

Com efeito, por ocasião da edição da EC 42/03, o regime não cumulativo já havia sido instituído no que respeita ao PIS pela legislação infraconstitucional, mais especificamente pela Lei 10.637/02, derivada da Medida Provisória número 66/02, conhecida como MP da “minireforma tributária”. Uma Medida Provisória posterior, a de nº 107/2003, foi convertida na Lei 10.684/03, para corrigir distorções da Lei 10.637, que sofrera vetos presidenciais. Ainda no campo infraconstitucional, em 2004 foi promulgada a Lei 10.685, permitindo a cobrança de PIS nas importações.

Portanto, a previsão de não cumulatividade no caso do PIS é estritamente infraconstitucional. Ou seja, o regime foi instituído por Lei Ordinária um ano antes da emenda EC/42, que se refere apenas à COFINS. Pode-se dizer, assim, que a regra da não-cumulatividade do PIS encerraria vício de origem – de inconstitucionalidade – e como tal não poderia ter questionada.

Pela regra em vigência (art. 1º da Lei 10.637/2002), a Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, conforme redação dada pela Lei nº 12.973/2004. Para efeito deste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o referido art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, bem como todas as demais receitas que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404/1976.

Por sua vez, a COFINS, contribuição incidente sobre o faturamento mensal das empresas, foi infrainstitucionalmente regradada pela Lei Complementar número 70/91, e sem prejuízo do PIS, conforme determina o art. 1º daquele diploma. A previsão da não cumulatividade veio por meio da Lei 10.833/04, igualmente derivada de uma Medida Provisória, a MP nº 135/03, que, em síntese, propunha a adoção para a COFINS da mesma sistemática do PIS, com ligeiras alterações.

Válido destacar que o legislador constituinte autorizou a instituição da não cumulatividade, enquanto o legislador ordinário, extrapolando suas atribuições, a transformou

em regra, estabelecendo exceções, de acordo com algumas características, a saber: a) a natureza da receita; b) a natureza da atividade econômica; c) a natureza do regime de tributação, estando a sistemática vedada às pessoas jurídicas que não estejam submetidas ao regime de lucro real (havendo, contudo, exceções também para essas), bem como lucro arbitrado.

O estudo das regras matrizes da não cumulatividade e da legislação específica deste instituto, com o enfoque crítico pretendido no presente trabalho, requer, paralelamente, uma síntese político-histórica do PIS e da COFINS, com o intuito de clarificar a análise.

A Constituição de 1988, dita “Constituição Cidadã”, foi marcada pelo anseio do legislador em promover uma sociedade “mais justa”, idéia que implicava a promoção de regras e mecanismos que pudessem garantir uma melhor distribuição de renda. O artigo 195 da Constituição autorizou a criação de contribuições sociais, visando o financiamento da seguridade social, cujos objetivos seriam assegurar à população os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O financiamento da seguridade social, segundo definição do referido artigo constitucional, caberia a toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos provenientes da União e dos entes federativos, bem como das contribuições sociais cobradas sobre a folha salarial e rendimentos trabalhistas (INSS), lucro (Contribuição sobre o Lucro Líquido/CSLL) e receita ou faturamento (COFINS, com previsão pela LC 70/91).

Por sua vez, o Programa de Integração Social – PIS antecede a Constituição de 1988, tendo sua origem na Carta de 1967. A Lei Complementar número 07/70, regulamentou o PIS e delineou seu objetivo como o de assegurar aos trabalhadores a integração na vida e no desenvolvimento das empresas, com a efetiva “distribuição dos benefícios entre seus empregados”, conforme relata Paulo Henrique Pêgas⁸.

Lembra esse autor que a idéia inicial do governo era criar uma poupança que seria individualizada e controlada pela Caixa Econômica Federal. Em extensão ao PIS, foi criado ao PASEP – Patrimônio do Servidor Público, por meio da Lei Complementar número 08/70, e tendo os mesmos objetivos para o servidor público de seu similar criado para o segmento privado. Mais tarde, com a Lei Complementar número 26/75 PIS e PASEP foram unificados em um único fundo.

Ambas contribuições passaram por seguidas mudanças desde sua criação, tendo sido a mais relevante a operada em 1988, a partir de sua entrada na nova ordem constitucional com o

⁸ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004, p. 121.

artigo 239. A partir daí, o PIS/PASEP deixou de ser destinado para contas individuais de trabalhadores passando a ser direcionado a uma conta coletiva – no bojo do próprio espírito social que inspirou a Constituição de 1988 – com o objetivo de respaldar os financiamentos concedidos pelo BNDES e o seguro desemprego, posteriormente efetivado pelo FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador, criado em 1990. Desde então a finalidade de PIS/PASEP tem sido primordialmente o custeio do programa seguro desemprego e do abono salarial.

