

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA

**PIS E COFINS E OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO CUMULATIVO,
NÃO CUMULATIVO E MONOFÁSICO: Limites e Pressupostos**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2010**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA

**PIS E COFINS E OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO CUMULATIVO,
NÃO-CUMULATIVO E MONOFÁSICO: Limites e Pressupostos**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito do Estado (Direito Tributário), sob orientação da Prof.^a Dr.^a Fabiana Del Padre Tomé.

**SÃO PAULO
2010**

Banca Examinadora

"De tudo ficaram três coisas: a certeza de que estava sempre começando, a certeza de que era preciso continuar e a certeza de que seria interrompido antes de terminar. Fazer da interrupção um caminho novo, fazer da queda um passo de dança, do medo, uma escada, do sonho, uma ponte, da procura, um encontro."

(Fernando Pessoa)

À minha esposa Ana Rosa e aos meus filhos Marcos Vinicius e Beatriz, com todo o meu amor.

*Ao meu pai Antonio, exemplo de homem dedicado ao trabalho e obstinado pelo conhecimento do direito tributário, que me ensinou desde pequeno a nunca me acomodar diante dos percalços da vida e a sempre lutar por meus sonhos.
Dedico.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha esposa, Ana Rosa, pelo estímulo constante, pela compreensão das minhas várias horas de ausência em decorrência do trabalho e dos estudos e, acima de tudo, por ter concebido os nossos filhos, Marcos Vinicius e Beatriz, fruto do amor incondicional que nutrimos um pelo outro.

Aos meus pais, Antonio e Francisca, por tudo que eu sou hoje e pelo que representam na minha vida. Minha eterna admiração, gratidão e amor.

Aos meus irmãos, Nelson, Júnior e à minha irmã “postixa” Sarah, pela nossa união, amizade e cumplicidade.

Ao meu sogro, Joaquim, e à minha sogra, Gislene, que me receberam como um filho no leito de sua família, exemplos de caráter e dedicação à família, meus “segundos” pais de verdade.

Ao meu amigo irmão piauiense-paulistano, Herbert Galeno, amigo de longas datas, sempre presente em todos os momentos de minha vida. Obrigado pelo companheirismo, camaradagem e tudo mais que a verdadeira amizade pode nos proporcionar.

Aos meus amigos irmãos piauienses, Frank, Veloso e Ursulino, que, apesar da distância, estamos sempre nos comunicando e mantendo nossos laços de amizade.

Aos meus amigos Diego Bomfim e Rodrigo Marinho, exemplos de juristas e profissionais brilhantes, que desde nosso primeiro contato nos bancos do mestrado da PUC soube que nossa amizade seria eterna.

Aos amigos do mestrado, Jalgison Hírtacídes, Renata Silveira, Renata Elaine, Patrício Fudo, Tiago Cappi, Aline Nunes, Frederico Seabra de Moura, pelos debates incansáveis sobre as complexidades do direito tributário e pelas cervejadas ao longo da minha estadia em São Paulo.

Ao Guiga Ferreira, pelas eternas seções de risadas que promove nos nossos encontros.

Ao Dr. Pedro Reginaldo, notável advogado, que me acolheu como estagiário no seu escritório e me fez apaixonar pela advocacia.

À minha equipe de trabalho, Wyderlene, Sheyla, Robert e Nelson, por terem “segurado a barra” durante a elaboração deste trabalho.

À minha orientadora, Fabiana Del Padre Tomé, por sempre ter acreditado em mim e por tudo que seu exemplo representa em minha formação acadêmica.

Aos meus professores do curso de mestrado, Maria Rita Ferragut, Roque Antonio Carrazza, Celso Campilongo, Marcelo Figueiredo, Robson Maia, pelo seus valiosos ensinamentos e estímulo à reflexão. Em especial, agradeço a Tácio Lacerda Gama, pelos debates desde a época de COGEAE e pela ajuda na elaboração desta dissertação.

Ao professor Paulo de Barros Carvalho, condição necessária do direito tributário brasileiro.

E, finalmente, seguem meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela oportunidade de aprendizagem na tradicionalíssima *Escola Brasileira de Direito Tributário*.

FEITOSA, Marcos Antônio Nepomuceno. **PIS e Cofins e os regimes de tributação cumulativo, não cumulativo e monofásico**: limites e pressupostos. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP – São Paulo.

RESUMO

O presente trabalho trata dos limites e pressupostos constitucionais aplicados aos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, partindo de uma análise dos critérios constitucionais inerentes a cada um desses regimes e a compatibilidade da legislação ordinária com a norma de competência tributária. Para tanto, analisou-se o conceito de “faturamento”, de “não cumulatividade” e de “setor da atividade econômica” adotado pela Constituição, conflitando com o empregado pelo legislador ordinário, apontando em seguida as principais inconstitucionalidades de cada um dos regimes abordados neste trabalho.

Palavras-chave: Regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico. Limites e pressupostos constitucionais. Contribuições sociais PIS e Cofins.

ABSTRACT

This work treats about the constitutional limitations and presuppositions applied to the cumulative, non-cumulative and monophasic schemes of PIS and Cofins, from a review of the constitutional criteria pertaining to each scheme and the compatibility of the ordinary legislation with the standard of tax competence. To this end it was analyzed the concept of "revenue", of "non-cumulative" and of "section of the economical activity " adopted by the Constitution, that conflict with the used by the ordinary legislator, then pointing the main unconstitutionality of each schemes in this work.

Keywords: Cumulative, non-cumulative and monophasic scheme. Constitutional limits and presuppositions. PIS and Cofins social contributions.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I DIREITO, CONHECIMENTO, REALIDADE E MÉTODO	15
1.1 Giro Linguístico: Novo Paradigma Filosófico	16
1.2 Conhecimento, Realidade e Verdade	17
1.3 Autorreferência da Linguagem	20
1.4 Conceito de Direito	21
1.5 Método: Construtivismo Lógico e Semântico	23
 CAPÍTULO II NORMA JURÍDICA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS NOS REGIMES CUMULATIVO, NÃO CUMULATIVO E MONOFÁSICO	 25
2.1 Norma Jurídica	26
2.2 Norma Jurídica: Juízo Hipotético-Condicional	28
2.2.1 Uniformidade sintática e heterogeneidade semântica das normas jurídicas	31
2.2.2 Normas gerais e abstratas, individuais e concretas e processo de positivação do direito	33
2.3 Norma Jurídica Tributária: Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS e da Cofins nos Regimes Cumulativo, Não Cumulativo e Monofásico	35
2.3.1 Antecedente da regra matriz de incidência tributária dos regimes cumulativo, não-cumulativo e monofásico do PIS e da COFINS	37
2.3.1.1 Critério material	39
2.3.1.2 Critério espacial	40
2.3.1.3 Critério temporal	40
2.3.2 Consequente da regra matriz de incidência tributária dos regimes cumulativo, não-cumulativo e monofásico do PIS e da COFINS	41
2.3.2.1 Critério pessoal	42
2.3.2.2 Critério quantitativo	43

CAPÍTULO III CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS.....46

3.1 Conceito de Tributo47

3.2 Considerações sobre o Ato de Classificar48

3.3 Doutrina e Classificação dos Tributos.....50

3.3.1 Classificação dos tributos em três espécies (classificação intranormativa das espécies tributárias).....50

3.3.1.1 *Inconvenientes da classificação intranormativa51*

3.3.2 Classificação dos tributos em cinco espécies (classificação internormativa das espécies tributárias).....53

3.4 Espécies Tributárias segundo Classificação Internormativa54

3.5 Subespécies de Contribuições Previstas no Texto Constitucional56

3.5.1 Contribuições sociais58

3.5.1.1 *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e a evolução da legislação aplicável.....60*

3.5.1.2 *Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e evolução da legislação aplicável61*

CAPÍTULO IV CRITÉRIO MATERIAL DO PIS E DA COFINS NOS REGIMES CUMULATIVO, NÃO CUMULATIVO E MONOFÁSICO: RECEITA OU FATURAMENTO?62

4.1 Competência Tributária e Limites Constitucionalmente Estabelecidos..63

4.2 Norma de Competência Tributária65

4.2.1 Papel da norma de competência na conformação da regra matriz de incidência tributária66

4.2.2 Consequente da norma de competência do PIS e da Cofins: enunciado de autorização – materialidade.....68

4.2.2.1 *Conceito pressuposto de faturamento no texto constitucional.....70*

4.2.2.2 *Conceito pressuposto de receita no texto constitucional.....71*

4.3 Critério Material Erigido pelo Legislador Ordinário no Momento de Instituição dos Regimes Cumulativo, Não Cumulativo e Monofásico73

CAPÍTULO V REGIME CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS.....	80
5.1 Características do Regime Cumulativo do PIS e da Cofins	81
5.2 Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade do § 1º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98	82
5.3 Teoria na Prática.....	86
5.3.1 Faturamento oriundo da locação de bens móveis e imóveis.....	86
5.3.2 Faturamento das instituições financeiras	89
5.3.3 Vendas inadimplidas e sua tributação pelo PIS e pela Cofins	91
5.4 Alterações Promovidas no Regime Cumulativo pelas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.....	93
 CAPÍTULO VI REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS.....	 97
6.1 Características da Não Cumulatividade do PIS e da Cofins	98
6.1.1 Princípio da não cumulatividade	98
6.2 Não Cumulatividade do PIS e da Cofins Traçada Constitucional mente .	102
6.2.1 Discriminação constitucional segundo os setores de atividade econômica: prevalência do § 12 sobre o § 9º do art. 195 da Constituição	104
6.2.2 Norma do direito ao crédito	106
6.3 Não Cumulatividade do PIS e da Cofins Traçada pela Legislação Ordinária.....	107
6.3.1 Limitação ao crédito de insumos a matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário.....	108
6.3.1.1 <i>Conceito de insumos para fins de tomada de crédito do IPI e do ICMS</i>	<i>108</i>
6.3.1.2 <i>Conceito de insumos para fins de tomada de crédito do PIS e da Cofins.....</i>	<i>110</i>
6.3.2 Restrição do direito ao crédito instituído pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04	113
6.3.2.1 <i>Conceito de ativo imobilizado</i>	<i>113</i>
6.3.2.2 <i>Depreciação como insumo decorrente do desgaste dos bens adquiridos para a prestação de serviços e industrialização.....</i>	<i>113</i>
6.3.2.3 <i>Dos bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004 e restrição ao direito ao crédito do</i>	

	<i>PIS e da Cofins.....</i>	<i>114</i>
6.3.2.4	<i>Violação ao princípio da isonomia.....</i>	<i>115</i>
6.3.2.5	<i>Violação ao princípio da segurança jurídica.....</i>	<i>118</i>
6.3.2.6	<i>Impossibilidade de se estabelecer efeitos retroativos à lei..</i>	<i>120</i>
6.3.3	Vedação de compensação de créditos apurados no regime não cumulativo com os débitos apurados no regime cumulativo	122
CAPÍTULO VII REGIME MONOFÁSICO DO PIS E DA COFINS.....		124
7.1	Características do Regime Monofásico.....	125
7.2	Regime Monofásico Versus Regime Não Cumulativo e Art. 17 da Lei nº 11.033/04	126
7.3	Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil 26/04: Inconstitucionalidades e Ilegalidades.....	130
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		135
REFERÊNCIAS.....		147

INTRODUÇÃO

As Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para financiamento da Seguridade Social (COFINS), correspondem, atualmente, aos mais complexos tributos da atualidade. Isso decorre tanto pela dificuldade de apuração dessas contribuições, que comportam diversas modalidades, e ainda pela existência de vários regimes de tributação (cumulativo, não cumulativo, monofásico), como também pela falta de consolidação de sua legislação.

Em virtude de tal fato, o presente trabalho trata dos limites e pressupostos constitucionais aplicados aos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, partindo de uma análise dos critérios constitucionais inerentes a cada um desses regimes e a compatibilidade da legislação ordinária com a norma de competência tributária.

Para tanto, serão analisados os conceitos de “faturamento”, de “receita”, de “não cumulatividade”, de “setor da atividade econômica” e de “tributação única” adotados pela Constituição, conflitando com o empregado pelo legislador ordinário, apontando, em seguida, as principais inconstitucionalidades de cada um dos regimes abordados.

No capítulo I, tomar-se-á como premissa o fato de o direito positivo ser um corpo de linguagem com função prescritiva, composto pelo conjunto de normas jurídicas válidas, a fim de afastar do campo de análise argumentos econômicos, políticos e sociais.

No capítulo II, empreender-se-á um estudo sobre a teoria da norma jurídica, pois a única forma de compreender o direito é conhecendo as estruturas que o compõe, construindo ao final a regra matriz de incidência tributária dos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, para que nos capítulos seguintes possa-se verificar a sua compatibilidade com os limites e pressupostos fixados pela Constituição a cada um desses regimes de tributação.

No capítulo III, a preocupação recai sobre a classificação dos tributos para identificação do regime jurídico específico das contribuições sociais do PIS e da Cofins.

No capítulo IV, debruçar-se-á sobre a materialidade erigida pelo legislador ordinário no momento de instituir os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico, para que se possa, a partir daí, delimitar, de acordo com a constituição, a possível tributação desses regimes.

Os capítulos V, VI e VII já adentram nos limites e pressupostos fixados pelo texto constitucional a cada regime do PIS e da Cofins, analisando as principais inconstitucionalidades praticadas pelo legislador da União ao instituir cada um deles.

CAPÍTULO I

DIREITO, CONHECIMENTO, REALIDADE E MÉTODO

1.1 Giro Linguístico: Novo Paradigma Filosófico

Para que se possa discutir acerca de conhecimento, realidade e método e relacioná-los ao direito, faz-se necessário analisar o movimento filosófico do giro linguístico, o qual surge como proposta de superação da filosofia da consciência¹.

De acordo com a filosofia da consciência, a linguagem era vista como simples instrumento entre o sujeito e o objeto do conhecimento, sendo a verdade resultado da correspondência entre a proposição linguística e o objeto referido.

Com o surgimento do movimento do giro linguístico, somente a linguagem é apta para construir a realidade, pois para se conhecer qualquer objeto do mundo concreto, faz-se mister a produção de linguagem. Sem ela jamais se chegaria ao conhecimento da realidade circundante.

Com efeito, a linguagem deixa de ser concebida como um mero instrumento que ligaria o sujeito ao objeto do conhecimento, convertendo em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade².

Logo, a linguagem não descreve a realidade, mas a constrói. A linguagem não se presta somente a descrever a “realidade”, mas também a alterá-la e a criar novas realidades. As frases ou segmentos linguísticos que servem para descrever o estado de coisas são apenas uma das categorias possíveis e, portanto, seria uma falácia ou uma ingenuidade propor que a linguagem verbal só tivesse essa função, a de descrever a realidade, apesar de os gramáticos sempre terem afirmado que nem todas as frases são sentenças declarativas.

