

Jorge Yamashita Filho

PROBLEMATIZAÇÕES DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC SP

2011

Jorge Yamashita Filho

PROBLEMATIZAÇÕES DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC SP

2011

PROBLEMATIZAÇÕES DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Monografia apresentada para o Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Pós Graduação em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Júlio César Pereira.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC SP

2011

Dedico esta Monografia Jurídica a todos os familiares.

Em especial, aos meus pais Eiko e Jorge.

Meus agradecimentos pelo amor que guiaram minha formação pessoal e profissional e por me mostrarem a imensa importância da família.

À Fernanda, que com muito amor, sempre me ajudou nas horas difíceis

RESUMO

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03 e com a criação das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que inseriram, respectivamente, o regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, acarretaram enormes discussões quanto a sua Constitucionalidade. Dessa forma, a presente monografia tem o condão de fazer uma análise do alcance produzido por este regime e quais as vantagens ou desvantagens que isso acarretará para os contribuintes.

Palavras-Chave: PIS, COFINS, Não-Cumulatividade, EC nº 42/03, Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03.

ABSTRACT

With the advent of Constitutional Amendment No. 42/03 and the establishment of Law No. 10637/02 and 10833/03, having entered, respectively, a non-cumulative PIS and COFINS, had caused huge discussion as to its Constitutionality. Thus, this monograph has the power to make an analysis of range produced by this scheme and what advantages or disadvantages this will have on taxpayers.

Keywords: PIS, COFINS, non-cumulative, Amendment No. 42/03, Law No. 10637/02, Law 10833/03.

SUMÁRIO

Introdução	7
------------------	---

– Capítulo I –

Não-cumulatividade do PIS/COFINS

1. Da Regra Matriz do PIS e da COFINS	9
1.2. Do Regime Não-Cumulativo do PIS e da COFINS	11
1.3. Do Princípio da Não-Cumulatividade	16

- Capítulo II –

Problematizações da não-cumulatividade do PIS/COFINS

2. Emenda Constitucional nº 42/03	21
2.1. Da discriminação dos setores da atividade econômica	23
2.2. Da dissonância de entendimentos – INSUMOS	25
2.3. Da inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03	28
Conclusão	31
Bibliografia.....	33

INTRODUÇÃO

Nossa Carta Magna, em 1988, ao elencar a divisão de competências dos tributos, elencou três espécies de contribuições, cada uma com uma destinação específica própria, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Nesta linha, o legislador originário constituinte, ao discriminar a competência destas contribuições, traçou a regra-matriz de incidência tributária apenas às destinadas a subsidiar a seguridade social, deixando para o legislador infraconstitucional as outras contribuições.

Com efeito, ficou definido na Constituição Federal que os fatos geradores das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social eram a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a receita ou o faturamento e o lucro.

Assim, diante deste panorama, a Carta Magna recepcionou as Contribuições Sociais destinadas ao Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, o chamado PIS/PASEP, instituído originalmente pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70 e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, o chamado COFINS.

A Constituição Federal autorizava, expressamente, a utilização de ambas as contribuições, pois houve questionamentos em relação a um *bis in idem*, já que ambas as receitas tinham como fato gerador a receita ou o faturamento das empresas.

Assim, o legislador infraconstitucional instituiu a Lei nº 9.718/98, que se aplica no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do

Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

No entanto, diante do avanço industrial brasileiro e dos anseios empresariais, que buscavam a redução da carga tributária no país, especialmente do PIS/COFINS, através das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, foram criadas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em que tinham como principal objetivo a disposição sobre o regime da não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Dessa forma, este trabalho faz uma análise da natureza constitucional e das eventuais irregularidades das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que acrescentaram a não-cumulatividade do PIS/COFINS, bem como dos benefícios e malefícios que estas novas leis trouxeram aos empresários, verificando, inclusive, os limites do legislador infraconstitucional.

-CAPÍTULO I-
NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

1.REGRA MATRIZ DO PIS E DA COFINS

O Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho nos deu a honra de apresentar sua teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, que, de maneira clara e objetiva, auxilia todos os operadores de direito a um estudo mais aprofundado do Direito Tributário.