O alargamento da base de cálculo das duas contribuições foi crescente. Até janeiro de 1999, a alíquota era de 0,65, tendo como base de cálculo o faturamento, compreendido como o total das receitas das vendas de mercadorias e serviços.

Porém, em 1998, a Lei 9.718 – ao arrepio da melhor doutrina e do próprio ordenamento consolidado – veio alterar o conceito de faturamento, que passou a ser o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, não importando qual fosse a sua atividade ou a sua natureza contábil. Como precisamente assinala Paulo Henrique Pêgas⁹, “a base de cálculo do PIS passou naquele momento a ser o somatório de todas as receitas obtidas pelas pessoas jurídicas, incluindo, por exemplo, as receitas financeiras”.

Percebe-se pela leitura dos artigos 2º e 3º da Lei 9.718 que o legislador buscou a todo custo cercar o contribuinte, a fim de que o máximo de arrecadação pudesse ser apropriado pelo Estado via contribuições. *In verbis*:

Lei 9.718/98 – Capítulo I: Da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS:

Art. 2º – As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento (...)

Art 3º – O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Parágrafo 1º – Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Não foram poucas as idas e vindas na sistemática de estabelecimento de alíquotas, se é que se pode falar em "sistemática" quando o que se têm são mudanças expressivas que não demonstram qualquer critério de uniformidade nem guardam um fundamento padrão. Assim, o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 foi revogado pela 11.941 de 27 de maio de 2009. Mais recentemente, o Decreto n º 8.426, de 01 de maio de 2015, revogou expressamente o Decreto n º 5.442/2005, que estabelecia as alíquotas zero nas receitas financeiras,

⁹ Obra cit., p. 129.

restabelecendo a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

Com a revogação do Decreto n.º 5.442/2005 e, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em plena vigência, ressalte-se, as receitas financeiras seriam tributadas em 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Contudo, o Decreto n.º 8.426/2015 vedou a aplicação das referidas alíquotas, restabelecendo os percentuais de 0,65% e 4%, respectivamente, para receitas financeiras de pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

O Superior Tribunal de Justiça já assentou entendimento que, à luz da Lei 10.865/2004, não há qualquer ilegalidade na majoração da alíquota do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, considerando que tanto o decreto que majorou os percentuais de incidência quanto o que reduziu não ultrapassaram os limites de legalidade (esses expressos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Entendeu também o STJ que o parágrafo 2.º do art. 27 da Lei 10.685/2004 autoriza o Executivo tanto a reduzir quanto restabelecer alíquotas. Contudo, a incidência de alíquotas sobre receitas financeiras do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas segue sendo uma das questões mais urgentes referente à matéria em apreciação no Supremo Tribunal Federal (*conforme veremos mais à frente, no Item 7 deste trabalho*).

De qualquer forma, como ressaltado anteriormente, é patente a confusão que o legislador produziu entre "faturamento" e "receita bruta" no que tange a matéria referente a incidência desses dois tributos, contrariando a clareza há muito assentada pela doutrina. Ora, todo faturamento é receita, mas nem toda receita pode ser considerada faturamento. Neste sentido, é oportuna a crítica de Higuchi¹⁰ aos referidos dispositivos da Lei 9.718/98, bem como à redação do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Diz o autor:

O Congresso Nacional foi infeliz (...) A palavra faturamento gerou muita controvérsia (...). A redação dos artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 1998, foi mais infeliz que a Constituição ao dispor que a base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS é faturamento, que corresponde à receita bruta, e que se entende por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (...) Isso é chocante, porque contraria a legislação do imposto de renda, a legislação societária da Lei número 6.404/76 e a doutrina contábil da receita bruta.

¹⁰ HIGUSHI, Hiromi; HIROSHI Fábio; HIROYUKI Celso. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*. 31ª Edição. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2006, p. 791

Válido dizer que o artigo 279 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) definem a receita bruta exclusivamente como as receitas auferidas da atividade, tais como receita da venda de produtos industriais, receita da venda de mercadorias e receitas da prestação de serviços, não compreendendo os rendimentos de aplicações financeiras, os rendimentos e ganhos não operacionais. Por sinal, as declarações do Imposto de Renda estão estruturadas da seguinte forma: receita bruta; receita líquida; lucro bruto; lucro líquido.

Ora, a transmutação de faturamento em receita bruta, ou vice-versa, constituiu, salvo melhor juízo, mais um artifício sorrateiro de nosso legislador, que há muito vem se notabilizado por atuar não em prol dos interesses da sociedade - ou, vá lá, do Estado - mas do (s) governante (s) de plantão. No caso em tela, o que estava em jogo era a sanha arrecadadora do Poder Público, oportunamente atendida de forma subalterna.