Observa Oliveira, M. (2001, p. 13) que não existe mundo totalmente independente da linguagem, ou seja, é impossível filosofar sobre algo sem filosofar

¹ Para Carvalho, P. (2008b, p. 160) “As conquistas do ‘giro’ fazem sentir-se em todos os quadrantes da existência humana. Ali onde houver o fenômeno do conhecimento estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto, e a possibilidade de o sujeito captar, ainda, que a seu modo, a realidade desse objeto. Reflexões desse gênero conduziram o pensamento a uma desconstrução da verdade objetiva e a correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano, com a subsequente ruína do modelo científico representado por métodos aplicáveis aos múltiplos setores da experiência física e social. Plantado no princípio de autorreferencialidade da linguagem, eis a assunção do movimento do ‘giro linguístico’”.

² Carvalho, A. (2009, p. 14) é enfática ao afirmar que “O homem utiliza-se de signos convencionados lingüisticamente para dar sentido aos dados sensoriais que lhes são perceptíveis. A relação entre tais símbolos e o que eles representam é construída artificialmente por uma comunidade linguística. As coisas do mundo não têm um sentido ontológico. É o homem quem dá significado às coisas quando constrói a relação entre uma palavra e aquilo que ela representa, associando-a a outras palavras que, juntas, formam sua “definição””.

sobre a linguagem. Isso porque a linguagem “é momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimento intersubjetivamente válido exige reflexão sobre a infraestrutura da linguagem”.

Carvalho, A. (2009, p. 93) também compartilha desse entendimento: “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal sorte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”.

Assim, os objetos não precedem o discurso, mas surgem com ele, pois é por meio do seu emprego que o mundo circundante ganha significado. Contudo, a significação do vocábulo não depende da relação com o objeto, mas do vínculo que estabelece com outras palavras.

1.2 Conhecimento, Realidade e Verdade

Para Flusser (2004, p. 33-34), conhecimento, realidade e verdade são aspectos da língua; ciência e filosofia são pesquisas da língua; religião e arte são disciplinas criadoras da língua. Tais afirmações são baseadas na sabedoria dos antepassados. Logo, a palavra é o fundamento do mundo dos gregos pré-filosóficos; *nama-rupa*, a palavra-forma, é o fundamento do mundo dos hindus pré-vedistas; *hachem hacadoch*, o nome do santo, é o deus dos judeus; e o Evangelho começa dizendo que “no começo era o verbo”.

A verdade é uma construção linguística, de tal modo que a língua cria e propaga a realidade, por isso Flusser (2004, p. 33-34) afirma que a língua

[...] é o instrumento mais perfeito que herdamos de nossos pais e em cujo aperfeiçoamento colaboram incontáveis gerações desde a origem da humanidade, ou, talvez, até além dessa origem. Ela encerra em si toda a sabedoria da raça humana. Ela nos liga aos nossos próximos e, através das idades, aos nossos antepassados. Ela é, há um tempo, a mais antiga e a mais recente obra de arte, obra de arte majestosamente bela, porém sempre imperfeita. E cada um de nós pode trabalhar essa obra, contribuindo, embora modestamente, para aperfeiçoar-lhe a beleza. No íntimo sentimos que somos possuídos por ela, que não somos nós que a formulamos, mas que é ela que nos formula. Somos como que pequenos portões, pelos quais ela passa para depois continuar em seu avanço rumo ao desconhecido. Mas, no momento de sua passagem pelo nosso pequeno portão, sentimos poder utilizá-la. Podemos reagrupar os elementos da

língua, podemos formular e articular pensamentos. Graças a este nosso trabalho ela continuará enriquecida em seu avanço.

De acordo com o dicionário Houaiss (2007), o conceito clássico de verdade é: “Conjunto de formulações e enunciados que mantém uma coerência dedutiva interna, uma perfeita concatenação lógica, a despeito da relação de harmonia ou dissonância cognitiva que possa estabelecer com os objetos da realidade extralinguística.”

Aparentemente, para se considerar algo como verdadeiro deve ocorrer a correspondência entre uma asserção teórica explicativa ou designativa à realidade factual investigada. Porém, para Flusser (2004, p. 33-34),

A verdade é qualidade puramente formal e linguística da frase, resultado das regras da língua. Ela é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultados das regras da língua. A verdade absoluta, essa correspondência entre língua e algo que ela significa, é tão inarticulável quanto a esse algo, sendo, portanto, incompreensível.

Existem frases e pensamentos certos (quando obedecem às regras da respectiva língua), como também há frases e pensamentos errados (quando não as obedecem). A língua é que dispõe de regras que governam as relações entre frases. Uma frase (ou pensamento) é verdadeira, em relação a outra frase, quando obedece as essas regras, e falsa quando não as obedece.

Assim, a verdade não é algo objetivo, mas sim decorrente das regras de estrutura da língua que constroem a realidade. Ela é alcançada quando os enunciados de um mesmo discurso não são contraditórios entre si, sendo, por isso, que Moussalem (2006, p. 38) assevera que

A verdade é criada porque a linguagem é independente da realidade. Basta recordarmos que o significado não é mais a relação entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, entre as significações de suportes físicos, entre sentidos, entre linguagens. Explica-se uma palavra por outra palavra [...] a realidade é constituída pela linguagem que por sua vez cria a verdade, que somente por meio de outro enunciado é alterada.

Tem-se, portanto, que a verdade, para o direito, é justamente aquilo que a linguagem constitui segundo os seus ditames, e não o que meramente se passou no plano físico-existencial (GAMA, 2003b, p. 100). Isso significa que, por mais que João

afirme que foi roubado por José e vá ao Judiciário pleiteando a sua prisão sem as provas admitidas pelo sistema jurídico que evidenciem a autoria do crime, para o direito, a verdade vai ser a inocência de José. Da mesma forma, quando uma pessoa vem a óbito sem que seja expedido o seu devido atestado de morte: a verdade para o direito é que ela nunca faleceu.

Todavia, a verdade pode ser alterada por outro enunciado linguístico que constitua realidade diversa. É justamente por isso que se afirma que há total irrelevância na tradicional classificação entre verdade material e verdade formal: no direito, toda verdade reduzir-se-á à formal, pois se trata de verdade dentro de um determinado sistema de linguagem (MOURA, 2009, p. 38), ou seja, a verdade para o direito é uma característica da linguagem jurídica, determinada segundo o vínculo estabelecido entre o enunciado jurídico e a linguagem do direito positivo.

Por isso, “conhecer” é saber emitir proposições sobre o objeto cognoscitivo.”³ Porém, o conhecimento só é pleno por meio da emissão de um juízo no qual o homem dá objetivação, por meio do emprego de uma linguagem, àquelas impressões e sensações que teve ao entrar em contato com algo⁴.

Esse ato de objetivação é de natureza cultural, pois, segundo Reale (2000, p. 43-44) “tem o poder nomotético de converter em algo de objetivo o mundo das impressões e dos estímulos subjetivos sensoriais e intelectivos, o que explica a possibilidade de verificar-se a sintonia entre natureza e cultura”.

Logo, o que chega pela via dos sentidos é um dado bruto que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pela transformação do mundo caótico, que circunda o homem, em algo por ele compreensível, que, por meio da linguagem, o ordena e constitui em realidade⁵.

³ Carvalho, P. (1996, p. 42) é categórico ao afirmar que “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento, neste caso, se manifesta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”.

⁴ Emprega-se o termo “conhecimento pleno” como sinônimo de conhecimento em sentido estrito, pois é a partir de então que podem ser submetidos a critérios de confirmação ou infirmação. Neste sentido é o posicionamento de Carvalho, A. (2009, p. 9) ao afirmar que “mediante as ideias temos um conhecimento rudimentar no mundo (conhecimento aqui empregado em acepção ampla), com o qual somos capazes de identificar certos objetos no meio do caos de sensações. Com os atribuímos características a estes objetos e passamos a conhecer suas propriedades definitórias, alcançamos, então, o conhecimento em sentido estrito.”

⁵ “O ‘mundo da vida’, com as alterações ocorridas no campo das experiências tangíveis, é submetido à nossa intuição sensível, naquele ‘caos de sensações’ a que se referiu Kant. O que sucede nesse domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano chamado de ‘realidade’, e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas com que se comunica; exatamente porque todo o conhecimento é redutor de dificuldades,

“O mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido.” (TOMÉ, 2005a, p. 5)

As palavras estão sempre ocupando o lugar da “coisa em si”, pois essa última é inalcançável. A significação de um vocábulo não depende da relação com o objeto que se presta a representar, mas do vínculo que se estabelece com outras palavras. Por isso, as palavras são os mecanismos utilizados para se chegar próximo à realidade, precedendo os objetos, criando-os, constituindo-os para o ser cognoscente.

Todo conhecimento decorre da compreensão que se tem acerca de algo, mediante o estudo e reflexões da linguagem produzida sobre o objeto a ser conhecido.

1.3 Autorreferência da Linguagem

Na concepção do giro linguístico não há relação entre palavras e objetos, pois é a linguagem que os constitui. Toda linguagem fundamenta-se em outra linguagem, ou seja, ela sempre se reporta a outra linguagem e não a outra coisa.

Isso decorre do fato de a linguagem prescindir de referenciais empíricos, pois ela própria se mantém, construindo e desconstruindo suas realidades.

Neste sentido são os ensinamentos de Tomé (2005a, p. 18) ao afirmar que

É comum referir-mos as coisas que não percebemos diretamente e de que só temos notícias por meio de testemunhos alheios. Falamos de lugares que não visitamos, pessoas que não vimos e não veremos (como nossos antepassados e os vultos da História), de estrelas invisíveis a olho nu, de sons humanamente inaudíveis (como os que só os cães percebem), e muitas outras situações que não foram e talvez jamais serão observadas por nós. Referir-mos, até mesmo, a coisas que não existem concretamente.

Assim, somente um enunciado tem o poder de refutar outro, simplesmente porque os objetos e os eventos não falam. Plutão há pouco tempo era considerado

reduzir as complexidades do objeto da experiência é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento.” (CARVALHO, P., 2008b, p 6-7).

um planeta, até que foi produzido um novo enunciado, sustentado por outras proposições, e ele deixou de ser considerado um planeta.

Ao se seguir, no presente trabalho, a linha das teorias retóricas em contraposição às teorias ontológicas, adotou-se o entendimento de que a linguagem não tem outro fundamento além de si própria, não havendo elementos externos, nem podendo jamais um evento ir contra uma teoria, demonstrando sua inadequação àqueles. Somente uma teoria refuta outra teoria. (TOMÉ, 2005a, p. 19)

Ressalta Moussallem (2006, p. 27) que “os eventos não provam nada, simplesmente porque não falam. Sempre uma linguagem deverá resgatá-los para que eles efetivamente existam no universo humano”. Os objetos não precedem o discurso, mas nascem com ele, pois é através dele que ganham significados.

1.4 Conceito de Direito

O conceito de “direito” é formado no intelecto em razão das formas de uso da palavra no discurso, tendo em vista os referenciais culturais do intérprete. A pluridimensionalidade do termo “direito” permite tipos diversos de abordagem, que geram distintas definições, de tal forma que inexistente um conceito absoluto de “direito”.

Leciona Carvalho, A. (2009, p. 55) que

Não é demasiado reforçar que o conceito de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que mantém com outros vocábulos. Nestas condições, definir não é fixar a essência de algo, mas sim de eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional. Não definimos coisas, definimos termos. Os objetos são batizados por nós com certos nomes em razão de habitar-mos numa comunidade linguística, ao definirmos estes nomes restringimos suas várias possibilidades de uso, na tentativa de afastar os problemas de ordem semântica inerentes ao discurso. Por isso que, quanto mais detalhada a definição, menores as possibilidades de utilização da palavra.

Tal problema surge porque não existe significado ontológico ao termo (não existe correspondência com a realidade), ele é construído pelo vínculo que se estabelece entre a palavra e o significado que é atribuído artificialmente pela comunidade de discurso ao termo, podendo um mesmo termo possuir mais de um significado.

Em toda e qualquer linguagem há palavras ambíguas e vagas⁶, porém, na linguagem científica a vaguidade e ambiguidade ficam atenuadas em razão do rigor e precisão semântica que essa linguagem exige. Contudo, quando inevitável a existência desses vícios na linguagem científica, necessário se faz o processo de elucidação a fim de que seja mantida a rigidez do discurso.

No presente trabalho, o termo “direito” será utilizado como o conjunto de normas válidas num dado país, num determinado momento histórico. Sua manifestação se dá através de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade.

As regras do direito existem para regradar condutas humanas no plano exterior, não importando o que se passa no plano intrassubjetivo das pessoas, sendo de grande valia o ensinamento de Carvalho, P. (2008a, p. 2) ao inferir que “ao direito não interessam os problemas intrassubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse inferior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo”.

Dessa forma, constata-se que o direito posto apresenta-se como um conjunto de proposições que se voltam para a regulação das condutas humanas nas suas relações sociais, buscando, a todo o momento, obter estabilidade e harmonia nas relações interpessoais, através de regras prescritivas de conduta estampadas numa fórmula linguística apropriada.

A partir dessa concepção de direito, afasta-se do campo de investigação da ciência do direito as razões econômicas, políticas e sociais que desencadearam a produção da norma jurídica, interessando para o cientista do direito apenas o “conjunto de normas jurídicas válidas”.

A importância da definição de “direito”, para o presente trabalho, decorre do fato de se buscar delimitar a análise dos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) ao campo estritamente normativo (direito positivo), deixando-se de lado aspectos econômicos e políticos que por demais influenciam a compreensão desses regimes de tributação.

⁶ Todo termo é impreciso porque os termos utilizados na demarcação de seu conceito pressupõem outros para serem explicados, numa circularidade infinita, justificada na autorreferibilidade da linguagem.

1.5 Método: Construtivismo Lógico e Semântico

Ensina Carvalho, P. (2005, p. 8) que

O discurso científico está caracterizado pela existência de um feixe de proposições linguísticas, relacionadas entre si por leis lógicas, e unitariamente consideradas, em função de convergirem para um único objetivo, o que dá aos enunciados um critério de significação objetiva.

Esse critério de significação objetiva é alcançado com a delimitação de um objeto e a presença de um método. Assim, a cada teoria corresponde um e somente um objeto e somente um método.

O método está ligado às escolhas epistemológicas do cientista e influi diretamente na construção de seu objeto, demarcando o caminho a ser percorrido durante o desenvolvimento do trabalho, possibilitando o estudo coerente, no qual esteja sempre presente a pertinência lógica entre as premissas adotadas e as conclusões obtidas no decorrer do trabalho.