Conforme próprias palavras do Ilustre Professor:

*“A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos”.*¹

Importante destacar, ainda, algumas breves considerações a respeito deste tema do Professor Doutor Luís Cesar Souza de Queiroz:

*“O tema atinente à regra matriz de incidência tributária ou norma tributária (em sentido estrito) é um dos mais importantes e interessantes do universo que compõem a denominada Teoria Geral do Direito Tributário. Sobre essa matéria o insigne Professor Paulo de Barros Carvalho ofereceu uma de suas mais brilhantes contribuições, construindo um modelo teórico de singular qualidade, que vem influenciando vigorosamente o pensamento dos que se dedicam ao estudo do Direito tributário, especialmente o daqueles que tiveram a oportunidade de serem agraciados com suas orientações, privilégio que por duas vezes pude vivenciar”*²

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp.381.

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª Ed. São Paulo: Forense, 2007. pp.223.

Assim, de forma simples, a composição das Normas da Teoria da Regra-Matriz é composta por este binômio: o antecedente e o conseqüente, tendo como objetivo principal estabelecer as características fundamentais para o nascimento da obrigação jurídica tributária, proporcionando uma visão mais ampla e esclarecedora sobre o tributo em questão.

O antecedente, conforme enunciado pelo Professor Paulo de Barros, diz respeito à uma previsão hipotética, onde se relaciona as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem competente própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar, tendo três critérios importantes a saber: 1-o *critério material*, onde diz respeito a conduta humana que está disposto na hipótese tributária; 2-o *critério espacial*, onde indica o local em que se averigua o fato descrito na regra; e 3-o *critério temporal*, que é o momento do acontecimento do fato.

Desta forma, o Ilustre Professor Paulo de Barros tece comentários a respeito do “conseqüente”, que seria uma espécie de entrelaçamento de critérios que tem por objetivo a identificação de um vínculo jurídico que comandará os comportamentos humanos.

Nesta linha, Luis Cesar Souza de Queiroz³ alega que o conseqüente da norma de produção normativa caracteriza-se por prescrever uma estrutura relacional, que corresponde à criação ou extinção (revogação) de norma jurídica. De acordo com o conseqüente da norma de produção normativa, tem-se que: a) se ocorrer o fato descrito no antecedente, surge uma nova realidade normativa – ou é criada ou é extinta (revogada) uma norma jurídica; b) se não ocorrer o fato descrito no antecedente, não surge uma nova realidade normativa – não é criada, nem extinta (revogada) uma norma jurídica. Ressalta-se, ainda, que não há qualquer regulação de conduta nesse conseqüente.

Tal instrumento, diferentemente do antecedente, alcança dois critérios, a saber: 1-o *critério pessoal*, que identifica o sujeito passivo e ativo da relação jurídico-tributária e 2-o *critério quantitativo*, que nos mostra a base de cálculo e a alíquota expressas nesta relação.

³ Idem, p.234.

Sabendo disso, a obrigação tributária somente nascerá se ocorrer a total “subsunção” do fato à norma, ou seja, se determinada conduta fática se enquadrar a todos os critérios definidos nas linhas anteriores, em todos os seus cinco critérios.

Neste sentido, para realizar a correta regra matriz⁴ de incidência tributária do PIS e da COFINS, verifica-se que para ambos as regra matrizes são semelhantes, com exceção de seu **critério quantitativo** que, apesar de ter a **mesma base de cálculo**, têm **alíquotas diferentes, quais sejam de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS**.

Sobre o **critério pessoal**, compreendem a União Federal, como Sujeito Ativo e as empresas jurídicas de direito privado para o Sujeito Passivo.

Continuando, já com relação ao **antecedente da norma**, o **critério material** de ambos seria o termo “*auferir receitas*”.

Já o **critério espacial** diz respeito a todo o Território Nacional e por fim, o **critério temporal**, que seria o momento em que foi efetivado o recebimento da receita da empresa-contribuinte.

Assim, realizado esse desentranhamento das Leis que regulam o PIS e a COFINS, ficam estabelecidos suas regras matrizes de incidência tributária, auxiliando de maneira ampla e objetiva nosso estudo.

1.2.DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS/COFINS

Para entendermos sobre o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, importante saber o que vem a ser o regime-cumulativo e posteriormente adentrarmos ao regime não-cumulativo do PIS/COFINS.