No que tange a COFINS, do ponto de vista da perspectiva histórica, é relevante assinalar que, criada em 1991, entrou em vigor a partir de abril de 1992 e era cobrada sobre o “faturamento” das empresas com alíquota de 2% até 1999, quando ocorreu o alargamento da base de cálculo para todas as receitas e aumento de 50% da alíquota (para 3%).

Para o foco de nosso estudo, interessa especialmente saber que, a partir de fevereiro de 2004, a CPFINS será não cumulativa para a maior parte das empresas que estejam no lucro real conforme veremos mais detidamente no capítulo subsequente. De imediato, cabe ressaltar que as empresas que não estavam no lucro real seguiram pagando a alíquota de 3% pelo método cumulativo, ironicamente mais favorável para o contribuinte, uma vez que a metodologia não cumulativa - pretensamente mais benéfica, por permitir deduções/compensações - elevava a alíquota para 7,6%.

Da mesma forma, no PIS não cumulativo (Lei 10.637/02 seguida da Lei 10.684/03.), a alíquota passara de 0,65% para 1,65%, com a mesma desculpa de que, pela nova sistemática, seria possível o “creditamento” por recolhimentos anteriores incidentes sobre gastos e despesas do contribuinte.

4- LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA E ASPECTOS DA INCIDÊNCIA

No presente Item procurar-se-á abordar em maior detalhe a sistemática da não cumulatividade no âmbito da legislação específica, alternando a descrição de seus aspectos técnicos, mormente as regras de incidência, com uma análise crítica dos mesmos. Preliminarmente, é preciso ressaltar quão intrincada e complexa é a legislação que dispõe

sobre a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS – algo que, aliás, salta aos olhos pela leitura dos itens precedentes.

De forma exemplar, Higuchi¹¹ sintetiza um juízo que parece congrega a quase totalidade dos doutrinadores:

A legislação de PIS e COFINS tornou-se a mais complicada e tumultuada do Sistema Tributário Nacional, em razão da diversidade de regimes de incidência e alíquotas diferenciadas, com delegações inconstitucionais de competências para o Poder Executivo alterar as alíquotas, e leis redigidas sem qualquer critério (...) Os litígios surgem porque as Leis são elaboradas no joelho e vão sendo alteradas na medida em que os defeitos vão sendo detectados.

De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar 70/91, o sujeito passivo da obrigação tributária das contribuições sociais sobre o faturamento é a pessoa jurídica em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Está aí delineado o campo de incidência. No campo da não incidência, estão exclusivamente as pessoas físicas, e há ainda as imunidades expressas no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição (entidades beneficentes e de assistência social sujeitas a exigências definidas em lei). As isenções previstas nos artigos 6º e 7º da LC 70/91 foram revogadas pelo artigo 93 da MP número 2.158-35/2001, mas novas isenções surgiriam mais tarde.

Não obstante todos os problemas, uma vez que o legislador exigiu PIS e COFINS sobre todas as receitas auferidas, o contribuinte foi obrigado a tributá-las integralmente. Para tanto, teve que considerar as receitas apuradas no balancete e informá-las como base de cálculo das contribuições, conforme dispõe os manuais de contabilidade. Mas a sistemática da não cumulatividade, como anteriormente referido, somente se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real, o que é questionável do ponto de vista constitucional.

As pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, bem como as microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo SIMPLES, e ainda as pessoas jurídicas imunes a impostos, estão de antemão excluídas da lógica, por determinação legal.

Para as pessoas jurídicas não sujeitas à sistemática da não cumulatividade, permanecem válidas as normas de apuração previstas pela Lei 9.715/98 com suas sucessivas alterações.

¹¹ Obra cit, p.813 - 814

O limite delineado pela regra matriz da não cumulatividade para o legislador ordinário é amplo, na medida em que permite a instituição da contribuição sobre qualquer “receita ou faturamento”. A mesma base de cálculo e o mesmo critério material definidos pela Lei 9.718/98 foram adotados pela legislação instituidora de PIS/COFINS, conforme prevêm as Leis 10.637 e 10.833. Se a base de cálculo confirma o critério material da hipótese de incidência tributária, o critério material de PIS/COFINS, ou sua “materialidade”, seria a capacidade, na acepção mais ampla do termo, de auferir receitas.

Os pressupostos de fato das duas contribuições, contudo, são distintos do mecanismo adotado para o ICMS e o IPI. Nas primeiras, o pressuposto está na pessoa do contribuinte. Já nos impostos de ciclo econômico, se referem ao fenômeno da circulação de mercadorias, o qual potencializa a indesejável cobrança em cascata. Mas, em ambos os casos, a motivação para a implementação da técnica, ou do princípio da não cumulatividade, como prefere Marco Aurélio Greco, seria a diminuição da tributação. Essa, ao menos, seria a intenção manifesta. Isso significa que o legislador infraconstitucional deveria obedecer a um comando princípio voltado a tal finalidade. A preocupação se confirma no caso da tributação do ICMS/IPI, com a possibilidade de o contribuinte se “creditar” dos recolhimentos feitos em etapas anteriores da cadeia produtiva, evitando a sobrecarga.