No âmbito da ciência do direito, a função do método é a mesma que em outras ciências, isto é, voltar-se para a orientação do trabalho do cientista, ao lhe prescrever certas regras (metodológicas) que devem ser obedecidas, para que o conhecimento por ele apreendido possa ser tido como científico.

Alerta Vilanova (2003a, p. 32) que

O direito é uma realidade complexa e, por isso, objeto de diversos pontos de vista cognoscitivos. Podemos submetê-lo a um tratamento histórico ou sistemático, científico-filosófico ou científico-positivo, daí resultando a história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia jurídica em seus vários aspectos. Em cada um destes pontos de vista considera-se o direito sob um ângulo particular e irreduzível. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas. Se fosse um objeto ideal, portanto, alheio à determinação do tempo e do espaço, não comportaria tantas ciências.

Ao se tomar o direito como um corpo de linguagem, o método analítico de trabalho hermenêutico mostra-se um mecanismo eficiente para o seu conhecimento, pois enfatiza a uniformidade da análise do objeto e a precisa demarcação da esfera

de investigação, permitindo que se entre em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informa.

Tanto a escolha do método quanto o corte no objeto são atos arbitrários do sujeito cognoscente, objetivando a fixação de uma hipótese limite, de forma a impedir que a investigação se dê até o infinito, fato incompatível com os fins científicos.⁷

O presente trabalho busca traçar os limites e pressupostos que a União Federal deve obedecer no momento de instituir os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico das contribuições para o PIS e para a Cofins, perquirindo os delineamentos constitucionais estabelecidos pelo direito positivo a esses regimes de tributação, de modo que este estudo não tem como objetivo esgotar o assunto da cumulatividade, não cumulatividade e monofásia das contribuições sociais, mas apenas verificar a adequação dos regimes de tributação do PIS e da Cofins com os ditames constitucionais, ou seja, um estudo dogmático das normas que tratam da incidência das contribuições do PIS e da Cofins⁸.

⁷ Para corroborar tal posicionamento cita-se uma passagem de Carvalho, A. (2009, p. 83-84): “Condizentes com a proposição adotada de que o conhecimento jurídico-científico é construtivo de seu objeto em razão do sistema de referência indicado pelo cientista e dos recortes efetuados, em algum momento é necessário que este estabeleça um corte restritivo, ponto de partida para elaboração descritiva, fundamentado no conjunto de premissas, as quais espera-se que se mantenha fiel do começo ao fim de suas investigações. As proposições delineadoras deste recorte são tomadas como ‘dogmas’ e delas partem todas as outras ponderações. Não questionamos tais proposições, as aceitamos como verdadeiras e com base nelas vamos amarrando todas as outras para, em nome de uma descrição, construir nosso objeto (formal). E, neste sentido, o método dogmático encontra-se sempre aparente.”

⁸ Diz Moura (2009, p. 45) que “o direito comporta quaisquer formas zetéticas de análise. Entretanto, nenhuma delas é uma aproximação estritamente normativa, que comece e termine dentro do direito, sem incursões extrassistemáticas.”

CAPÍTULO II

NORMA JURÍDICA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS NOS REGIMES CUMULATIVO, NÃO CUMULATIVO E MONOFÁSICO

2.1 Norma Jurídica

No capítulo anterior, definiu-se o direito como o “conjunto de normas válidas num dado país, num determinado momento histórico”. Então, estudar o direito significa conhecer seus elementos e relações sistêmicas.

Como as normas jurídicas são os elementos que integram o sistema do direito positivo, a única forma de compreendê-lo é conhecer os elementos que o compõem, motivo pelo qual o seu estudo se torna essencial para o desenvolvimento de qualquer trabalho que pretenda, cientificamente, analisar e descrever o direito positivo, precisamente, pela circunstância de ser ele o objeto do conhecimento da ciência do direito⁹.

Assim como o próprio conceito de direito, o termo “norma jurídica” não goza de privilégio em relação aos vícios de linguagem. A vaguidade, a ambiguidade e a carga emotiva acompanham a expressão linguística “norma jurídica”, podendo ser utilizada nas mais diversas acepções¹⁰.

Buscando afastar a vaguidade e ambiguidade do termo “norma jurídica”, Lins (2005, p. 52) sentencia que

Um primeiro passo para espantar-se aqueles vícios linguísticos é identificar, com auxílio da Semiótica, qual nível linguístico predominante na definição. Em voga na doutrina, temos definições que ora primam pelo enfoque semântico (v.g., norma jurídica é o instrumento elaborado pelos homens para lograr aquele fim consistente na produção da conduta desejada); outros vão sobrelevar o nível pragmático (v.g., norma jurídica é um programa de ação em face da crescente estabilização e burocratização dos sistemas sociais; e outros ainda primam pelo aspecto sintático (norma jurídica é um juízo hipotético-condicional, que, por meio da imputação deôntica ou causalidade jurídica, liga o antecedente ao consequente).

⁹ “Os fatos sociais, isoladamente, não geram efeitos jurídicos. Se assim o fazem é porque uma norma jurídica os toma como proposição antecedente implicando-lhes consequências. Sem a norma jurídica não há direito e deveres, não há jurídico. Por isso, o estudo do direito volta-se às normas e não aos fatos ou relações sociais deles decorrentes, que se estabelecem por influência (incidência) da linguagem jurídica. A linguagem jurídica é o objeto do jurista e onde há linguagem jurídica, necessariamente, há normas jurídicas.” (CARVALHO, A., 2009, p. 264).

¹⁰ Carvalho, P. (2008, p. 128) buscando afastar a ambiguidade da expressão “normas jurídicas”, distingue as normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito. Emprega norma jurídicas em sentido amplo para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas com significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito”.

Identificando o nível linguístico prevalecente na definição de norma jurídica, sendo uma opção do sujeito cognoscente, reduzem-se drasticamente os problemas de vagueza e ambiguidade.

Coerente com as premissas adotadas no presente trabalho, nas quais o direito se manifesta através de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade, utilizar-se-á o termo “norma jurídica” como significação construída a partir dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C)”¹¹.

Nos dizeres de Carvalho, P. (2008a, p. 8) a norma jurídica

[...] é exatamente o juízo que a leitura do texto provoca em nosso espírito, é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior.

A norma é resultado de um trabalho mental, interpretativo, de construção e estruturação de significações. A mente atribui tratamento formal às proposições elaboradas a partir do plano de expressão do direito, agrupando-se na conformidade lógica da fórmula implicacional para que se possa compreender a mensagem legislada. É nesse instante que aparece a norma jurídica, como significação deonticamente estruturada.

Ao se tratar a norma como significação, pressupõe-se que o intérprete a constrói. Isso porque ela não se encontra no plano físico do direito, escondida entre as palavras que o compõe. Ela é produzida na mente do intérprete e condicionada por seus referenciais culturais. Por isso, um único texto de direito positivo pode originar diferentes normas jurídicas, consoante os valores empregados aos seus vocábulos pelo intérprete.

Ao se adotar o entendimento de norma jurídica como significação, conclui-se que ela está sempre na implicitude dos textos, não podendo se falar em norma

¹¹ O direito é compreendido não só como significações deonticamente estruturadas, mesmo porque a existência destas depende de um suporte físico, da integração de enunciados (textos de lei), da construção de significações isoladas (proposições) e da estruturação dos sentidos normativos. O sistema jurídico compreende, necessariamente, suporte físico, significação e estruturação, por isso serão utilizadas as distinções feitas Carvalho, P. (2008a, p. 8) entre normas jurídicas em sentido amplo (designam tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quanto os conteúdos significativos destas) e normas jurídicas em sentido estrito (abrangem a composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional), a fim de afastar-se a ambiguidade que a expressão “norma jurídica” apresenta.

expressa. O que se apresenta de forma expressa são os enunciados prescritivos¹², componentes do plano material do direito positivo. Essa é a lição de Carvalho, P. (2008b, p. 10) ao afirmar que não cabe distinguir normas implícitas e expressas, já que, pertencendo ao campo das significações, todas elas são implícitas, pois as normas se encontram no plano imaterial das significações, e sua base empírica são os textos de direito positivo¹³.

2.2 Norma Jurídica: Juízo Hipotético-Condicional

Ao se estipular que a norma jurídica se encontra na implicitude dos textos positivados, como significação estruturada na forma hipotético-condicional “D(H→C)”, logo se percebe que o número de normas não guarda identidade com o número de enunciados existentes no plano da expressão do direito positivo. São muitos os casos em que o intérprete se depara com vários enunciados para compor o sentido da mensagem legislada, outras vezes, a partir de um só enunciado constrói mais de uma significação normativa¹⁴. Isso só ocorre pelo fato de a norma ser valorativa, podendo cada intérprete construir a norma de acordo com a sua significação obtida por meio da leitura dos textos jurídicos. De todo modo, a compreensão dos textos de direito positivo ocorrerá a partir do momento em que se agruparem suas significações na forma hipotético-condicional e, com isso, constrói-se normas jurídicas.

Explica Vilanova (2003b, p. 208) que a norma jurídica

¹² O primeiro contato do intérprete, no percurso de construção do sentido dos textos jurídicos, é com o campo da literalidade textual (plano da expressão), base material para a construção das significações jurídicas, formado pelo conjunto dos enunciados prescritivos, um “conjunto estruturado de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito. (CARVALHO, P., 2009, p. 21)

¹³ Textos de direito positivo está sendo empregado como indicativo do conjunto das letras, palavras, frases, períodos, e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito.

¹⁴ Carvalho, P. (2009, p. 25) ensina que as construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados linguísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a lhe servir de fundamento. Haveria, então, uma forma direta e imediata de produzir normas jurídicas (realizada pelo legislador ao inserir novos enunciados prescritivos); outra, indireta e mediata, mas sempre tomando como ponto de referência a plataforma textual do direito posto (realizada pelo intérprete, quando da construção do sentido dos textos jurídicos).

[...] é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frásico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é oralidade ou escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emissor da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.

Por isso, os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem apresentar um *quantum* de estrutura formal.

A norma jurídica não é apenas um simples juízo construído pelo intérprete a partir do contato com os textos de direito positivo. Ela deve ser estruturada na forma hipotético-condicional para ser construído o seu sentido deôntico. Caso isso não ocorra, não restará manifestado o sentido prescritivo completo da mensagem legislada.

Carvalho, A. (2009, p. 264) traz um exemplo bastante esclarecedor acerca de tal assertiva, *in verbis*:

Do enunciado “a alíquota é 3%”, construímos um juízo articulado na fórmula “S é P” ou “S (P)” – onde “S” representa a alíquota e “P” 3%. Tal proposição, entretanto, não manifesta um sentido prescritivo completo, pois diante dela não sabemos qual o comando emitido pelo legislador: Qual é a conduta prescritiva? Qual a circunstância fática que a enseja? A resposta a tais perguntas só aparecerá quando saturarmos os campos significativos da estrutura “H→C” – se ocorrer o fato “H”, então deve ser a relação intersubjetiva “C”.

Assim, toda norma jurídica possui a estrutura condicional “D (H→C)” – “se ocorrer o fato x, então deve ser a relação intersubjetiva y”, em que “H” é a variável que representa a previsão de uma determinada situação de possível ocorrência no mundo fenomênico; “C” é a variável que representa a consequência, ou melhor, a relação jurídica que nascerá no momento em que se verificar a ocorrência da situação prevista em “H”, modalizada em obrigatório, permitido e proibido, ligados por um vínculo implicacional “→” deôntico (D), representativo do ato de autoridade que a constitui.

Tomando um fato social como ponto de partida, pode-se afirmar que: dado um determinado fato social “F1”, correspondente a uma situação social, prevista na hipótese “H1” da norma “N1”, deve ser (conectivo lógico de implicação: “→”) o nascimento de uma relação jurídica “R1”, entre dois ou mais sujeitos de direito, correspondente a uma consequência jurídica, em face do acontecimento da situação prevista pela consequente: “C1”.

Essa fórmula lógica nada mais é do que a realidade do fenômeno normativo. Ela dá a precisa noção de que, quando a hipótese (H) se verifica, deve ser a ocorrência da consequência (C). O “deve ser” é o conectivo interproposicional, que une os dois locais sintáticos da norma jurídica: hipótese e consequência; define a estrutura sintática presente nas normas jurídicas, de forma que toda norma jurídica, qualquer que seja a sua natureza, sempre será composta por um antecedente e por um consequente¹⁵.

Porém, a norma jurídica só se figura como tal quando as variáveis da fórmula “H” e “C” estiverem preenchidas por conteúdos significativos construídos a partir dos textos do direito positivo. Antes de ser uma estrutura hipotético-condicional, a norma é uma significação, construída com base no suporte físico produzido pelo legislador (Constituição Federal, leis, decretos, instruções normativas etc.). Essa condição é que lhe atribui o qualificativo de jurídica. Se o intérprete toma como suporte físico um texto doutrinário, poderá até construir uma norma, mas tal norma não será qualificada como jurídica, pois tomou por base algo fora do campo de especulação do direito positivo.

A hipótese é uma proposição descritiva, que incide sobre a realidade social, porém não coincide com essa realidade. O consequente, por outro lado, funciona como prescrição de condutas e oferece notas para identificar os elementos que compõem a relação jurídica. Com esse raciocínio, percebe-se que os elementos sintáticos da norma têm a característica de selecionar propriedades: o antecedente, com a função de descrever quais as circunstâncias do mundo real que, uma vez verificados (ocorridos), ganharão contornos de juridicidade; e o consequente, com a função de prescrever os efeitos jurídicos que devem desencadear quando da constituição das relações jurídicas.

O antecedente da norma seleciona algumas propriedades do mundo real, atribuindo-lhes caráter jurídico. A norma incide sobre a realidade no momento em

¹⁵ “O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura sintática e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de avaliações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências. Pode combinar uma só hipótese para uma só consequência, ou várias hipóteses, ou uma só hipótese para várias consequências, mas não pode arbitrariamente construir uma outra estrutura além dessas possíveis estruturas. Simbolizando por H e C, tem-se: a) H implica C; b) H', H'' e H''', implica C; c) H', H'' e H''', implica C', C'', C'''; d) H implica C', C'', C'''. Com essas possíveis estruturas formais, o legislador preenche o conteúdo social e valorativo”. (VILANOVA, 2005, p. 87).

que escolhe situações possíveis do mundo real e autoriza a incidência sobre elas, a fim de gerar relações jurídicas intersubjetivas, prescritas pelo consequente.

Sobre a hipótese, é importante mencionar que o legislador, ao selecionar as propriedades, deve fazê-lo de maneira tal que se digne a prescrever apenas eventos e situações sociais que estejam no campo da possibilidade. A possibilidade basta. Somente uma conduta possível é capaz de ser jurisdicizada pelo direito, ou seja, pode ser modalizada como permitida, proibida ou obrigada¹⁶.