⁴ Importante destacar que para a realização das regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS, foram utilizados a Lei nº 9.718/98, bem como as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O regime-cumulativo do PIS e da COFINS é uma das regras mais antigas já descritas pelo nosso Legislador Constitucional, que consiste na cobrança das contribuições sobre todo o faturamento da empresa em cada etapa de sua cadeia produtiva, ou seja, em cascata, de forma a elencar o tributo ao custo do serviço realizado ou do produto.

Dessa forma, o PIS e a COFINS incidem sobre TODO o faturamento auferido pelos contribuintes, independentemente de sua origem, natureza ou de classificação contábil adotada.

Aqui, importante fazer uma pequena ressalva para conceituar o que vem a ser faturamento, pois tal fundamentação é de extrema importância na análise de nosso estudo.

Nesta linha, o Ilustre Professor Paulo de Barros conceitua o que vem a ser faturamento, fazendo um comparativo com o termo fatura:

“Diante de sua relevância, penso que ao tratar do tema deva ser dito que faturamento é signo que representa o ingresso bruto de recursos externos, provenientes de operações de vendas a prazo ou à vista, de mercadorias, produtos ou serviços, tanto no mercado interno como no exterior. A fatura aparece como o registro documental que expressa a quantificação de negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, ao passo que o faturamento, enquanto valor final das atividades praticadas registradas em fatura, equivale exatamente ao resultado de tais negócios. Fatura é documento; faturamento é atividade que se exprime em valores pecuniários. Para haver faturamento, portanto, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis ou prestações de serviços, e é exatamente com base no valor decorrente de tais operações que a legislação vigente determina o recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS.”⁵

Através das sábias palavras do Ilustre Professor, percebe-se que faturamento é a totalidade de todos os recursos externos de origem de vendas a prazo ou à vista, decorrentes de operações comerciais ou de prestações de serviços, sob as quais incidirá a alíquota.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 724.

Ocorre que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi introduzida em nosso ordenamento jurídico através das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, as quais foram convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Verifica-se assim que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS originou um novo regime de créditos com relação a suas receitas, obrigando diversas categorias de contribuintes a aderir a este novo sistema de creditação, conforme estipulado no art. 3 de ambas as Leis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

Dessa forma, de acordo com essa nova forma de apuração adotada pelo legislador ordinário, o contribuinte do PIS/COFINS deverá separar as bases que autorizam a retirada de crédito para somente depois efetuar a aplicação das alíquotas referente a cada imposto e encontrar o montante a ser deduzido.

Com isso, utiliza-se a aplicação do chamado regime de “crédito financeiro na forma de base sobre base” ou do “Método Direto Subtrativo”, como nos ensina a Professora Fabiana Del Padre Tomé:

*“Método Direto Subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita etc) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota”.*⁶

Neste tipo de Método, pouco importa se as operações anteriores foram tributadas sobre outro regime ou se forem isentas, continham alíquotas zero ou se simplesmente não incidiram, pois não se considera os valores incidentes nas etapas anteriores.

Portanto, embora a Lei nº 9.718/98 diga que a regra geral de apuração do PIS e da COFINS seja o regime cumulativo, com a criação da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, que estabeleceram novos parâmetros a não-cumulatividade do PIS/COFINS, a regra anterior não pode ser mais generalizada.

Entretanto, importante fazer uma ressalva em duas situações que o legislador de ambas as Leis - Nº 10.637/02 e 10.833/03 - vedou o poder de escolha do contribuinte em optar pela não-cumulatividade.

⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. In PEIXOTO, Coord. Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 542.

Uma dessas ressalvas diz respeito a critérios subjetivos e a outra a critérios objetivos:

1- de contribuintes que desempenham qualquer atividade descrita nos arts. 8, inciso I a V e art. 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, quais sejam, pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de, e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; as pessoas jurídicas imunes a impostos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

2- de contribuintes que, através de análise de suas receitas, estejam elencadas nos dispositivos dos incisos VII a XXVI dos arts. 8 e 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

De qualquer monta, com o surgimento do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS trazidos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que representa verdadeira contrariedade à regra geral descrita pela Lei nº 9718/98, houve também a alteração da alíquota do PIS e da COFINS, conforme o art.2º das Leis acima descritas:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)”. (Lei 10.637/02)

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)”. (Lei 10.833/03)

Somando-se ambas as alíquotas, a carga tributária que na regra anterior era de 3,65% para PIS e COFINS passou a ser de 9,25% no regime da não-cumulatividade, demonstrando que houve profundas alterações para seus contribuintes.