Mas, nas contribuições, o que o legislador infraconstitucional fez foi, por um lado, no primeiro momento, ampliar a carga tributária (para 1,65% e 7,6%, ou 9,25%, na soma de PIS e COFINS) para as pessoas jurídicas compelidas à nova sistemática, não estruturando, na contrapartida, efetivos mecanismos que pudessem garantir a compensação e seu efeito extorsivo representado por uma carga maior. E esse é apenas um aspecto do problema colocado pela não cumulatividade de PIS/COFINS.

Marco Aurélio Greco¹² enfatiza que a sistemática criada pelas Leis 10.637 e 10.833 não foi realizada como desdobramento de determinação constitucional”, sendo “criação puramente legal”. Afirma ser incoerente um “transplante” de características do IPI e do ICMS, e a impossibilidade decorre exatamente do fato de não haver, subjacente à noção de receita – um ciclo econômico a ser considerado, haja vista o “faturamento” ou “receita bruta” constituir fenômeno ligado a apenas uma pessoa. Se tal diferença permitiu maior flexibilidade ao “desenho” legal da sistemática não cumulativa de PIS/COFINS, significou igualmente a produção de regras esquizofrênicas, absolutamente contraditórias, e, o mais grave, tendo como desfecho o maior ônus do contribuinte, no lugar de seu tão necessário alívio.

¹² Obra cit., p. 3 - 4

Ora, ainda nos passos de Marco Aurélio Greco¹³, “o ordenamento positivo deve ser compreendido a partir da premissa de ter sido produzido por um legislador racional, revestido de propriedades bem nítidas”. No caso da não cumulatividade das contribuições, têm-se, ao contrário, normas de aparência aleatória, casuísticas e desprovidas do mínimo de racionalidade e, por que não dizer?, pelo bom senso que deve nortear o mundo jurídico e a operação do Direito.

Regras confusas dão margem ao arbítrio da autoridade fazendária. A Receita Federal, não raro, restringe a base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS das atividades de prestação de serviços, desconsiderando o caráter de insumo de determinadas despesas, tais como passagens e hospedagem de empregados, como salienta Higuchi¹⁴. O problema é agravado, afirma o mesmo autor, pelos diferentes entendimentos de cada região fiscal, o que é resultado da mencionada falta de racionalidade.

Cabe fazer uma inflexão com o intuito de descrever objetivamente de que forma se estrutura a sistemática não cumulativa de PIS/COFINS, apontando os seus maiores entraves. Neste sentido, em primeiro lugar é preciso frisar que o regime cumulativo foi mais benéfico por ter alíquota significativamente menor, o que por si só já representava um contrasenso, posto que a legislação específica teria vindo para atenuar o contribuinte.

Além disso, o regime não cumulativo é falacioso uma vez que impõe serias restrições ao que chama de “creditamento”, não permitindo o desconto, ou dedução, de gastos e despesas indissociáveis da atividade econômica do contribuinte alvo, em especial os prestadores de serviços. O artigo 3º da Lei da COFINS (Lei 10.833), com aplicação idêntica ao PIS, relaciona os custos e despesas passíveis de dedução. Não é passível de ser compensado, por exemplo, os gastos com mão de obra de pessoas físicas (ressalva imposta no parágrafo 2º do referido artigo), não raro o item que mais pesa nas despesas de empresas prestadoras de serviços. Assim, a não cumulatividade se dá de forma parcial, ou como prefere dizer Higuchi¹⁵, trata-se de uma não cumulatividade somente no nome – ou para “inglês ver”, com a licença de uma expressão popular –, pois, para ser efetiva, a regra deveria autorizar a dedução de todos os pagamentos.

Para completar, a sistemática mostra-se discriminatória, afrontando o princípio da isonomia, na medida em que exclui do pretense “benéfico” uma série de setores econômicos – justamente aqueles que tiveram *lobby* mais poderoso no Congresso para ser excluídos da

¹³ Obra cit, p. 6.

¹⁴ Obra cit., p. 769

¹⁵ Obra cit., p. 841

nova sistemática, num claro exemplo do "capitalismo de caráter clientelista", avesso às regras de mercado e de livre concorrência, que viceja no país.