Sendo assim, a hipótese só pode descrever os fatos que possam ocorrer no mundo fenomênico. Também não há como se pretender regular deonticamente situações impossíveis. Se é impossível que o homem viaje através do tempo, é totalmente inócua e vazia de sentido uma norma que pretenda obrigar, proibir ou permitir essa conduta. A norma jamais terá a sua incidência verificada, pois o fato nunca se consumará.

2.2.1 Uniformidade sintática e heterogeneidade semântica das normas jurídicas

Como afirmado anteriormente, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação. Sem a construção dessa estrutura condicional, não haverá mensagem normativa completa; tampouco será possível falar em norma jurídica em sentido estrito. Necessariamente, toda norma jurídica que compõe o sistema de direito positivo deve possuir essa estrutura bimembre, isto é, uma hipótese ligada a um consequente, por meio de uma relação de implicação, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível¹⁷. O direito é sintaticamente homogêneo porque sua estrutura lógica é invariável.

Segundo Carvalho, P. (2009, p. 11)

Nenhuma diferença há entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que operamos com a premissa da homogeneidade lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as

¹⁶ Como já tratado, toda relação jurídica é caracterizada pelo conteúdo deontico. Ela pode ser modalizada como permissiva, obrigatória ou proibitiva. Não existe uma quarta hipótese.

¹⁷ O princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas só tem aplicabilidade se se considerar o direito positivo enquanto conjunto de normas em sentido estrito.

regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S'R S'') entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P).

Por outro lado, apesar de as normas jurídicas possuírem a mesma estrutura formal, elas são diferentes umas das outras em decorrência dos conteúdos de significação em que são preenchidas as unidades normativas, albergando os múltiplos setores da vida social, ou seja, o conteúdo das normas jurídicas é variável, sendo configurado o direito positivo como um sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo.

Toda norma jurídica apresenta-se sob a mesma forma “D(H→C)”. O que diferencia uma norma jurídica da outra é o conteúdo que preenche essa fórmula. As significações que compõem a posição sintática de hipótese e consequente das normas jurídicas se modificam de acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos.

Tratando da heterogeneidade das normas jurídicas Carvalho, P. (2009, p. 109) prescreve que

É na instância semântica que as diferenças se estabelecem. Procurando cobrir todo o campo possível das condutas em interferência intersubjetiva, o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos, modalizando-os com os operadores “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. É precisamente neste espaço que as normas jurídicas adquirem aquela heterogeneidade semântica que mencionamos, sendo admissível, então, falar-se em normas constitucionais, administrativas, civis, comerciais, processuais e normas de direito tributário.

Cabe aqui frisar que apenas as estruturas que compõem o direito positivo são lógicas (normas jurídicas), pois além da observância da estrutura das normas jurídicas, é preciso preenchê-las com as significações extraídas dos textos de direito positivo, com a finalidade de o direito alcançar seu objetivo maior: regular as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade. Somente através dessas estruturas lógicas, e com o devido preenchimento do conteúdo das proposições normativas o direito alcança a sua finalidade.

2.2.2 Normas gerais e abstratas, individuais e concretas e processo de positivação do direito

Toda norma jurídica é composta de uma hipótese e um consequente, em decorrência do princípio da homogeneidade sintática que alberga todo o sistema jurídico, porém o referido princípio convive com o da heterogeneidade semântica. Em virtude disso, apesar de as normas jurídicas se organizarem sob a mesma estrutura formal, elas apresentam diferentes conteúdos, tornando possível classificá-las com base em diferentes critérios.

Ao se considerar o tipo de fato previsto no antecedente da norma e o tipo de relação jurídica que prescreve, é possível classificá-las em normas gerais e abstratas, ou em individuais e concretas.

Segundo Carvalho, P. (2009, p. 35), norma geral é “[...] aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo específico de pessoas”. Contudo, a respeito do fato, o mesmo autor ensina que “a tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo”.

A norma geral e abstrata traz no seu antecedente a descrição hipotética de um fato, contido na lei, de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos no momento de sua ocorrência. Tem a função de anunciar os critérios (material, espacial e temporal) para o reconhecimento de um fato ocorrido na vida social, com o intuito de irradiar os seus efeitos jurídicos.

Em relação ao consequente da norma geral e abstrata, ele irá tratar dos efeitos jurídicos gerados por conta da realização do fato previsto na hipótese, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres correlatos, delineando a previsão de uma relação jurídica (dado a ocorrência de um fato “A”, deve ser a instauração da relação jurídica entre “B” e “C”). Tem, ainda, a função de fornecer os critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, informando quem são os sujeitos da relação, o seu objeto e o momento em que deve se dar o seu cumprimento.

Cabe frisar, o descritor (hipótese) das normas gerais e abstratas não traz a descrição de um acontecimento especificamente determinado, mas alude a uma classe de eventos, na qual se encaixam infinitas ocorrências concretas. Da mesma

forma, o consequente não traz a prescrição de uma relação intersubjetiva especificadamente determinada e individualizada, alude a uma classe de vínculos intersubjetivos, na qual se encaixam infinitas relações entre sujeitos de direito.

Existirá, assim, para a construção dos conceitos conotativos das normas gerais e abstratas, no antecedente: (a) um critério material (delineador do comportamento); (b) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (c) um critério espacial (identificador do espaço da ação); e, no consequente: (d) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (e) um critério prestacional (qualificador do objeto da prestação) (CARVALHO, A., 2009, p. 361). Apenas com a conjugação desses dados indicativos pode-se compreender a mensagem legislada na sua plenitude e cumprir a conduta esperada pelo direito.

Satisfeito o requisito de pertencibilidade aos critérios da hipótese e do consequente das normas gerais e abstratas, são produzidas as normas individuais e concretas. A norma individual e concreta documenta a incidência da norma. Prescreve, no seu antecedente, um fato concreto ocorrido num determinado momento de espaço e tempo, e no seu consequente uma relação jurídica com sujeitos e objetos delimitados.

Segundo Kelsen (1998, p. 260), a aplicação do direito é simultaneamente à sua criação. Logo, toda criação de norma jurídica, seja ela individual e concreta ou geral e abstrata, é sempre fruto de aplicação de norma superior. As normas introduzidas por meio de lei complementar são fruto da aplicação das normas constitucionais que disciplinam a matéria. O mesmo se dá com as normas individuais e concretas e com as gerais e abstratas, no entanto as primeiras são fruto da aplicação das segundas.

O processo de positivação do direito é o fenômeno em que se aplica o direito ao caso concreto. Aplicar o direito é o ato pelo qual o jurista abstrai a amplitude do dispositivo legal, fazendo-a incidir num caso específico, obtendo a norma individual e concreta, caracterizando o processo de positivação do direito.

Assim, construída a norma jurídica geral e abstrata pela interpretação dos enunciados do direito positivo e constatada a ocorrência no mundo concreto, daquele fato previsto no antecedente normativo (hipótese), através da linguagem das provas jurídicas dá-se a incidência. Entretanto, é mister a presença do homem para realizar a incidência da norma ao caso concreto, fazendo a subsunção e

promovendo a implicação que o preceito normativo determina. A norma não incide por força própria, ela é incidida. (CARVALHO, P., 2009, p. 11)

No processo de positivação do direito, existirá sempre a presença do ser humano sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos.

Carvalho, P. (2009, p. 11-12) ressalta a importância do ser humano na movimentação das estruturas do direito positivo ao afirmar que

Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, que dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo o seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo.

A norma não incide “automática e infalivelmente”, dependendo sempre do homem para verificar a ocorrência, no mundo dos fenômenos, da descrição prevista na hipótese normativa, a fim de que se possa realizar o processo de subsunção do fato à norma e instaurar a relação jurídica que une dois ou mais sujeitos de direito.

2.3 Norma Jurídica Tributária: Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS e da Cofins nos Regimes Cumulativo, Não Cumulativo e Monofásico

Como tem sido afirmado no decorrer deste trabalho, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação. Sem a construção dessa estrutura condicional ($H \rightarrow C$), não haverá mensagem normativa completa; tampouco será possível falar em norma jurídica em sentido estrito. Necessariamente, toda a norma

jurídica que compõe o sistema de direito positivo deve possuir essa estrutura bimembre, isto é, uma hipótese ligada a um consequente por meio de uma relação de implicação, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível. Dessa forma, a norma instituidora do PIS e da Cofins não foge dessa estrutura hipotético-condicional.

A regra matriz de incidência tributária¹⁸ é uma norma jurídica geral e abstrata, instituidora de tributos, trazendo em seu bojo os critérios necessários para identificar a hipótese de incidência tributária e o consequente traz critérios que caracterizam os elementos da relação jurídica tributária. O seu conjunto de critérios deve ser preenchido pelas significações obtidas pelo intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo, a fim de se chegar à completude da conduta exigida pelo direito.

Enquanto norma jurídica, a regra matriz de incidência tributária é composta por dois elementos: (a) um antecedente, que prevê as características de um evento social de possível ocorrência no mundo fenomênico, capaz de dar ensejo a uma relação jurídica tributária; e (b) um consequente, que nada mais é do que a previsão abstrata da relação jurídica que poderá se formar entre dois ou mais sujeitos de direito (S' R S''), assim que verificado o fato descrito na hipótese.

Carvalho, P. (2008b, p. 260) assinala que:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele que alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

Aprofundando o estudo da regra matriz de incidência tributária, pode-se conceber a existência de determinados critérios que fazem parte de sua estrutura. Os denominados critérios (ou aspectos¹⁹) da regra matriz de incidência tributária são: (a) material, (b) temporal e (c) espacial, que compõem o antecedente da norma jurídica tributária; e (d) pessoal e (e) quantitativo, componentes que informam os

¹⁸ Na expressão “regra matriz de incidência tributária” utiliza-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque se trata de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos de direito positivo. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica, isto é, modelo para construção de normas, marcando o núcleo da atividade tributária. E de “incidência tributária” porque se referem a normas produzidas para instituírem tributos.

¹⁹ Ataliba (2006, p. 76 et seq.), ao se referir aos critérios da regra matriz de incidência tributária, nominava-os de “aspectos”.

elementos da eventual relação jurídica a ser instaurada quando da verificação da ocorrência do fato previsto no antecedente da norma padrão de incidência.

Esses critérios são formados por um conjunto de propriedades denotativas e o seu estudo mostra-se relevante na medida em que estabelece as notas que o legislador deve propor para que seja definido o fato jurídico tributário, bem como as notas definidoras dos elementos da relação jurídica tributária. A identificação das notas relacionadas aos critérios da norma jurídica tributária deve estar em sintonia com o prescrito pela norma que outorga competência tributária.

A seguir, analisar-se-á cada critério que compõe a regra matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins nos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico.

2.3.1 Antecedente da regra matriz de incidência tributária dos regimes cumulativo, não-cumulativo e monofásico do PIS e da COFINS

A hipótese (descriptor) é a descrição hipotética de um fato, contido nos textos de lei, de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos no momento de sua ocorrência no mundo fenomênico. Sua função é delimitar um fato que, se verificado, ensejará efeitos jurídicos, estabelecendo as características que determinados acontecimentos devem possuir para serem considerados fatos jurídicos. Assim, o legislador fixa as características que um evento deve possuir para ser considerado fato jurídico, promovendo um recorte na multiplicidade contínua da realidade social, elegendo apenas algumas das propriedades do evento para identificação de situações capazes de promover os devidos efeitos²⁰.

Ao determinar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária, o legislador estipula as propriedades importantes para se apreender o fato, podendo-se extrair dessas propriedades critérios que têm o condão de identificar a situação que ocasionará a incidência tributária, traçando aspectos inerentes à

²⁰ Neste sentido é posicionamento de Carvalho, P. (2009, p. 26) ao afirmar que a hipótese “[...] qualificando normativamente sucessos do mundo real-social, como todos os demais conceitos, é seletor de propriedades, operando como redutor das complexidades dos acontecimentos recolhidos valorativamente. Todos os conceitos, antes de mais nada, são contraconceitos, assim como cada fato será um contrafato e cada significação uma contrassignificação. Apresentam-se como seletores de propriedade, e os antecedentes normativos, conceitos jurídicos que são, elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as consequências normativas. E essa seletividade tem caráter eminentemente axiológico.”

conduta das pessoas (ações humanas), assinaladas por características de espaço e de tempo e, por este motivo, encontra-se, no antecedente da regra matriz de incidência tributária, os critérios material, temporal e espacial.

O critério material é o mais importante da regra matriz de incidência. Sua função é descrever uma ação que, uma vez verificada, torna-se fato passível de instaurar uma relação jurídica tributária. É, invariavelmente, formado por um verbo pessoal, carecedor de predicado, assim como pela própria predicação²¹.

Continuando a descrição da conduta que deve ser exposta como matéria-prima para a incidência tributária, o antecedente da regra matriz deverá situar as propriedades de tempo e de espaço que estão intimamente ligadas à conduta humana.

O critério temporal traz as notas de tempo, ou seja, mostra em que momento a ação (critério material) deve acontecer para que haja a incidência tributária. É, pois, o momento em que surge o laço relacional entre os sujeitos do direito. É o instante em que se tem a efetiva incidência jurídica para a regulação das condutas intersubjetivas.

O critério espacial mostra em que coordenada de espaço a ação prevista no critério material deve acontecer, para que haja a incidência do tributo. A legislação tributária brasileira tem demonstrado que existem três diferentes tipos de enumeração das coordenadas de espaço intrínsecas à conduta humana que se deseja jurisdicizar. O primeiro descreve as coordenadas de um determinado e exclusivo local para a ocorrência da conduta humana; outra diretriz demonstra que o critério material ordena-se por uma dada região ou intervalo territorial previamente delimitado; e o terceiro tipo reflete uma coincidência com a eficácia territorial da norma jurídica.

Estes são, portanto, os três critérios que descrevem as notas trazidas pelo antecedente da norma jurídica tributária, a fim de determinar a conduta humana a ser jurisdicizada. Assim, verificada a ocorrência da conduta humana prevista pela norma num determinado espaço e num determinado lapso temporal, também

²¹ Carvalho, P. (2008, p. 287) adverte que não se pode utilizar os verbos da classe dos impessoais ou aqueles sem sujeitos. Segundo o professor isso comprometeria “[...] a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando o seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatoria presença de complemento”.

previstos nessa norma, instaura-se uma relação jurídica tributária, cujas propriedades são encontradas no bojo do consequente normativo da regra matriz de incidência tributária.

Estas notas que compõem a estrutura formal do antecedente da norma precisam identificar situações que sejam materialmente possíveis de sofrer a incidência tributária. A seguir, serão traçados os critérios encontrados na hipótese de incidência das regras matrizes dos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins.