Por fim, cabe salientar que existe uma grande diferença entre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS para o regime da não-cumulatividade do ICMS e IPI. Este último se relaciona aos aspectos materiais e quantitativos da regramatrix de incidência tributária e sua forma de creditamento adotada pelo legislador, pois estes impostos incidem sobre a industrialização e a circulação de bens e serviços. Já a não-cumulatividade do PIS/COFINS tem como objeto as receitas auferidas, relacionando-se ao próprio contribuinte e não a cadeia produtiva como ocorre no ICMS/IPI.

Outra diferença a ser levantada fica por conta do método utilizado para o creditamento. Se no PIS/COFINS, conforme descrito em linhas anteriores, utiliza-se a aplicação do chamado regime de crédito financeiro na forma de base sobre base ou do Método Direto Subtrativo, o legislador constituinte brasileiro adotou para o IPI/ICMS o chamado Método Indireto Subtrativo ou, conforme a Professora Fabiana Del Padre Tomé⁷, *“aquele que determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas”*.

1.3. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Uma questão importante a ser levantada quando se trata da não-cumulatividade é saber se ela é um princípio constitucional ou apenas uma técnica utilizada pelos estudiosos da área.

Assim, o termo princípio nos leva a diversas significações, sendo as mais usuais aquelas que nos remetem à noção de início, de surgimento, de origem, entre outras. Neste sentido, Roque Antonio Carraza nos ensina:

“Um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o

⁷ Idem, p.542.

entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam⁸”.

Da mesma forma, o Ilustre José Eduardo Soares de Melo, citando Celso Antonio Bandeira de Mello⁹ define o que vem a ser princípio:

“Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”.

Assim, com esses conceitos de princípios em mente, passemos a verificar os artigos constitucionais que dizem respeito a não-cumulatividade tributária:

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

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

“Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

⁸ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário., 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 33.

⁹ MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p.8.

serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

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

Assim, após uma melhor análise sobre esses artigos, verifica-se que o legislador constitucional tratou sobre a não-cumulatividade quando aborda o tema do IPI e do ICMS, porém, ao tratar das contribuições e tributos residuais, principalmente no que se refere ao PIS/COFINS, não há qualquer tipo de esclarecimento ou observação.

Dessa forma, alguns doutrinadores entendem que a não-cumulatividade não é um princípio, mas uma técnica, como sustenta o Ilustre Heleno Taveira Torres, outros, porém, entendem que tal matéria pode ser visto tanto como um princípio como uma técnica, como é o caso do Ilustre Ricardo Lobo Torres e de Hugo de Brito Machado¹⁰, que sucinta que *“é um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. “Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo.” Assim, a*

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. “Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro”, in Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade, p. 217.

técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio. Para bem entender-se a diferença entre o princípio e a técnica pode-se invocar a distinção que os processualistas fazem entre processo e procedimento. O primeiro é o conjunto de atos tendentes a um determinado fim. O segundo é o modo pelo qual tais atos são praticados, e se relacionam, para compor o processo. A técnica, portanto, é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade do imposto, regime jurídico este que se define em duas espécies, a saber, o regime do crédito financeiro e o regime do crédito físico, ou ainda por uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos”.

Por sua vez, diferente do que sustenta os Digníssimos Doutrinadores acima elencados, a Professora Fabiana Del Padre Tomé sucinta que a não-cumulatividade é um princípio constitucional, conforme enunciado:

“Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico”.

Assim, nosso entendimento coincide com a da Ilustre Professora Fabiana Del Padre Tomé, bem como de melhor análise com relação às sábias palavras do Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, in verbis:

“O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e industrialização de produtos”.¹¹

Portanto, conforme explanado pelo Ilustre Professor, a vedação a cumulatividade de tributos é a essência da não-cumulatividade, na medida em que existe uma compensação daquilo que foi pago nas operações anteriores com o que ainda será objeto de pagamento nas etapas futuras.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.168.