Para melhor compreensão da sistemática, é oportuno dizer que o artigo 10 da Lei 10.833 estabelece quais as exclusões objetivas, ou seja, relacionadas à atividade, em seus incisos de VII a XXIV, e subjetivas, atinentes à pessoa do contribuinte, nos incisos de I a VI. A mesma pessoa jurídica poderá ter receitas sujeitas à regra e outras não sujeitas - uma confusão monumental.

Encontram, portanto, excluídas do regime da não cumulatividade as seguintes pessoas jurídicas: a) operadoras de planos de saúde; b) empresas de securitização de créditos; c) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização, agentes autônomos de seguro privado e de crédito e entidades da previdência privada aberta e fechada; d) órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referida no artigo 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1998; e) empresas particulares que explorem serviços de vigilância e transporte de valores na forma da Lei 7.102/83; e f) sociedades cooperativas, exceto as agropecuárias e as de consumo.

As empresas de serviços de informática tiveram suas receitas excluídas da regra da não cumulatividade, a partir de 30 de dezembro de 2004, por força do artigo 25 da Lei 11.051/04, desde que suas atividades sejam decorrentes do desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria suporte técnico e manutenção ou atualização de *software*, incluindo “páginas eletrônicas” (*websites* e afins).

Tal exclusão não abrange comercialização, cessão de direito de uso de *software* importado. Ora, resta claramente evidenciado por essa ressalva, o efeito mais favorável da cumulatividade em relação à não cumulatividade, teoricamente a sistemática que fora urdida visando a evitar a sobrecarga do contribuinte. Por questões óbvias, ou seja, fortalecer o parque tecnológico nacional, dando-lhe melhores condições de competir com a indústria estrangeira, o viés parafiscal da legislação tributária reservou a cumulatividade para os produtores nacionais e a nova sistemática para os importados.

Como sabemos, pela lógica parafiscal, a regra mais branda é sempre voltada para a indústria nacional; a mais dura, para a alienígena. Como há de ser.

Estiveram igualmente excluídas da não cumulatividade tanto no PIS como na COFINS, no período compreendido de 1º de fevereiro de 2004 a 31 de março de 2005, ou seja, na vigência da revogação do artigo 90 da Lei 10.833/03, as pessoas jurídicas que, no ano calendário precedente, tivessem auferido receita bruta igual ou inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), multiplicado pelo número de meses de efetiva atividade, desde que se dediquem com exclusividade e, de forma concomitante, às atividades de desenvolvimento, instalação, suporte técnico e consultoria de *software*. Mas, para tanto, tais sociedades não poderiam ter participação societária em outras pessoas jurídicas, muito menos ter sócio ou acionista pessoa jurídica ou pessoa física residente no exterior.

Mais uma vez, a exclusão reconhece implicitamente que a sistemática não cumulativa é pior para o contribuinte, ao não permitir que residentes no exterior sejam abarcados pela supre-citada exclusão.

De acordo com o Roteiro da Receita Federal¹⁶ para a não cumulatividade do PIS e da COFINS, as receitas a seguir, mesmo que auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real¹⁷, não devem compor a base de cálculo não cumulativa dessas contribuições, embora devam ser computadas na base de cálculo do regime próprio a que se sujeitam. São as seguintes receitas livres da sistemática supostamente “mais benéfica”: a) sujeitas à sistemática própria de tributação aplicável ao mercado atacadista de energia elétrica; b) relativas às operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem como dos recebidos como parte do preço, da venda de veículos novos ou usados, quando auferidas por pessoas jurídicas que tenham objeto social, declarados em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores; c) auferidas a partir de 1º de fevereiro de 2003, decorrentes da venda do ativo permanente (até 31 de janeiro de 2004, em relação ao PIS/Pasep não cumulativo, as receitas não operacionais não integrantes da receita bruta se limitavam à venda de bens do ativo permanente); d) decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações; e) auferidas a partir de 1º de fevereiro de 2003, decorrentes da prestação de serviços das empresas jornalísticas e de rádio difusão sonora e de sons e imagens; g) relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003 (e, neste caso, a Instrução Normativa número 468/2004, da Secretaria da Receita Federal, discrimina as peculiaridades desses contratos excluídos da regra de não cumulatividade); h) decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; i)

¹⁶ PIS/COFINS: Não cumulatividade – Roteiro/Regulamento da Receita Federal.