2.3.1.1 Critério material

De acordo com o art. 195, I, “b” da Constituição da República, as contribuições do PIS e da Cofins podem incidir tanto sobre o faturamento como sobre a receita da pessoa jurídica. No momento da instituição do PIS e da Cofins, o legislador é livre para escolher a materialidade faturamento ou receita. Eleita uma delas, a outra é automaticamente excluída.

Segundo Borges (2005, p. 90),

Trata-se de uma alternativa conceitual de exclusão mútua, expressa pelo conectivo intraproposicional: receita “ou” faturamento. A receita é, aí, diversa do faturamento. O que se afirma dogmaticamente da receita, nega-se ipso facto do faturamento.

Todavia, a receita da empresa, genericamente considerada como doravante é, pode ser tributada pelo PIS/Cofins, independentemente de sua vinculação ao faturamento. É dizer: pode a União instituir contribuições tanto sobre a receita, inclusive, e sobretudo, receitas não faturáveis, quanto, especificamente, sobre o faturamento. Em dogmática constitucional, nada impede doravante seja instituída em lei contribuição social incidente sobre receita *in genere*.

O conectivo “ou”, a ligar os termos receita/faturamento, deixa claro, porém, que o art. 195, I, b, da Constituição Federal, na sua nova feição, formula um “juízo disjuntivo” ou, se se prefira, estabelece distintas hipóteses de incidência, constantes de proposições normativas “disjuntivas”. Receita e faturamento entram, nesses termos, em relação. A pré-exclusão lógica da disjunção não exclui, *a priori*, a alternativa da contribuição quer sobre a receita, *lato sensu*, quer sobre o faturamento da empresa. Essa fórmula constitucional expressiva de um dever-ser normativo pode ser recomposta analiticamente em metalinguagem descritiva do art. 195, I, b, em duas normas de habilitação distintas: “a) compete à União instituir contribuição sobre a receita; b) compete à União instituir contribuição sobre o faturamento”.

Isso significa que a União Federal tem autonomia para instituir a cobrança do PIS e da Cofins tanto sobre a receita como sobre o faturamento da pessoa jurídica. Caso institua essas contribuições, com base na materialidade faturamento, nega a possibilidade de incidirem sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Tais afirmações encontram-se corroboradas pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Assim, o critério material que poderá ser utilizado pelo legislador no momento de instituir os regimes de tributação do PIS e da Cofins recairá sobre o faturamento ou a receita auferida pela pessoa jurídica, sendo que, uma vez escolhida uma materialidade, a outra estará automaticamente excluída.

No capítulo IV do presente trabalho, retomar-se-á à discussão acerca das materialidades “faturamento” e “receita”, objetivando traçar o alcance semântico estabelecido pela Constituição Federal e aquele utilizado pelo legislador ordinário, no momento de instituir os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins.

2.3.1.2 Critério espacial

O critério espacial da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins coincide com os limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la – a União Federal.

Portanto, todo o faturamento auferido pelas pessoas jurídicas estabelecidas em território nacional estará sujeito à tributação pelo PIS e pela Cofins.

2.3.1.3 Critério temporal

É o marco temporal estabelecido pelo legislador para se identificar, com exatidão, o momento da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico, ou seja, ele fixa o exato momento em que o direito considera realizado o fato a ser promovido à categoria de jurídico.

Carvalho, A. (2008, p. 384) destaca duas funções do critério temporal: “(i) uma direta, que é identificar, com exatidão, o preciso momento em que acontece o evento relevante para o direito; (ii) outra indireta, que é, a partir da identificação do momento de ocorrência do evento, determinar as regras vigentes a serem aplicadas.”

Nos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS e da Cofins, considerando que esses tributos incidem sobre o somatório do faturamento mensal auferido pela pessoa jurídica (art. 3º da Lei nº 9.718/98, art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), a incidência da regra matriz ocorre no último dia do mês²².

Em relação ao regime monofásico, a regra matriz incide no último dia do mês em que o industrial ou importador efetivar a venda dos produtos sujeitos a esse regime de tributação.

2.3.2 Consequente da regra matriz de incidência tributária dos regimes cumulativo, não-cumulativo e monofásico do PIS e da COFINS

Se no antecedente da regra matriz há a descrição da conduta humana, assinalada por características de espaço e de tempo, tida como ocorrência necessária para o desencadeamento dos efeitos jurídicos, no consequente da regra matriz de incidência tributária encontram-se as propriedades que caracterizam a relação jurídica tributária que se instaura quando da verificação no mundo dos fenômenos da situação fática, descrita no seu antecedente.

Os enunciados do consequente da norma padrão de incidência dos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins prescrevem um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma prestação (S' R S''), identificando os elementos que devem compor a relação jurídica tributária, os quais: sujeitos ativo e passivo e objeto da prestação. Por isso, identifica-se no consequente da regra matriz de incidência tributária o critério pessoal e o critério quantitativo.

²² Em sentido contrário é o posicionamento de Sehn (2006, p. 152-153), pois a determinação do total da receita somente pode ocorrer no primeiro dia do mês seguinte, porque pressupõe o encerramento completo do período base de aquisição do faturamento para que possa ocorrer a incidência da regra matriz.

Os critérios pessoal e quantitativo são os definidores das notas que conformam o consequente da norma jurídica tributária. Uma relação jurídica completa é composta por dois ou mais sujeitos de direito, em situações opostas, e um objeto. São esses critérios que definirão os elementos necessários para a formação da relação²³.

O critério pessoal define as notas necessárias que permitem identificar, com exatidão, o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária assim que ocorrer a incidência da regra matriz.

O critério quantitativo permite definir o objeto da prestação na relação jurídica tributária, isto é, a exata quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, ou seja, a base de cálculo conjugado com a alíquota. Ao mesmo tempo, também tem a função de confirmar, infirmar ou afirmar a materialidade da hipótese de incidência do tributo a que se refere, sendo tão importante quanto o critério material para definição da incidência tributária, pois é a mensuração econômica do próprio critério material²⁴.

Ao identificar as notas que conformam os critérios pessoal e quantitativo, tem-se definida a descrição abstrata da relação jurídica tributária que nascerá no momento da incidência da regra matriz tributária.

2.3.2.1 Critério pessoal

Leciona Carvalho, A. (2009, p. 388) que

O único meio de que dispõe o sistema para prescrever condutas é estabelecendo relações entre sujeitos em torno de um objeto, as informações pessoais contidas no consequente são imprescindíveis. Pensemos em qualquer comportamento que o direito regule imediatamente

²³ “Se na hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber que é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.” (CARVALHO, P., 2008, p. 314).

²⁴ Para Carvalho, P. (2008, p. 361) a base de cálculo possui três funções distintas: (a) medir as proporções reais do fato; (b) compor a específica determinação da dívida; e (c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

e nos vem a pergunta: Quem dever realizá-lo? Em favor de quem? A função do critério pessoal na regra matriz de incidência é, justamente, de apontar quem são os sujeitos do vínculo.

O sujeito a quem o direito confere a possibilidade de exigir o cumprimento da conduta prescrita na regra matriz de incidência tributária figura no polo ativo da relação jurídica. Nos regimes de tributação do PIS e da Cofins cumulativo, não cumulativo e monofásico, o sujeito ativo é a União Federal, coincidente com a pessoa jurídica competente para instituir o tributo.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária nos regimes cumulativo e não cumulativo é a pessoa jurídica que auferir faturamento. No regime monofásico é o industrial ou importador que auferir faturamento decorrente da venda de mercadorias sujeitas a esse regime²⁵.

2.3.2.2 Critério quantitativo

a) Base de cálculo

A base de cálculo de qualquer tributo deve ser estabelecida mediante a extração do signo presuntivo de riqueza que, necessariamente, deverá existir no critério material da regra matriz de incidência tributária²⁶.

Os fatos praticados pelos contribuintes devem guardar correspondência com alguma valoração econômica. O signo de riqueza atribuído deve ser captado pelo legislador quando da definição do critério material da regra matriz de incidência tributária.

²⁵ Faz-se essa consideração por se entender que o regime monofásico de tributação do PIS e da Cofins não alcança, necessariamente, todo o faturamento da pessoa jurídica, como pode ocorrer nos regimes cumulativo e não cumulativo, abrangendo apenas determinadas mercadorias que estão sujeitas a esse regime especial de tributação. É claro que tal entendimento não se aplica ao industrial ou importador que auferir faturamento apenas da venda de produtos sujeitos a tributação monofásica.

²⁶ Nas palavras de Becker (2002, p. 506), “A circunstância de o legislador ter escolhido para a composição da hipótese de incidência um fato jurídico, em razão do fato econômico do qual aquele fato jurídico é causa, signo ou efeito – observa Luigi Vittorio Berliri – não justifica que o intérprete substitua o fato jurídico pelo fato econômico correspondente, para efeito de considerar realizada a hipótese de incidência.”

O texto constitucional estabelece os limites objetivos para a definição da base de cálculo dos tributos, que, em geral, resultam da aplicação da norma de competência²⁷. No caso do PIS e da Cofins, estes decorrem do art. 195, I, “b”, da Constituição, na redação da Emenda nº 20/98, segundo o qual a contribuição deve incidir sobre a “receita ou o faturamento”:

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) *Omissis*

b) a receita ou o faturamento;

Portanto, a Constituição facultou ao legislador federal eleger como base de cálculo da Cofins tanto o faturamento quanto a receita auferida pelo sujeito passivo.

De acordo com o entendimento adotado neste trabalho, o qual será abordado de forma mais aprofundada no capítulo IV, o PIS e a Cofins nos regimes de tributação aqui debatidos incidem somente sobre o “faturamento” auferido pelas pessoas jurídicas.

b) Alíquota

Aplicada à base de cálculo, a alíquota fixa o *quantum debeat* da prestação tributária.

As contribuições sociais, de acordo com o art. 149, § 2º, III, da Constituição, conforme a redação dada pela Emenda nº 33/01, poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (alínea a); ou específicas, tendo como base uma unidade de medida adotada (alínea b). Por outro lado, em relação às contribuições previstas no art. 195, I, a Constituição também autoriza o legislador a adotar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da

²⁷ A norma de competência será tratada no capítulo IV deste trabalho.

utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

No entanto, é importante mencionar que ela não deve extrapolar os limites constitucionais estabelecidos, mantendo especial observância ao princípio da proporcionalidade, vertente do princípio da igualdade aplicável às contribuições interventivas.

A escolha da alíquota é livre por parte do legislador federal, porém ela não deve extrapolar os limites constitucionais estabelecidos, mantendo especial observância ao princípio da proporcionalidade, vertente do princípio da igualdade aplicável às contribuições do PIS e da Cofins.

No regime cumulativo do PIS e da Cofins, as alíquotas são, via de regra, de 0,65% e 3%, respectivamente²⁸.

No regime não cumulativo, as alíquotas de PIS e Cofins são de 1,65% e 7,6%, respectivamente²⁹.

No regime monofásico, as alíquotas aplicáveis variam de acordo com os setores cujos produtos estão sujeitos a esse regime (combustíveis, produtos farmacêuticos e cosméticos, máquinas e equipamentos, veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras de ar de borracha e bebidas)³⁰.

²⁸ Dependendo do tipo de atividade exercida pelo sujeito passivo, as alíquotas do PIS e da Cofins podem variar, como é o caso das instituições financeiras, nas quais as alíquotas aplicadas do PIS e da Cofins são de 0,65% e 4%, respectivamente (art. 18 da Lei nº 10.684/03; art. 8º da Lei nº 9.715/98).

²⁹ O art. 2º tanto da Lei 10.637/02 (PIS) como da Lei nº 10.833/03 (Cofins) fixou as alíquotas de 1,65% e 7,6%.

³⁰ No caso dos produtos farmacêuticos e cosméticos, desde 1º de abril de 2001 as alíquotas a serem aplicadas pela pessoa jurídica industrial ou importadora são de 2,1% para o PIS e 9,9% para a Cofins, incidente sobre o faturamento decorrente das vendas desses produtos (art. 1º, I, da Lei nº 10.147/00).

CAPÍTULO III

CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS

3.1 Conceito de Tributo

O conceito de tributo é de extrema importância para se entender o sistema tributário nacional e, como consequência, às espécies tributárias que o compõe, pois é ao redor desse conceito que se estrutura todo o sistema tributário. Por isso, nos dizeres de Barreto, P. (2006, p. 38), “conhecê-lo é o ponto de partida necessário para, de um lado, apartar o que a esse sistema não pertence e, de outro, compreender as unidades normativas a que ele se subsumem.”

Da forma como foi estruturada a Constituição Federal de 1988, trazendo em seu bojo as matrizes do Sistema Tributário Nacional, há de convir acerca de um conceito constitucional de tributo. É o que reza Horvath (2009, p. 9) ao afirmar que “no Brasil, o direito tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretender definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior.”

Santi (1996, p. 61-68), lastreado nas lições de Stephen Ullman, constata que

[...] o vocábulo tributo tem tantas acepções quantas sejam as suas diversas realizações contextuais. Tal indeterminação decorre de dois fatores: um deles deve-se ao caráter abstrato-conceptual do termo que não apresenta em sua denotação um objeto sensível; outro, ao fato de o termo tributo apresentar sentido básico vago.

Carvalho, P. (2008a, p. 19) ensina que a palavra tributo é empregada pelo legislador, pela doutrina e pela jurisprudência com sentidos diversos, desvendando seis acepções possíveis: (a) quantia em dinheiro; (b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (d) relação jurídica tributária; (e) norma jurídica tributária; (f) norma, fato e relação jurídica³¹.

Em várias passagens, a Constituição faz alusão ao vocábulo tributo, confirmando a incorporação do conceito de tributo delineado no art. 3º do Código Tributário Nacional. De acordo com o texto constitucional, o vocábulo tributo é utilizado na acepção de obrigação pecuniária prevista em lei, não oriunda de ato

³¹ Nas acepções “a”, “b”, “c” e “d”, o foco é a relação jurídica tributária. Nas “e” e “f” o foco ocorre tanto em relação ao antecedente como ao consequente da norma tributária.

ilícito, cujo sujeito passivo da obrigação tem o dever (obrigação) de levar certa quantia em dinheiro ao sujeito ativo, que pode ser pessoa pública ou não, conforme as determinações constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam as relações jurídicas entre fisco e contribuinte.

Com base no ensinamento de Carvalho, P. (1998, p. 36-37), toda vez que algum indivíduo tiver que pagar dinheiro ao Estado,

[...] deverá inicialmente verificar se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) tributo; d) indenização por dano. Nesses quatro casos pode alguém ser devedor de dinheiro ao Estado (ou, excepcionalmente, a outra pessoa, em geral pública, designada pela lei e por esta colocada na situação de sujeito ativo da prestação). O fulcro do critério do *discrímen* está primeiramente no modo do nascimento da obrigação. Se trata-se de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguel, compra e venda, etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais. [...] Será tributo, pois, a obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos, em princípio. Estes fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou de obrigação de indenizar. A multa se caracteriza por constituir-se em sanção aflitiva, de um preceito que impõe um comportamento determinado. A indenização é mera reparação patrimonial de composição do dano. Em outras palavras: tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo.