Assim, a não-cumulatividade para sua correta aplicação, não pode sofrer qualquer limitação ou restrição em seu aproveitamento de crédito com relação a sua etapa anterior, sob pena de cair na sobreposição de tributos e desvirtuar o objetivo que se pretende alcançar.

Dessa forma, seguimos o entendimento de que a não-cumulatividade é um princípio constitucional. O legislador constituinte definiu o conteúdo da não-cumulatividade, tornando-o uma norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, transmitindo ao legislador ordinário, em algumas ocasiões, a responsabilidade de disciplinar determinados aspectos, porém, sem que isso implique em qualquer alteração da essência deste princípio constitucional.

- CAPÍTULO II –
PROBLEMATIZAÇÕES DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

2.DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/03

O legislador constituinte derivado, a fim de atribuir maior status e força ao novo regime da não-cumulatividade com relação às contribuições devidas do PIS/COFINS, através da Emenda Constitucional nº 42/03, promoveu a inclusão do parágrafo 12 ao art. 195 da Constituição Federal, que foi redigida com o seguinte texto:

“Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Alterado pela EC-000.042-2003)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Acrescentado pela EC-000.042-2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento”. (Alterado pela EC-000.042-2003)(g.n.)

Neste contexto, verifica-se que a não-cumulatividade proposta nas Leis Ordinárias deveria provocar a sua inconstitucionalidade e conseqüente

incompatibilidade com o sistema jurídico, pois, enquanto não havia previsão constitucional sobre a cumulatividade ou não-cumulatividade do PIS e da COFINS, a aplicação das Leis Ordinárias poderia ser relevada como uma sistemática de redução de carga tributária e até, de certa forma, aceita, porém, com o advento da EC nº 42/03, essa hipótese de aplicação se tornou inconstitucional.

Os Ilustres Doutrinadores Heloísa Guarita Souza e Flávio Zanetti de Oliveira¹² acrescentam que *“a partir do momento em que o legislador constituinte traz para dentro do texto maior a explicação do que é a não-cumulatividade – que, como vimos, relembre-se, não é só uma norma, mas um verdadeiro princípio, pela relevância que ocupa na construção da estrutura da norma jurídico-tributária -, não se encontrando qualquer delegação para a tratativa do seu conteúdo, ao legislador infra-constitucional, a única conclusão possível é a de que a sua definição, limites e contornos são exclusivamente constitucionais, devendo, portanto, ser examinado a partir das premissas constitucionais”*.

Neste mesmo sentido o Professor Roque Antônio Carraza abordou sobre o tema acerca do ICMS:

“O sistema constitucional que instrumenta a “não-cumulatividade” do ICMS é, como vimos, inalterável, seja pelo Legislativo, que não pode afrontar a Constituição, seja pelo Executivo, que deve limitar-se a cumprir as leis (constitucionais). Nem mesmo a lei complementar prevista no art. 155, parágrafo 2º, XII, c, da CF, é competente para alterar o alcance da não-cumulatividade. Não há – e nem pode haver – limites infraconstitucionais à não-cumulatividade do ICMS. Ou estão na Constituição Federal, ou simplesmente limites não existem”.¹³

Dessa forma, a partir da consideração apresentada acerca do princípio da não-cumulatividade como sendo único e indivisível, e principalmente, no que tange, a criação da Emenda Constitucional nº 42/03, as restrições ao aproveitamento de crédito impostas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 estão eivadas de inconstitucionalidade e não devem ser recepcionadas pelo ordenamento jurídico pátrio.

¹² SOUZA, Heloísa Guarita; OLIVEIRA, Flávio Zanetti. In PEIXOTO, Coord. Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 598.

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 96.

2.2.DA DISCRIMINAÇÃO DOS SETORES DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Conforme descrito em linhas anteriores, essa nova sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS gerou uma diferenciação de carga tributária entre os setores de atividade econômica.

Nesta linha de pensamento, o art. 195, § 12 da Constituição Federal descreve que:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.(g.n.)

Assim, apesar do disposto no artigo constitucional supracitado, em que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita, o faturamento, o lucro e as importações serão não-cumulativas, o legislador deve sempre respeitar os elementos basilares contidos no Princípio da Igualdade, conforme sucinta Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁴, ao discorrer sobre tal princípio:

“A relação entre o fator de distinção eleito e o tratamento preconizado (conseqüência) deve ser lógica, os critérios de discrimen devem ser gerais, intrínsecos à pessoa/coisa/situação e alinhados a interesses e valores constitucionalmente eleitos”.