¹⁷ Grifo nosso. A abertura de exceções para pessoas jurídicas do lucro real, que estariam de forma compulsória atreladas à sistemática não-cumulativa, é exemplo flagrante da incoerência da legislação.

decorrentes de prestação de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, e ainda os serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue (com nova redação pela Lei 10.865/04); j) decorrentes da prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; l) decorrentes da prestação de serviços das empresas de *call center* (telemarketing); decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; m) auferidas por parques temáticos, e ainda as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme será definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo; n) auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e informações neles contidas, que sejam relativas a assinantes de serviços públicos de telefonia; o) decorrentes da prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola, inscritas no Regime Aeronáutico Brasileiro – RAB; p) das lojas francas referidas no artigo 15 do Decreto-Lei 1.455/76; q) decorrentes da prestação de venda de jornais e periódicos; r) decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; a partir de 26 de julho de 2004, conforme artigo 5º da Lei 10.925/04, as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, e ainda as receitas decorrentes da prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias e as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de agências de viagens e turismo; s) auferidas, a partir de 1º de agosto de 2004, pelas pessoas jurídicas produtoras com a venda de álcool para fins carburantes (ADI SRF n. 3/2005); t) a partir de 30 de dezembro de 2004, as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito ou uso (...); u) a partir de 1º de julho de 2005, decorrentes das atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando atinentes a contratos de longo prazo firmados antes de 3 de outubro de 2003.

Longe de pretender informar o leitor (uma vez que as regras estão pormenorizadamente descritas nas instruções da Receita Federal, para ampla consulta), a exaustiva repetição da lista acima, ainda que de forma sumária, tem como intuito deixar claro o caráter casuístico que vem regendo a regulamentação da não cumulatividade. As exceções, por sinal, não se esgotam aí, haja vista as ressalvas estabelecidas para uma série de

segmentos, com alíquotas próprias, tais como comercialização de papel para impressão, álcool para fins carburantes etc, o que só salienta o caráter híbrido e confuso da sistemática da não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS.

Com efeito, afirma Adonilson Franco¹⁸, a sistemática não cumulativa acabou por gerar benefícios para poucos setores, os quais, invariavelmente, custeados “pela imensa maioria dos segmentos econômicos prejudicados pela majoração das alíquotas”. E vai adiante ao lembrar que uma questão que precisaria ser imediatamente resolvida diz respeito à conciliação da adoção da sistemática por empresas tributadas pelo lucro presumido, cuja exigência de contabilização está, exclusivamente para efeitos tributários, dispensada, não podendo assim comprovar custos e despesas e, como consequência, créditos a serem descontados do débito¹⁹.

Mister é lembrar que a EC 42 não recepcionou as duas leis (10.637 e 10.833) na parte relativa à restrição ao aproveitamento de créditos em função de sua natureza. A Constituição Federal não veda direito ao crédito. Além disso, o regime de tributação não pode ser elemento discriminador. O *discrimen* não está autorizado pela Carta Suprema. Não há razoabilidade no impeditivo da regra da não cumulatividade para empresas do lucro presumido.

Por outro lado, por que as empresas que estão incluídas no regime de lucro real devem ser compelidas a fazer tal opção? Se a não cumulatividade, supostamente erigida como vantagem para atenuar a carga tributária, fosse efetivamente atraente, não haveria necessidade de estabelecê-la de forma compulsória – pela razão lógica de que não haveria interesse do contribuinte em se manter à margem de mecanismo que lhe é favorável.

Conforme assinala Higuchi²⁰, a carga tributária sobre as receitas financeiras das empresas sujeitas ao regime da não cumulatividade das contribuições chegou a nível insuportável quando do aumento das alíquotas do PIS para 1,65%, de COFINS para 7,65%.. Lembra o autor que, se a pessoa jurídica contribuinte estivesse sujeita ao adicional de IR, a carga tributária será de 25% de IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica), 9% de CSLL “(Contribuição sobre o Lucro Líquido), 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, totalizando 43,25% sobre o rendimento nominal”.

5- INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES

¹⁸ FRANCO, Adonilson. *PIS/Cofins – Não-cumulatividade*. In Revista FiscoSoft (www.fiscosoft.com.br), p. 03.

¹⁹ Obra cit., p. 5

²⁰ Obra cit., p. 778.

Considerado o exame feito nos Itens precedentes, e antes de expor as Conclusões para a matéria, parece indicado discorrer especificamente sobre as possíveis violações constitucionais, para então alcançarmos as conseqüências da má adoção das regras não cumulativas nas contribuições do PIS e da COFINS.

De imediato, destacamos a introdução do mecanismo não cumulativo para o PIS por lei ordinária, sem respaldo constitucional (ponto já focado no Item 3, por ocasião da análise das regras matrizes), bem como as constantes alterações operadas diretamente pelo Poder Executivo na legislação de ambas contribuições, a despeito das vedações constitucionais, com o intuito de favorecer determinados setores e alterar alíquotas, com exemplos gritantes de violação à ordem constitucional.

Soma-se a eles a quebra de isonomia entre contribuintes e a vedação ao direito de determinadas compensações, fator que engendra uma não cumulatividade mitigada, que jamais será plena, contrariando a própria essência dessa técnica-princípio.