Quando se examina a norma jurídica que trata das contribuições para o PIS e para a Cofins, percebe-se que se está diante da mesma situação, pois não se trata de sanção, indenização e muito menos obrigação convencional, mas sim de um pagamento compulsório, que independe da vontade do obrigado, e lícito, encaixando-se perfeitamente no conceito de tributo encampado pela Constituição, determinando o caráter tributário das exações em apreço.

3.2 Considerações sobre o Ato de Classificar

De acordo com o dicionário Houaiss (2007), classificar é “distribuir em classes e nos respectivos grupos, de acordo com um sistema ou método de classificação”. O ato de classificar é uma operação lógica, que consiste em estabelecer um

determinado critério, observar as semelhanças entre os objetos, dividindo-os em grupos. (TOMÉ, 2002, p. 61)

Nessa esteira de pensamento leciona Horvath (1997, p. 46), ao afirmar que

Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes.

Com efeito, ao se exercitar a atividade de classificação, sempre poderá se utilizar de tantos critérios que sejam necessários, possibilitando agrupar um determinado dado, fato, coisa, pessoa em tantas classes quantos critérios definientes se façam para agrupá-los. Isso ocorre porque as classificações são construídas pelo homem, segundo os critérios por ele elencados, podendo escolher tantos critérios quantos achar necessários para classificar algo.

Entretanto, o sucesso das classificações não depende apenas do ajuste ao processo de divisão fixado pelo intérprete, mas, sobretudo, de uma definição adequada da extensão das classes que a compõe, pois, ao se definir o critério que demarcará o campo de abrangência da classe, delimita-se seu âmbito de abrangência.

Ensina Barreto (2006, p. 50-51), que “Uma proposta classificatória que não tome em consideração as características e peculiaridades do direito positivo não resistirá à submissão aos critérios de verdade/falsidade próprios da Lógica Alética.”

Com efeito, para que se possa empregar uma classificação jurídica das espécies tributárias, necessariamente os critérios de repartição serão escolhidos dentre aqueles prescritos pelo direito positivo para distinguir os vários regimes jurídicos atribuídos a cada espécie³².

Afirma Ataliba (2005, p. 123) que

O ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras administrativas etc., que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento, se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma ingerência exercem sobre os processos

³² As classificações são elaboradas pelo homem com a finalidade de organizar e compreender o mundo circundante, consoante seus interesses e necessidades. Por isso, não é pretensão esgotar o tema acerca da classificação das espécies tributárias, mas apenas utilizar a classificação que se entende ser mais adequada às pretensões do presente trabalho.

exegéticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (*jus positum*).

O próprio texto constitucional – ressalta o autor –

[...] adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional, estão princípios e regras diferentes e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies tributárias. (ATALIBA, 2005, p. 124)

Por isso, entende-se que os critérios a serem buscados pelo operador do direito ao classificar as espécies tributárias encontram-se na Constituição Federal, pois é através de seus preceitos que se consegue encontrar os critérios que possibilitem identificar a natureza e o regime jurídico das espécies tributárias.

3.3 Doutrina e Classificação dos Tributos

Grandes são os debates doutrinários sobre a classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.

Tal situação se dá pelo fato de o jurista poder adotar quantos critérios achar relevantes para classificar as espécies tributárias, dependendo única e exclusivamente de sua vontade. Vejam-se abaixo as classificações mais adotadas pela doutrina para que, posteriormente, posicione-se sobre o assunto.

3.3.1 Classificação dos tributos em três espécies (classificação intranormativa das espécies tributárias)

O art. 4º do Código Tributário Nacional dispõe que a natureza jurídica do tributo é fornecida pelo fato gerador e base de cálculo da respectiva obrigação.

Escorados no Código Tributário Nacional, tributaristas renomados³³ elaboraram a classificação das espécies tributárias levando em consideração a vinculação da materialidade do antecedente normativo à necessidade ou não de uma atuação estatal como único critério a ser adotado para se distinguir os tributos.

Os precursores da chamada corrente tricotômica entendem que os impostos caracterizam-se por possuírem, como hipótese de incidência da regra matriz, um comportamento do contribuinte denotativo de um signo presuntivo de riqueza, não exigindo o exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte para sua instituição. Já o traço individualizador das taxas residiria no fato de nelas exigir-se o exercício de uma atividade estatal diretamente e imediatamente referida ao contribuinte (prestação de serviço público específico e divisível ou exercício de poder de polícia). Por sua vez, as contribuições de melhoria teriam como hipótese de incidência uma atividade estatal indireta e mediatamente referida ao contribuinte (obra pública da qual decorresse uma valorização imobiliária)³⁴.

Os defensores dessa corrente entendem que a destinação das receitas arrecadadas é admitida como dado meramente accidental. Segundo o art. 4º, II, do Código Tributário Nacional³⁵, ao lado da denominação, a destinação do produto de arrecadação e a previsibilidade de restituição ao contribuinte dos valores pagos a título de tributo é simples atributo, e não característica, de uma espécie tributária. Não que o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria não tenham destinação, mas é que esse aspecto não é determinante para fins de suas identificações como espécies tributárias, classificando as contribuições e os empréstimos compulsórios ou como impostos com destinação específica ou taxas ou contribuições de melhoria.

3.3.1.1 Inconvenientes da classificação intranormativa

³³ Carvalho, P. (2008, p. 34); Carrazza (2002, p. 439 et seq.); Coelho (2001, p. 402).

³⁴ O elemento apto a distinguir as duas subespécies de tributo – taxas e contribuições – é denominado de referibilidade. Quando a atuação estatal se referir diretamente ao contribuinte, como no exercício do poder de polícia ou na prestação de um serviço público, poderá ser instituída uma taxa. Quando depender de um fator intermediário – obra pública que cause valorização imobiliária do bem imóvel – estar-se-á diante de uma contribuição de melhoria.

³⁵ “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la [...] II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

O cenário constitucional brasileiro não mais se compagina com o posicionamento doutrinário acima exposto. O critério da hipótese de incidência/base de cálculo era suficiente e adequado quando só existiam três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Uma vez que a materialidade dos fatos geradores dos impostos sempre estiveram descritas no texto constitucional, possibilitando sua distinção com as duas espécies tributárias (taxas e contribuição de melhoria).

Agora, com a previsão constitucional dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, sem a correspondente descrição da materialidade de seus fatos geradores, o critério de distinção das espécies tributárias pela conjugação da hipótese de incidência/base de cálculo não consegue responder à nova realidade constitucional. Essas exações são instituídas com finalidades específicas, sujeitando-se a regras também específicas, que não se amoldam perfeitamente às três categorias propostas acima. (GAMA, 2003a, p. 105)

Ora, se a destinação do produto de arrecadação de um tributo e a possibilidade, ou não, de sua restituição ao contribuinte está contida no texto constitucional, não como um mero pressuposto a ser seguido pelo legislador infraconstitucional, mas como uma verdadeira imposição constitucional, sendo integrante do regime jurídico da figura tributária na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo da competência tributária, sendo condição de validade da norma instituidora do tributo, entende-se que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são espécies tributárias autônomas.

Por isso, no presente trabalho não será utilizada apenas uma classificação intranormativa das espécies tributárias³⁶, valendo-se de outros critérios para classificar as espécies tributárias em cinco espécies.

³⁶ Gama (2003a, p. 106) aponta como o inconveniente da classificação intranormativa o fato dos impostos não poderem possuir destinação específica do produto de sua arrecadação (art. 167, IV, da Constituição Federal), pois “[...] ou se entende que as contribuições são impostos que não podem ter destinação específica, ou que não são impostos, por serem instituídas para custear despesa, órgão ou fundo específico. Tendo em vista a unidade do sistema constitucional, não é possível ignorar proposições jurídicas que dispõem sobre a tributação, pelo simples fato de estarem situados no tópico relativo à atividade financeira. Ou bem se admite a unidade do sistema de direito positivo, ou bem ela é completamente negada.”

3.3.2 Classificação dos tributos em cinco espécies (classificação internormativa das espécies tributárias)

A Constituição Federal, através das normas de estrutura³⁷ contidas no seu texto, estipula regras que devem ser seguidas pelas pessoas políticas de direito público interno, no exercício de suas competências tributárias.

As normas de estrutura estabelecem o procedimento formal a ser observado para a produção das normas de tributação e têm como condição de validade a conformidade do texto de lei à observância das suas orientações, ou seja, a falta de atendimento do legislador infraconstitucional aos critérios estipulados no texto constitucional fulmina a exação por inconstitucionalidade, pois viola frontalmente os dizeres da Constituição Federal.

Se existe previsão no texto constitucional de que as contribuições e os empréstimos compulsórios devam ter a destinação do produto de sua arrecadação afetada a alguma finalidade específica, bem como a previsibilidade de restituição ao contribuinte dos valores pagos a título de empréstimo compulsório, tais determinações devem ser consideradas como critério relevante para a classificação dos tributos.

A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação. Assim, haverá: (a) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (b) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (c) o grupo dos tributos cuja arrecadação é, ou não, restituível ao contribuinte, após um determinado período de tempo. (GAMA, 2003a, p. 108-109)

³⁷ Segundo Carvalho, P. (2009, p. 42) “toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social. Sob esse aspecto, aliás, fica até redundante falar-se em regras de conduta. Mas acontece que numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos. Essas regras, quando satisfeito o direito subjetivo do titular por elas indicando, são terminativas de cadeias de normas. Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato. No segundo, seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente. Denominemos normas de condutas às primeiras e normas de estrutura às últimas.”

Da reunião dessas três classificações, é proporcionada a identificação de cinco espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios³⁸.

Cabe frisar que, embora o art. 4º do Código Tributário Nacional estipule, de forma taxativa, que a destinação do produto da arrecadação tributária é irrelevante para a determinação da natureza jurídica do tributo, tal consideração deve ser relevada em virtude da hierarquia das leis que orienta o ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a Constituição Federal é hierarquicamente superior ao Código Tributário Nacional, pois, conforme sustenta Amaro (1991, p. 286), a “disposição do Código Tributário Nacional não condiciona o trabalho do legislador constituinte, que pode utilizar o critério da destinação para discriminar esta ou aquela espécie tributária.”

3.4 Espécies Tributárias segundo Classificação Internormativa

De acordo com a classificação dos tributos em cinco espécies, a destinação do produto de arrecadação de um tributo e a possibilidade ou não de sua restituição ao contribuinte está contida no texto constitucional não como um mero pressuposto a ser seguido pelo legislador infraconstitucional, mas sim como uma verdadeira imposição constitucional, sendo integrante do regime jurídico da figura tributária na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo da norma de competência tributária.

Dessa forma, os tributos podem ser classificados em cinco espécies tributárias, quais sejam:

- a) Impostos:** não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do

³⁸ Alerta Carvalho, P. (2008b, p. 381), que “nada impede e tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas, que dizer, as normas com outras normas, em vínculos de coordenação e de subordinação, o que nos levará a identificar, com boa margem de visibilidade, as contribuições, que não a de melhoria, no seu espectro mais amplo. Trata-se, porém, de outro critério e, portanto, de classificação diversa, igualmente susceptível de ser acolhida. Aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única classificação, a pretexto de troná-la mais abrangente. Tal procedimento fere os cânones da lógica e, por isso mesmo, não deve ser aceito.”

Estado, referida ao contribuinte; não há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte;

b) Taxas: há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte;

c) Contribuição de melhoria: há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; não há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte;

d) Empréstimos compulsórios: não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte;

e) Contribuições: não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte;

Por fim, ressaltando-se que a existência de três critérios impõe a existência de três classificações distintas, e não apenas uma, pode-se adotar o quadro sinóptico oferecido por Marques (2000, p. 225), para resumir as características das espécies tributárias³⁹.

³⁹ O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, de Relatoria do Ministro Carlos Mário Veloso, manifestou-se sobre a classificação das espécies tributárias adotando a classificação internormativa das espécies tributárias.

TRIBUTOS IDENTIFICADOS	1º CRITÉRIO	2º CRITÉRIO	3º CRITÉRIO
	Exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte.	Exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação.	Exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.
Impostos	Não	Não	Não
Taxas	Sim	Sim	Não
Contribuições de Melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições	Não	Sim	Não
Empréstimos Compulsórios	Não	Sim	Sim

3.5 Subespécies de Contribuições Previstas no Texto Constitucional

A importância dessa abordagem radica-se no fato de se poderem visualizar algumas regras e princípios comuns a todas as contribuições (regime jurídico-constitucional específico), e outras regras e primados inerentes a essa ou àquela subespécie.

O art. 149 da Constituição Federal traz um perfil das subespécies de contribuições existentes no ordenamento jurídico pátrio, veja-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada ao parágrafo pela Emenda Constitucional nº 41, de 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada ao inciso pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, com efeitos a partir de 45 dias da publicação)

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001)

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Artigo acrescentado conforme determinado na Emenda Constitucional nº 39, de 19.12.2002)

Com efeito, discernem-se as subespécies de contribuições a partir das finalidades constitucionalmente prefixadas, que demandarão uma concreta atuação da União em áreas específicas.

Fixado esse pressuposto, entende-se que as contribuições subdividem-se em quatro grandes grupos: (a) sociais; (b) de intervenção no domínio econômico; (c) institucionais de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e (d) contribuição de iluminação pública.

As contribuições sociais foram criadas para promover a execução de atividades estatais direcionadas a assegurar a saúde, a assistência dos desamparados e a previdência social, motivo pelo qual foram criadas as contribuições do art. 195, da Constituição Federal. Igualmente para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento de empresas por meio da contribuição do PIS, assim como para a educação, previu-se a contribuição do salário educação. Logo, as contribuições sociais destinam-se a financiar não só a seguridade social, como também outros setores da sociedade, pois todas elas, sejam quais forem suas denominações, hão de ser destinadas a qualquer uma das finalidades perseguidas pelo Estado e provêm de diversas fontes de custeio. Elas subdividem-se em duas categorias: (a) as genéricas e (b) as destinadas ao financiamento da seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico destinam-se a beneficiar um dado setor econômico que justifique a intervenção do Estado na economia, visando consagrar os princípios insculpidos no art. 170 da Constituição Federal. Logo, em virtude de sua específica finalidade, só pode ocupar o polo

passivo das referidas contribuições a pessoa que explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal. Não é, portanto, qualquer setor da atividade econômica passível de ser atingido por essa figura tributária, mas tão somente aqueles envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

As contribuições institucionais de interesse de categoria econômica ou profissional, também chamadas de “contribuições corporativas”, têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais. Nos dizeres Tomé (2002, p. 102), sua função básica e fundamental é “fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas ou representar uma categoria profissional, coletiva ou individualmente, na defesa de seus interesses.”