¹⁴ Cf. referência bibliográfica da obra “O conteúdo jurídico do princípio da Igualdade”

Neste sentido, Humberto Ávila, sobre o mesmo tema sucinta que:

*“O legislador não está livre para simplesmente estabelecer alíquotas ou bases de cálculos diferentes em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. O legislador, em vez disso, deverá usá-los para atingir determinadas finalidades constitucionalmente previstas. [...] Se a diferenciação baseada na atividade econômica, por exemplo, produzir efeitos que alterem a livre escolha da profissão ou que causem um impacto desfavorável anormal para determinado tipo de atividade, a diferenciação estará vedada por atingir o núcleo do princípio da liberdade de profissão e de exercício de atividade econômica”.*¹⁵

Assim, chega-se a conclusão de que o legislador pode estabelecer alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, porém, dentro de uma análise constitucional prevista, dentro de princípios e parâmetros que sejam coerentes e corretos com o mercado e com a sociedade, de modo em geral.

Após essa breve análise, com relação ao disposto na Legislação que acrescentou a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, percebe-se que o legislador infra-constitucional, ao sujeitar determinados setores e grupos de empresas à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, contabilizando prejuízos em seus caixas por dobrarem seus gastos com os pagamentos de impostos de PIS/COFINS, acaba indo de encontro com alguns Princípios Constitucionais, prejudicando severamente grande parte dos empresários.

Dessa forma, verifica-se que estas exclusões são inconstitucionais, seja através das exclusões de empresas que desempenham qualquer atividade descrita no art. 8, inciso I a V e art. 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e de contribuintes que, através de análise de suas receitas, estejam elencados nos dispositivos dos incisos VII a XXVI dos arts. 8 e 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03,

¹⁵ Sistema Constitucional Tributário. 3. Ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.p. 277.

respectivamente, quanto para aqueles contribuintes que, pelo seu ramo de atividade, acabam sendo excluídos indiretamente do regime de não-cumulatividade, caso de empresas prestadoras de serviços, onde praticamente mais do que dobraram seus gastos com essa nova tributação.

2.3.DA DISSONÂNCIA DE ENTENDIMENTOS – “INSUMOS”.

Outra importante questão quando se trata dessas novas legislações que trouxeram a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é a grande divergência existente do conceito de “*insumo*”, pois o Legislador ordinário, ao tratar deste tema do PIS e COFINS nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, atribuiu o conceito de “*insumo*” em seu art. 3, inciso II¹⁶.

Dessa forma, sobre este tema proposto, o Ilustre Professor Pedro Lunardelli¹⁷ relata sobre o tema:

“A proposta de definir o conceito de insumo dentro desse regime de não cumulatividade da contribuição do PIS, pressupõe afastarmo-nos dos critérios que já estão sedimentados em nossas mentes por conta da utilização deste mesmo vocábulo insumo, para trabalhar questões relacionadas com a não cumulatividade do IPI e do ICMS.

Se não houver o devido cuidado, facilmente poderemos incorrer no equívoco de transportar para a não-cumulatividade do PIS, os atributos que definem a palavra insumo no contexto da não-cumulatividade daqueles tributos, concluindo que com base em tais critérios, gerariam crédito apenas aqueles bens ou serviços que venham a ser empregados no processo fabril do sujeito passivo desta contribuição. Teríamos, então para esta não-cumulatividade, o denominado crédito físico que, há décadas, vem sendo alegado como o que norteia o regime não cumulativo dos aludidos impostos”.

16 Lei nº 10.637/02- “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”; (g.n.)*

¹⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “Não Cumulatividade da Contribuição do PIS”.In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, p.122

Neste sentido, deve-se além de conceituar o que vem a ser este termo, como também verificá-lo no contexto em que é utilizado. O Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ nos ensina que “*não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüísticas e extralingüísticas*”. Tal conceito foi muito bem explicitado pelo Ilustre Natanael Martins¹⁹:

“1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final.

2. É tudo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai.

3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços”.

Resumindo, o próprio Doutrinador conclui, “*o conceito léxico de insumo pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade*”.