Com efeito, ao promover desigualmente a elevação da carga tributária e impor restrições ao crédito – desconsiderando, por exemplo, ser a mão de obra despesa preponderante para as empresas prestadoras de serviços – a metodologia não cumulativa de PIS/COFINS violou, em extensão à quebra de isonomia, o princípio da livre iniciativa, consagrado no artigo 170 da Constituição Federal. Resta claro que não é possível promover um ambiente de livre concorrência se há discrepâncias no tratamento dispensado aos contribuintes, com alguns arcando injustamente com ônus maior.

A discriminação ocorreu entre pessoas jurídicas do mesmo segmento, tendo em vista que o legislador ordinário, ao transformar a não cumulatividade em regra, criou exceções em razão da natureza da receita, da natureza da atividade econômica, e da natureza do regime de tributação, conforme demonstrado. No que toca a terceira exceção, em particular, o desrespeito atropelou o comando da Emenda Constitucional 42/03, pois essa dispõe tão somente que o legislador infraconstitucional definirá os setores em que a sistemática deva ser aplicada. O parágrafo 9º do artigo 195 da Carta Suprema dispõe que o legislador ordinário poderia diferenciar alíquotas ou bases de cálculo em função da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica, mas não estabeleceu que o critério diferenciador seria o regime de tributação, pois este não tem qualquer ligação com setor econômico mencionado no parágrafo 12 do referido artigo. Assim, a diferenciação por via do regime constitui, no meu respeitoso juízo, flagrante extrapolação de poder.

Outra polêmica atinente à constitucionalidade da sistemática dizia respeito à mudança da base de cálculo introduzida pela Lei Ordinária 9.718/98. Como Lei Ordinária que

indisfarçavelmente é, tal diploma não teria força para especificar que a base de cálculo seria o faturamento. Tal polêmica não alcançou as Leis 10.637/02 e 10.833/03, recepcionadas pela Emenda Constitucional 20/98 e pela Emenda Constitucional 42/03.

Higuchi²¹ esclarece que, no que tange a Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo, os Tribunais Regionais Federais divergiram com relação à questão. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou que “faturamento” era conceito constitucional e assim não teria competência para julgar a matéria em nível infraconstitucional, ainda que houvesse notória infringência ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Em 09 de novembro de 2005, o Supremo Tribunal Federal completou o julgamento de quatro Recursos Extraordinários relativos à base de cálculo via Lei 9.718/98, considerando (seis votos a quatro) inconstitucional a ampliação promovida pela referida lei. Os ministros entenderam que faturamento compreende somente as receitas provenientes da venda de mercadoria ou prestação de serviços e apenas Lei Complementar poderia alargar essa definição.

A Lei Complementar 70/91 suscitou igualmente questionamentos de inconstitucionalidade. O Supremo julgou, na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) número 1-1, que essa lei é formalmente material e materialmente ordinária. Isso significa que a sua alteração por outra lei ordinária, visando a elevar alíquotas, não incorre em inconstitucionalidade, verdadeiro salvo conduto à gula por receitas tributárias do Estado. Julgamento pelo Plenário do STF de quatro Recursos Extraordinários, realizado em 9 de novembro de 2005, pacificou a jurisprudência neste sentido, à luz do comando expresso no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição. No mesmo julgamento, o Supremo decidiu que a Lei 9.718/98 passou a produzir efeitos a partir de 10 de fevereiro de 1999, o que a tornou compatível com o parágrafo 6º do artigo 195 da Carta Suprema.

Discute-se ainda, no enfoque constitucional da matéria, a ocorrência do fenômeno do *bis in idem*, uma vez que as regras-matrizes do PIS e da COFINS utilizam a mesma base de cálculo. Há divergências doutrinárias quanto a este aspecto.

Por fim, cabe ressaltar que alguns doutrinadores, como Adonílson Franco, consideram plausível a via judicial, com argumentos centrados na afronta à constitucionalidade, para contribuintes que: 1) a natureza dos gastos não permita o desconto do crédito; 2) o regime de enquadramento não permita opção pela sistemática não cumulativa, sendo esta mais benéfica,

²¹ Obra citada, p. 758.

lembrando que para muitas empresas justifica-se o lucro presumido; 3) que tenham créditos parcialmente ou totalmente vedados.

No primeiro caso, o amparo para a pretensão do contribuinte estaria no fato de que a EC 42/03 não ter recepcionado as Leis 10.637 e 10.833/03 no que toca a vedação aos créditos compensatórios em função de sua natureza. Quanto ao segundo caso, a referida emenda também não recepcionou a legislação infraconstitucional no tocante ao enquadramento ou à sistemática de acordo com seu regime tributário. Neste sentido, a tese encontraria apoio implícito na Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça. *In verbis*: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

Quanto ao terceiro caso, o aproveitamento parcial dos créditos mostra-se igualmente inconstitucional, uma vez que, conforme esclarece Adonilson Franco²², a Emenda Constitucional 42/03 determinou caber à lei ordinária a definição dos setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, não fazendo qualquer restrição de lei ordinária ao direito de crédito.