Por fim, a contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que foi acrescida ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 39/02.

3.5.1 Contribuições sociais

Antes da vigência da Constituição Federal, a doutrina mantinha aceso ao debate a respeito de serem, ou não, as denominadas contribuições sociais espécies tributárias.

Os principais argumentos, contrários à natureza tributária das contribuições, eram de que não existia nenhuma previsão constitucional e de possuírem destinação específica e parafiscal, portanto não deveriam submeter-se ao regime tributário.

A Constituição de 1988 solucionou definitivamente essa celeuma em torno da natureza tributária das contribuições e da destinação da arrecadação do produto, sendo a União a detentora de competência para sua instituição.

As mencionadas contribuições sociais estão inseridas na Lei Maior, em seu art. 149, *caput*, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional.

Assevera Carrazza (2002, p. 494) que “As contribuições sociais, são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.”

A tipologia tributária das contribuições sociais está prevista no art. 149, I da Constituição Federal, onde a regra matriz constitucional dessas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação. Tal assertiva visa colocar o imperativo do texto constitucional, determinando que os ingressos advindos da arrecadação desses tributos devem ser destinados à viabilização ou custeio de uma determinada atividade de competência federal.

Foram criadas para promover a execução de atividades estatais direcionadas a assegurar a saúde, a assistência aos desamparados e a previdência social, motivo pelo qual foram criadas as contribuições do art. 195, da Constituição Federal. Igualmente, para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento de empresas por meio da contribuição do PIS, assim como para a educação previu-se a contribuição do salário educação. Logo, as contribuições sociais destinam-se a financiar não só a seguridade social, mas também outros setores da sociedade, pois todas elas, sejam quais forem suas denominações, hão de ser destinadas a qualquer uma das finalidades perseguidas pelo Estado e provêm de diversas fontes de custeio.

Subdividem-se em duas categorias: (a) as genéricas e (b) as destinadas ao financiamento da seguridade social. As contribuições genéricas buscam financiar não apenas a seguridade social, mas o conjunto da ordem social em todo o Título VIII da Constituição (DERZI, 1991, p. 198). As contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, por outro lado, destinam-se a financiar as ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da Constituição Federal), relacionando o constituinte, de forma taxativa, os arquétipos das possíveis regras matrizes de incidência das contribuições da seguridade social⁴⁰.

⁴⁰ 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; (Inciso com redação determinada na Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998)

Como o objeto do presente trabalho é a análise dos limites e pressupostos dos regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, deter-se-á apenas a análise pormenorizada dessas contribuições.

3.5.1.1 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e a evolução da legislação aplicável

A contribuição social sobre faturamento (Cofins) foi criada pela Lei Complementar nº 70/91. O fundamento de validade da Cofins encontra-se insculpido no art. 195, I, da Constituição Federal, o qual autoriza a instituição de contribuição sobre o faturamento ou receita.

O art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 dispôs que a contribuição será calculada e recolhida, tendo por base o valor do faturamento mensal, assim considerado o total da receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços de qualquer natureza, ou de ambos.

O inciso I do artigo 195 da Constituição Federal foi modificado pela Emenda Constitucional nº 20/98, para permitir a exigência de contribuição social sobre o faturamento ou a receita. Antes dessa emenda, a Lei Complementar nº 70/91 foi alterada pela Lei nº 9.718/98, a qual alterou a alíquota da contribuição e alargou sua base de cálculo, passando a Cofins a incidir sobre todas as receitas, independentemente de sua classificação contábil, e não mais sobre o faturamento⁴¹.

Em 2003, a Constituição Federal foi alterada pela Emenda Constitucional nº 42, possibilitando que o legislador ordinário possa fixar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, bem como elevar em nível constitucional a não cumulatividade da Cofins, que foi instituída pela Lei nº 10.833/03.

⁴¹ Adentrar-se-á no mérito da constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins pela Lei nº 9.718/98 nos capítulos IV e V do presente trabalho.

3.5.1.2 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e evolução da legislação aplicável

A contribuição ao PIS foi criada antes do advento da atual Constituição Federal. A Lei Complementar nº 7/70 instituiu uma contribuição destinada ao Programa de Integração Social, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento de empresas.

A Lei Complementar nº 8/70 instituiu a contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), que deveria ser recolhida pela União, Estados, Municípios, Distrito Federal e os Territórios, sobre as receitas correntes, efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração. As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios deveriam contribuir para o programa, calculando a contribuição sobre o valor da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional.

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a contribuição do PIS/Pasep no seu art. 239⁴².

Em 1998 as Leis nºs 9.715 e 9.718 promoveram mudanças substanciais na legislação do PIS, entretanto esta última lei ampliou a base de cálculo do PIS para a totalidade da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, passando a contribuição para o PIS ter a mesma base de cálculo da Cofins.

Em 2002, a Lei nº 10.637, instituiu, a partir de 01/12/2002, a não cumulatividade do PIS/Pasep, sofrendo diversas alterações no decorrer dos anos que se passaram, mantendo a sistemática cumulativa para contribuintes que se encontrem em determinados setores econômicos.

⁴² A contribuição ao PIS, apesar de não ter como fundamento jurídico o art. 195 da Constituição Federal, é destinada ao custeio da seguridade social, podendo sua finalidade ser enquadrada no âmbito das ações genéricas da previdência social, previstas no art. 201, III, da Constituição, as quais, entre outras, estão voltadas à proteção ao trabalhador em situação de desemprego (seguro desemprego). Neste sentido é o posicionamento de Greco (2004, p. 101-122).

CAPÍTULO IV

**CRITÉRIO MATERIAL DO PIS E DA COFINS NOS REGIMES
CUMULATIVO, NÃO CUMULATIVO E MONOFÁSICO:
RECEITA OU FATURAMENTO?**

4.1 Competência Tributária e Limites Constitucionalmente Estabelecidos

De acordo com Carvalho, P. (2008a, p. 236),

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

A Constituição Federal de 1988 traçou minuciosamente a competência impositiva dos entes tributantes, estabelecendo os exatos limites da tributação, através de uma série de princípios que devem ser seguidos pelo legislador ao criar as figuras de exação. As normas constitucionais balizadoras da competência reduzem a margem de liberdade do legislador infraconstitucional na composição da regra matriz de incidência tributária de cada tributo.

Segundo Carvalho, P. (2008b, p. 233-235), a Constituição da República é extremamente analítica, relacionando as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público, por intermédio dos respectivos poderes legislativos, estão habilitadas à instituição de tributos:

a) Quanto aos impostos (tributos não vinculados, de acordo com a classificação de Geraldo Ataliba), os elementos relevantes para sua fisionomia jurídica encontram-se estipulados no sistema constitucional tributário brasileiro, de modo minucioso. As situações susceptíveis de integrar o critério material dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foram previstas nos artigos 153, 155 e 156, remanescendo aberta apenas a faixa de competência tributária da União, em face da possibilidade residual estabelecida no artigo 154, I, do Texto Supremo.

b) As taxas e contribuições de melhoria, tributos direta e indiretamente vinculados à atuação estatal, respectivamente, podem ser instituídos por qualquer das pessoas políticas. Conquanto à primeira vista pareça que o constituinte não repartiu entre elas o poder para criar taxas, tal equívoco se desfaz por meio do exame dos dispositivos constitucionais que disciplinam as competências administrativas das várias esferas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios só estão autorizados a instituir e cobrar taxas na medida em que desempenhem a atividade que serve de pressuposto para sua exigência. O mesmo raciocínio deve ser efetuado com relação às contribuições de melhoria: tendo em vista a necessária vinculação (ainda que indireta) à atuação estatal, é permitida sua instituição apenas pela pessoa jurídica de direito público que realizar a obra pública geradora de valorização nos imóveis circunvizinhos.

c) Os empréstimos compulsórios, por sua vez, são de competência privativa da União. Não obstante essa exação possa revestir qualquer das formas que correspondam às espécies do gênero tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), conforme a hipótese de incidência e base de cálculo eleitos pelo legislador, a disciplina jurídico-tributária à qual está sujeita apresenta peculiaridades, relacionadas no artigo 148, incisos I e II, da constituição. A União só está autorizada a fazer uso desse tributo (i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, devendo introduzi-los no ordenamento, necessariamente, por meio da edição de lei complementar.

d) Por fim, a Carta Magna faculta, no artigo 149, a criação de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas. Essas competências são exclusivas da União, salvo as contribuições sociais cobradas dos servidores públicos, destinadas ao financiamento de seus sistemas de previdência e assistência social, cuja exigência é autorizada aos Estados, distrito Federal e Municípios, e da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, atribuída aos Municípios e Distrito Federal pelo artigo 149-A e parágrafo único, introduzidos pela Emenda Constitucional nº 39/02. Também com relação a esse tributo o contribuinte foi expresso ao impor limitações à atuação legislativa infraconstitucional, prescrevendo observância ao regime jurídico tributário, com especial rigor no que diz respeito às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, para as quais delimitou os conteúdos susceptíveis de tributação, estatuinto, para o exercício de competência residual, o cumprimento dos requisitos do artigo 154, I, do Texto Maior (artigo 195, § 4º, da Constituição Federal). Além disso, todas as contribuições previstas no art. 149 devem observância aos artigos 146, III e 150, I e III, que determinam, respectivamente, submissão do exercício da competência às normas gerais de direito tributário, a observância do princípio da estrita legalidade tributária, bem como os da anterioridade, da irretroatividade e todos os demais que se apliquem indiretamente ao gênero tributo.

Com efeito, em face da rígida discriminação de competência impositiva, plasmada no texto constitucional, o legislador infraconstitucional encontra limites que deverão ser observados no momento da instituição de tributos.

Gonçalves (2002, p. 90-91) ensina que

Essa repartição constitucional de competências impositivas é rígida e exaustiva, outorgando a cada pessoa política amplos poderes legislativos nos seus respectivos compartimentos. Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional, pois afetados estariam os princípios da federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição.

Surge, então, a necessidade de se estudar a norma jurídica que disciplina o ato de criação de tributos, pois, segundo Gama (2003a, p. 67), “um tributo será válido se e somente se for produzido pelo sujeito autorizado, segundo o procedimento previsto, e dentro dos limites materiais prescritos.”

É com base nos critérios acima aludidos que se empreendem esforços para identificar qual a liberdade do legislador infraconstitucional para dar a feição que lhe convém aos conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita”, previstos no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal⁴³.

4.2 Norma de Competência Tributária

De acordo com de Gama (2003a, p. 65) “competência é norma que limita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas”. Assim, a “competência” é norma que qualifica o agente e estabelece a forma e os limites de sua atividade, estampada num juízo hipotético-condicional, formando uma estrutura normativa dotada de sentido deontico completo⁴⁴.

No âmbito tributário, a norma de competência pode ser entendida como espécie normativa que autoriza a atuação das pessoas jurídicas de direito público interno à edição de normas instituidoras de tributo. Nos dizeres de Gama (2009, p. 218), a norma de competência é “[...] o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária.”

A hipótese da norma de competência tributária é composta pelo sujeito competente para editar o tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pelo procedimento legislativo que deve ser realizado para a inserção de enunciados prescritivos no sistema do direito positivo aptos a dar a possibilidade de construção da regra matriz de incidência tributária, e pelas coordenadas de tempo e espaço que devem ocorrer no exercício desse procedimento⁴⁵.

⁴³ De acordo com Greco (2004, p. 228), “A Constituição especifica as materialidades a partir das quais poderão ser instituídas exações compulsórias, tendo por objeto o pagamento de valores pecuniários. Ou seja, define o universo de hipóteses que poderão ser contempladas, o que implica circunscrever a aptidão de o Poder Público instituir tais exigências.”

⁴⁴ Ao se definir norma de competência dessa forma, trabalha-se com conceito de norma no seu sentido estrito, ou seja, significação construída a partir dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C)”.

⁴⁵ Nesse sentido, Gama (2003a, p.73-78).

No conseqüente da norma de competência encontram-se as notas da relação jurídica que vai se estabelecer entre o sujeito competente para edição de tributo e a totalidade de pessoas destinatárias da norma tributária, tendo como objeto a possibilidade de produzir textos jurídicos que obriguem outros sujeitos de direito a realizarem condutas relativas à tributação, estabelecendo os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia, ou seja, a matéria que poderá ser tratada pela norma que será criada. (GAMA, 2009, p. 88-91)

É no conseqüente da norma de competência tributária que se encontram os condicionantes materiais da atividade do legislador ordinário, no momento da instituição do PIS e da Cofins, formando núcleos semânticos que não podem ser desconsiderados pelas normas inferiores, como é o caso do conceito de faturamento e de receita encampados pelo texto constitucional, limites conceituais intransponíveis, previstos na norma de competência dessas contribuições.

Por isso, este estudo recairá apenas acerca da compatibilidade das normas que instituíram os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico com os enunciados de autorização previstos no conseqüente da norma de competência do PIS e da Cofins⁴⁶.

4.2.1 Papel da norma de competência na conformação da regra matriz de incidência tributária

Como dito anteriormente, a divisão da competência tributária é marcada por extrema rigidez. Salvo algumas exceções⁴⁷, as materialidades econômicas atribuídas a cada ente tributante encontram-se devidamente estipuladas no texto constitucional. Pouca liberdade sobra ao legislador ordinário no momento de editar a norma de instituição do tributo, pois está obrigado a operar unicamente sobre a materialidade que lhe foi conferida pela Constituição, vedada qualquer forma de tentar ampliá-la.

⁴⁶ Segundo Gama (2009, p. 225), enunciados de autorização “[...] são as proposições, enunciadas a partir do direito positivo, que qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades ou para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades.”

⁴⁷ As materialidades não previstas no texto constitucional dizem respeito à competência para instituir tributos de caráter emergencial e extraordinário.

Este é o ensinamento de Santi (2005, p. 282) ao afirmar que

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

A higidez do sistema tributário pátrio possui traços tão marcantes no sistema jurídico nacional, que é vedado ao legislador inová-lo, mas tão somente obedecê-lo, pois ele já se encontra pronto e acabado na Constituição Federal (ATALIBA, 1968, p. 21).