Assim, para tentar regularizar essa enorme dissonância de entendimentos, a Receita Federal do Brasil expediu a Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, descrevendo o que se entende por insumos para fins de tributação do PIS e da COFINS:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.18.

¹⁹ MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS: *questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 203.

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço". (g.n.)

Nesta monta, a Instrução Normativa nº 404/04 exarou o entendimento de que a tomada de crédito para deduções das contribuições a serem pagas seria realizada desde que os insumos fossem empregados em processo de fabricação ou produção, sofrendo alterações em funções da ação exercida sobre o produto de fabricação, ou, nos casos de prestadores de serviços, que sejam aplicados ou consumidos e prestados por pessoa jurídica domiciliada no país.

Entretanto, esse entendimento da Secretaria da Receita Federal, através de Sua Portaria nº 404 pouco auxiliou na análise de quais créditos são ou não dedutíveis para a apuração do tributo a pagar, prejudicando severamente os comerciantes e os prestadores de serviços, pois excluem quase que a totalidade dos insumos geridos por essas categorias.

Insta salientar que pelo fato do legislador não conceituar o que vem a ser insumo no PIS/COFINS, não concede o direito a Secretaria da Receita a cobrir uma lacuna da lei, porquanto não há determinação legal expressa sobre o tema.

Nem mesmo as jurisprudências, que, muitas vezes, acabam “emprestando” o significado de insumos de outros impostos para determinar tal significação tem um pronunciamento decisivo.

Dessa forma, entende-se que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 deveriam descrever, de maneira mais detalhada, quais créditos são dedutíveis para apuração do tributo a pagar, bem como explicitar, de forma clara o conceito de “insumo”.

2.4.DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Outra questão que se deve fazer, diz respeito em torno da discussão da origem das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quais sejam as Medidas Provisórias nº. 66/02 e 135/03.

Ocorre que o art. 246 da Constituição Federal proíbe a adoção de Medidas Provisórias para regulamentar artigo constitucional, em redações que tenham sido alterada por meio de emendas promulgadas entre um determinado período, in verbis:

“Art. 246 - É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.”

Assim, em 15 de dezembro de 1998, foi criada a Emenda Constitucional nº 20, que alterou o art. 195 da Constituição Federal.

Tal alteração constitucional, acabou por modificar o regime do PIS e da COFINS, passando a permitir a incidência das contribuições sobre toda a receita dos contribuintes, independente de suas respectivas classificações contábeis.

Diante disso, as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, que originaram, respectivamente, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, deveriam ser consideradas inconstitucionais, segundo o exposto no art. 246 da Constituição, pois regulamentam artigo da Constituição cuja redação foi alterado por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até sua promulgação, em onze de setembro de 2001.

Dessa forma, percebe-se que para a criação dessas Leis 10.637/02 e 10.833/03, instituidoras da não-cumulatividade do PIS/COFINS, o legislador infra-constitucional passou por cima de artigo Constitucional, fomentando ainda mais a discussão acerca de sua inconstitucionalidade.

De acordo com o Ilustre Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²⁰, a Lei nº 10.833/03 teve como principal objetivo eliminar o denominado efeito de cascata e o de estimular a eficiência econômica:

“Exemplo disto demonstra-nos a Exposição de Motivos da Lei na 10.833/03, na qual se verifica que o objetivo da proposta de regulamentação deste novo regime de apuração foi, de fato, o de eliminar o denominado efeito cascata nas mais variadas hipóteses em que há a incidência destas contribuições sociais. Vejamos: "1.1 O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes - em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra. 6. Não cumulatividade que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, critérios apurados em relação a bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”

Como se não bastasse essa discussão sobre a origem dessas leis, outro ponto que se deve destacar é que nas próprias exposições de motivos de criação das Medidas Provisórias, o Governo Federal deixou claro que queria

²⁰ LUNARDELLI, Pedro Henrique Accorsi. “Não Cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de Créditos. Definição de Critérios Jurídicos”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 180

incentivar a produção nacional, pois alegava que pelo fato dos produtos importados não terem incidência anterior, conseqüentemente, não gerariam crédito, fazendo que as empresas nacionais ganhassem um fôlego maior, incentivando-as.