6- CONSEQUÊNCIAS DO DESVIRTUAMENTO DA SISTEMÁTICA

Como vemos, uma metodologia com tais vícios pune o contribuinte e, a rigor, não pode ser considerada não cumulativa em sua forma pura. Ao contrário do que ocorre na "lógica" aplicada ao IPI e ao ICMS, nem todos os valores relacionados a operações anteriores garantem o direito ao crédito. Mais do que isso, a lógica não cumulativa do PIS e da COFINS não estabelece a incidência mais benéfica – favorável ao contribuinte e à sociedade – que poderia servir de justificativa a sua implementação.

Por essas razões, não é exagero dizer que a sistemática adotada para o PIS e a COFINS incorpora uma adaptação heterodoxa do verdadeiro modelo não cumulativo dos tributos de ciclo econômico. Em resumo, o que se tem é discriminação entre setores econômicos, discriminação em função do regime tributário, leis ordinárias cumprindo função de Lei Complementar e, não bastasse, um emaranhado de regras de difícil assimilação e compreensão pelo contribuinte, bem como pelas próprias autoridades fazendárias e operadores do Direito e da Contabilidade.

²² Obra citada, p. 5.

O exame empreendido pelo presente estudo nos leva a concluir que a sistemática da não cumulatividade aplicada às contribuições do PIS e da COFINS gerou aumento das alíquotas desses dois tributos e restrições de créditos, impossibilitando a necessária compensação ao contribuinte, objetivo que teria motivado a introdução do mecanismo na legislação tributária.

As restrições aos créditos compensatórios, restrições essas impostas pela sistemática, funcionaram como artifício dissimulado para a elevação das alíquotas. Neste sentido, são flagrantes as impossibilidades de creditamento colocadas pelo legislador infraconstitucional. É quase indisfarçável o verdadeiro intuito do legislador, qual seja, permitir maior arrecadação, não importando o ônus lançado nos ombros da sociedade.

No caso de PIS/COFINS, a não cumulatividade não promoveu a redução do efeito cascata e a cumulatividade segue atraente para qualquer empresa que tenha reduzida possibilidade de descontar crédito, em razão da natureza de seus custos e de suas despesas, sobretudo custos de mão de obra assalariada.

No que toca o PIS e a COFINS, portanto, a não cumulatividade jamais é plena, restando sempre um resíduo de cumulatividade. Além disso, como se viu, produziu-se uma série de regras de exceção, de caráter subjetivos e objetivos – ou seja, direcionadas tanto à pessoa do contribuinte, quanto ao tipo de receita por ele auferida – cujo resultado foi uma legislação intrincada e confusa, que dá margem a muitas dúvidas.

Ao que tudo indica, tais regras foram estabelecidas para colocar determinados segmentos e grupos de atividade econômica a “salvo” da sistemática não cumulativa, o que por si só já constitui uma contradição em termos, se levarmos em conta que o princípio da não cumulatividade – ou técnica de apuração não cumulativa – visa defender o contribuinte dos excessos decorrentes da sanha arrecadadora do Estado, conforme delineado no Item 2 desse Estudo.

Como desfecho dessas Conclusões, tomamos a liberdade de recorrer novamente aos ensinamentos de Ricardo Lodi Ribeiro:

O que as Leis números 10.637/02 e 10.833/03 criaram não foi um sistema não cumulativo, mas um brutal aumento de alíquota 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.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- _ *Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal – Três em um.* 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio, Dicionário da Língua Portuguesa.* 3ª Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- _ GRECO, Marco Aurélio. *Não cumulatividade no PIS e na Cofins.* São Paulo: IOB, 2005.
- _ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária.* 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004.
- _ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis.* Revista Dialética do Direito Tributário – Dezembro de 2004.
- _ HIGUSHI, Hiromi; HIROSHI Fábio; HIROYUKI Celso. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática.* 31ª Edição. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2006.
- _ NÁUFEL, José. *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro.* Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária.* 2ª Edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.
- *PIS/COFINS: “Não-cumulatividade”- Roteiro, Regulamento da Receita Federal.*
Artigos e Internet:
- _ FRANCO, Adonilson. *PIS/Cofins – Não-cumulatividade.* In Revista FiscoSoft. (www.fiscosoft.com.br).
- _ MACHADO, Fernando Bicca. *A Sistemática da Não Cumulatividade da Contribuição do PIS e da Cofins.* In site Jus Navegandi.