Destarte, a Lei, que tinha como um de seus objetivos “*de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos*”, bem como de eliminar o efeito cascata, acaba causando resultados inversos, qual seja uma desaceleração nos investimentos das empresas, onerando-as ainda mais e, conseqüentemente, diminuindo o avanço da economia brasileira.

Nesta monta, é inadmissível que o Governo Federal, ao ver que os objetivos pretendidos pelas legislações do PIS/COFINS, após a não-cumulatividade, afasta cada vez mais tais objetivos, pois desagradam a grande maioria dos empresários, que acabam sendo onerados por pagamentos de tributos altíssimos.

CONCLUSÃO

Através da Constituição Federal de 1988, ao traçar a não-cumulatividade, acabou por atribuir um limite ao legislador infraconstitucional, proibindo que determinados tributos tenham o chamado de incidência em cascata.

Com as transformações da sociedade e conseqüentemente do direito, foram criadas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que instituíram a não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS, o que deu ensejo a inúmeras críticas, pois condicionaram a utilização de créditos para determinados ramos de empresas, bem como colidiu frontalmente com a nossa Magna Carta.

Por sua vez, com a inserção do parágrafo 12 no texto do artigo 195 da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional 42/03, ambas as leis passaram a ser inconstitucionais, pois ainda que formalizem uma regra de abatimentos, não atendem ao objetivo principal da não-cumulatividade, pois restringem os contribuintes a utilizarem determinados créditos ao apurar o imposto.

Como se não bastasse, as duas leis são confusas e dificultam o exercício da não-cumulatividade quando deixam obscuro em seus textos o conceito de insumo, não suprimindo a necessidade dos contribuintes e espalhando diversos questionamentos jurídicos.

Por fim, percebe-se que houve uma inversão de finalidade, uma vez que o ônus tributário para um enorme grupo de contribuintes aumentou severamente, como é o caso de empresas prestadoras de serviços, que, por força de requisitos legais e de legislações confusas, foram obrigadas a ingressarem na não-cumulatividade.

O próprio aumento das alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), somados com essas legislações ordinárias que permitiram a não-cumulatividade, criaram um aumento considerado para a maioria dos contribuintes a

essa nova sistemática. Se por um lado a receita do Estado teve um aumento significativo, ela restringe o crescimento das empresas e desaceleram o desenvolvimento econômico brasileiro.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ªed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO: Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ªed. São Paulo: Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. “A nova Confins: primeiros apontamentos ”. São Paulo: Dialética. 2004. RDDT 103:7.

BERGAMINI, Coord. Adolpho; PEIXOTO. Coord. Marcelo Magalhães. PIS e COFINS na teoria e na prática: Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. 4ªed. São Paulo: MP Editora, 2009.

BRASIL, Lei Complementar nº 5.172 de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado Federal, 1966.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ªed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ªed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ªed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 1994.

FERNANDES, Edison Carlos. “Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com Lei 10.637, de 2002 -MP 66”. São Paulo: Dialética, 2003. RDDT 89:12.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). 1ªed. São Paulo. Dialética, 2000.

HOFFMANN, Susy Gomes. As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário. 1ªed. Campinas: Copola, 1996.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. “Não Cumulatividade da Contribuição do PIS”. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 95. São Paulo: Dialética, 2003.

LUNARDELLI, Pedro Henrique Accorsi.”Não Cumulatividade do PIS e da Cofins.Apropriação de Créditos. Definição de Critérios Jurídicos”. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 180.São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ªed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Coord. Hugo de Brito. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. 1ªed. Fortaleza: Dialética, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. “PIS/COFINS: a não-cumulatividade e os tratados internacionais”. São Paulo: Dialética, 2004. RDDT 104:7.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3ªed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 1ªed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

ONO, Juliana; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. Manual do PIS e do COFINS. 1ªed. São Paulo: Fiscosof Editora, 2009.

PAULSEN, Coord. Leandro. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. 1ªed. São Paulo: IOB/THOMSON, 2004.

PEIXOTO, Coord. Marcelo Magalhães e FISCHER, Coord. Octavio Campos. PIS-COFINS -Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PEIXOTO, Coord. Marcelo Magalhães; GAUDÊNCIO, Coord. Samuel Carvalho. Fundamentos do Pis e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade. São Paulo: MP Editora.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª Ed. São Paulo: Forense, 2007.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. 4ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.