Velloso (2005, p. 25) é taxativo ao afirmar que

[...] conquanto os signos constitucionais não sejam unívocos, possuem significados conotativos e denotativos determináveis. Há propriedades indiscutivelmente conotadas e casos claros de inclusão ou exclusão. Negar-se esse fato consistiria na refutação desses signos como tais, vez que, carentes de significação determinável, seriam meros sinais gráficos afásicos, o que levaria, ainda, à negação da própria competência impositiva correlata. Isto porque os entes políticos carecem de “poder tributário”: somente possuem competências, outorgadas pela Constituição por meio de tais signos. Destarte, a modificação de significado desses signos constitucionais pela legislação infraconstitucional consistiria numa tentativa sub-reptícia de modificação das próprias competências tributárias, que há de ser repudiada.

Embora a competência tributária seja uma faculdade, que a Constituição confere às pessoas jurídicas de direito público interno, de inserir enunciados prescritivos que possibilitem ao intérprete a construção da regra matriz de incidência tributária, ela possui uma estrutura normativa. Isso se dá uma vez que o próprio texto constitucional aponta a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível, os prováveis sujeitos que poderão figurar nos polos ativo e passivo da relação jurídica obrigacional, ou seja, o legislador ordinário, ao instituir o tributo, deverá ser fiel à norma de competência delineada no Texto Supremo, sob pena de ser declarada a inconstitucionalidade do tributo criado em desconformidade com o arquétipo constitucional⁴⁸.

⁴⁸ Gama (2003a, p. 89) é enfático ao afirmar que “haverá violação da norma de competência tributária sempre que o tributo criado viole qualquer dos seus critérios, sejam eles formais ou materiais, devendo o tributo que foi criado fora dos limites da competência sujeitar-se à declaração de inconstitucionalidade”.

4.2.2 Consequente da norma de competência do PIS e da Cofins: enunciado de autorização – materialidade

A Constituição Federal, no artigo 195, I, “b”, qualificou a União Federal como sujeito competente para instituir o PIS e a Cofins sobre o faturamento ou a receita da pessoa jurídica.

O texto constitucional, ao definir essas materialidades, limitou a atividade do legislador ordinário, não dando margem de discricionariedade para determinar o alcance semântico desses termos, tendo em vista a existência de um conceito constitucional preconcebido, por mais que este não esteja expressamente previsto na Constituição, mas que constitua um pressuposto de interpretação e de aplicação do texto constitucional.

Velloso (2005, p. 30) destaca que

[...] o fato de que os signos empregados pela Constituição para outorgar competências tributárias aos entes políticos possuem efetivamente significados (conceitos), os quais devem ser respeitados pelo legislador, porquanto por estes está jungindo em sua atividade legiferante. Entendimento diverso importaria na admissão de competências ilimitadas, o que não resiste a um mero juízo analítico: a limitação é uma nota inerente ao conceito de competência, que só existe na medida em que outorgada. Se se vislumbra a existência de competências ilimitadas, do que se trata, na realidade, é de poder, não de competências. E poder, que se caracteriza por ser juridicamente ilimitado, somente o poder constituinte originário possuía [...]. Num Estado Constitucional, as pessoas políticas não possuem poder: possuem pedaços, porções, fatias de poder.

Com efeito, o próprio texto constitucional estabelece os limites dentro dos quais os termos “faturamento” e “receita” poderão ser utilizados pela União Federal no momento da instituição das Contribuições do PIS e da Cofins.

Debruçando-se sobre o tema, Pizolio (2006, p. 180) afirma que

[...] os conceitos constitucionais, segundo pensamos, podem ser trabalhados até determinado limite, representando, entre outros, pelo postulado da proibição do excesso. Assim, por exemplo, o limite da construção do conceito constitucional de receita refere-se imediatamente à ofensa ao direito de propriedade, de forma que não são todas as receitas que podem ser objeto de tributação, mas algumas delas, ou, em outro exemplo, o limite da constatação da capacidade contributiva materializa-se no aparecimento do efeito confiscatório, por mais fluido que este possa revelar-se. A interpretação não é aleatória, não é um jogo de dados. O dispositivo constitucional não pode ser tomado como pretexto para qualquer

interpretação, pois há atribuições de sentido que revelam descabidas, despropositadas, fora dos parâmetros das possibilidades razoáveis. Podemos, portanto, interpretar e reinterpretar, preenchendo várias vezes o conteúdo significativo do conceito constitucional até o ponto em que isso não mais seja possível, porque a interpretação se desdobra do razoável e do racional – revelando-se, por assim dizer, uma superinterpretação – e ultrapassamos o coeficiente de elasticidade da norma, rompendo-se o liame congruente entre o texto da norma e a norma.

Em síntese, não cabe ao legislador infraconstitucional dar o alcance que lhe convém aos conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita”, cabendo-lhe atentar-se ao conteúdo semântico encampado pela Constituição, no momento da instituição dos regimes de tributação do PIS e da Cofins⁴⁹. O desrespeito, pelo legislador ordinário, aos conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita” enseja a violação da norma de competência tributária, notadamente no que se refere à materialidade prevista no seu consequente, sujeitando à decretação de sua invalidade.

⁴⁹ O STF (BRASIL, 1995), enfrentando a questão dos sentidos dos vocábulos utilizados pela Constituição, no RE 148.304/MG assim decidiu: “INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação a ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do interprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do triplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (par. 4. do artigo 195 em comento). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Dai a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no par. 4. Do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3. da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos”.

4.2.2.1 Conceito pressuposto de faturamento no texto constitucional

Segundo Silva (2006, p. 601-602),

Fatura, na técnica jurídico-comercial, é especialmente empregada para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade, e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador. A fatura é o documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, se já não foi paga e leva o correspondente recibo de quitação.

Contudo, o simples ato de expedir faturas para as vendas realizadas a prazo não traduz a materialidade suscetível de suportar a incidência prevista no art. 195, I da Constituição Federal, pois o conceito de faturamento incorporado pelo Texto Constitucional não advém do direito comercial, mas sim do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87⁵⁰, confirmado pela Lei Complementar nº 70/91⁵¹.

Precioso o ensinamento de Minatel (2005, p. 97), ao afirmar que

A expressão faturamento na acepção de ato de faturar, apoiando-se no Código Comercial para atrelar ao conceito qualificativo operações, do qual decorre o ato de faturar. Com acréscimo desse predicado, também as vendas realizadas a dinheiro enquadram-se no conceito moderno pretendido para faturamento, enquanto conteúdo valorativo de operações que traduzem negócios jurídicos decorrentes de fornecimento de mercadorias ou de serviços, quer o pagamento seja efetuado à vista, ou ajustado para determinado prazo.

Assim, o conceito de faturamento encampado pela Carta Maior decorre do resultado obtido pelas pessoas jurídicas das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, seja para pagamento à vista, seja para pagamento a prazo.

⁵⁰ Art. 22. O § 1º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo *caput* foi alterado pelo artigo 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

⁵¹ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Faturamento é espécie do gênero receita, abrangendo apenas aqueles ingressos de elementos resultantes da venda de mercadorias e de prestação de serviços.

Quando o STF, nos Recursos Extraordinários nºs 150.755-1/PE⁵² e 346.084/PR⁵³, equiparou faturamento a receita bruta, fê-lo legitimamente, porque, no regime legal de então, faturamento não era equiparado à totalidade das receitas da empresa.

Os acórdãos do STF estabeleceram as fronteiras de equiparação entre faturamento e receita bruta, limitando essa equiparação às vendas de mercadorias e aos serviços faturáveis – não à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

4.2.2.2 Conceito pressuposto de receita no texto constitucional

Para Silva (2006, p. 1159), receita contém este verbete:

RECEITA. Derivado do latim *recepta*, forma feminina de *receptus*, de *recipere* (receber), é, na linguagem corrente em sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida. A receita, assim, importa num recebimento de dinheiro ou de soma pecuniária. Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas. Mas, na acepção propriamente financeira, exprime especialmente o total de rendas ou o total de rendimentos prefixados ou previstos num orçamento e efetivamente arrecadado. No sentido contábil, entende-se todo o recebimento de numerário ou a entrada de dinheiro, que se contabiliza, isto é, que se registra ou se escreve nos livros comerciais como um débito da conta de Caixa, correspondendo a um crédito da conta, que produziu a renda, ou da pessoa que fez a entrega do dinheiro, a qual pagou ou cumpriu um pagamento.

⁵² No julgamento do Recurso Extraordinário em questão, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da contribuição ao Finsocial sobre a receita bruta das prestadoras de serviços, nos termos do art. 28 da Lei nº 7.738/89, por entender que a noção de receita bruta existente à época coincidia com a noção corrente de faturamento, estipulado pelo art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87.

⁵³ Neste julgamento, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pelo fato de a Constituição Federal de 1988, antes das alterações ventiladas pela Emenda Constitucional nº 20/98, não teria dado fundamento de validade para instituição de contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Nesse entendimento, Bottallo (1999, p. 667), voltado para a questão da distinção entre preço e reembolso de despesas, com vistas às incidências do ISS, da Cofins e da contribuição ao PIS, fez a seguinte citação de Geraldo Ataliba:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe.

A seguir, citando Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo Ribeiro de Moraes, Bottallo (1999, p. 667) deu as suas conclusões e definições:

Das lições oferecidas por estes Mestres, ressalta, como elemento comum, a compreensão de que os contribuintes dos tributos citados têm o direito de não considerar, como receitas próprias, valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. Tal é o caso, v.g., dos montantes a eles repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, ou para pagamento, aos efetivos prestadores, de serviços por eles apenas intermediados. Na verdade, valores com estas características não remuneram serviços próprios dos contribuintes e, assim, não exprimem parcelas de sua capacidade contributiva. Não compõem, em consequência, o “preço de serviço”, a “receita” ou o “faturamento”, na acepção jurídico-tributária dessas expressões. Estas importâncias, em última análise, são expressivas do que Bernardo Ribeiro de Moraes denomina “atividades marginais do prestador de serviços, que, não representando fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS. Não representam preço do serviço”.

Assim, o conceito de receita, para fins de delimitação do campo de incidência do PIS e da Cofins, não alcança todo e qualquer ingresso no caixa da pessoa jurídica. Neste sentido são as lições de Minatel (2005, p. 124), ao fixar que

O conceito de receita enquanto materialidade suscetível de revelar capacidade contributiva apta para sustentar contribuição para o Custeio da Seguridade Social é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

A necessidade de alteração patrimonial também é ressaltada por Ataliba e Giardino (1986, p. 151-162), quando ensinam que receita constitui

[...] acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas “transitam” em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam, em caráter definitivo.

Portanto, nem todo ingresso constitui uma receita. Esta pressupõe o ingresso definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, alterando-o, ao passo que aquele reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros.

Neste diapasão, o escólio de Minatel (2005, p. 101-102), ao estipular que

Só pode se falar em receita diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica. É ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remunera e é proveniente do exercício da atividade empresarial.

O alcance semântico da expressão “receita”, para fins de delimitação do critério material do PIS e da Cofins, deve compreender apenas aquelas entradas no caixa da pessoa jurídica com sentido de permanência, pois, caso se adote outro entendimento, estar-se-ia se desvencilhando do Texto Constitucional, dando azo para que o legislador infraconstitucional deturpe o conceito de “receita” estabelecido pela norma constitucional, podendo definir como receita algo que a Carta Magna assim não previu.

4.3 Critério Material Erigido pelo Legislador Ordinário no Momento de Instituição dos Regimes Cumulativo, Não Cumulativo e Monofásico

Analisando a Lei nº 9.718/98⁵⁴, as Leis Complementares nºs 70/91⁵⁵ e 7/70⁵⁶, e as Leis nºs 10.637/02⁵⁷ e 10.833/03⁵⁸, pode-se concluir que a materialidade erigida

⁵⁴ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

pelo legislador da União, no momento em que instituiu os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico⁵⁹ do PIS e da Cofins, é auferir faturamento, apesar de o legislador buscar equipará-lo ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Contudo, como dito linhas atrás, as expressões “faturamento” e “receita” são tratadas de forma distinta pelo texto constitucional. A receita da empresa pode decorrer ou não de operações faturáveis, assim consideradas as operações de compra e venda mercantil e as prestações de serviços, o que revela a existência de significados distintos para esses vocábulos. Esses termos mantêm entre si relação de gênero (as receitas) para a espécie (receitas faturáveis).

Não há como negar que “totalidade das receitas” não é o mesmo que “receitas advindas das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, do que se denota a tentativa de desvirtuamento do conceito de faturamento pressuposto na Constituição. É expressamente proibida a cobrança de tributo por meio do emprego da analogia⁶⁰, ainda mais quando se trata de conceitos encampados pelo texto constitucional de forma tão diversa.

§ 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. (Redação Anterior a Lei nº 11.941/09)

⁵⁵ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

⁵⁶ Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

[...]

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

⁵⁷ Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

⁵⁸ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

⁵⁹ O regime de tributação monofásica abrange um grupo de produtos (combustíveis em geral, veículos e seus componentes, medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal e bebidas frias) que estão sujeitos à aplicação de alíquotas diferentes das usuais de 0,65% e 3% (regime cumulativo), e 1,65% e 7,6% (regime não cumulativo). Como esse regime abrange somente a cadeia econômica de determinados produtos, as demais receitas da pessoa jurídica estarão sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo.

⁶⁰ CTN, Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

[...]

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

As normas que fixam competência tributária estabelecem as materialidades que podem ser utilizadas pelo legislador ordinário no momento da instituição de tributos. Elas fazem menção a comportamentos ou situações jurídicas em que denotem signos presuntivos de riqueza e elegem tais situações como aptas a gerar a incidência tributária.

Tanto a legislação que trata do regime cumulativo do PIS e da Cofins, como do regime não cumulativo, buscam fazer com que as contribuições sociais do PIS e da Cofins, respectivamente, recaíam sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, apesar de elegerem o termo “faturamento” como materialidade desses tributos. Cabe frisar, em relação ao regime cumulativo, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a questão, declarando a inconstitucionalidade da equiparação entre faturamento e a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica⁶¹.

A expressão “faturamento” traz consigo um conteúdo semântico mínimo, que permite observar e controlar os limites da competência constitucional tributária. Definir alcance maior à expressão “faturamento”, do que aquele encampado pela Constituição, é atribuir ao texto constitucional sentido arbitrário, pois ele prescreve ao legislador ordinário qual parcela da realidade ele pode tributar, não sendo sua atribuição conceituar livremente o que seja faturamento.

O legislador ordinário, ao prescrever que faturamento equivale à receita bruta, pretendeu empregar uma significação estranha àquela encampada pela Constituição. Ignorou, portanto, a base semântica da expressão, para modificá-la, levando em consideração a definição fixada pelo legislador infraconstitucional.

Não existe a possibilidade de prevalência dessa definição estipulativa conferida à expressão “faturamento”, já que nega seu alcance semântico mínimo erigido pelo direito positivo.

⁶¹ “1. PIS/Cofins. Base de cálculo. Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 1º. Inconstitucionalidade. Ao julgar os RREE 346.084, Ilmar. 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. 2. PIS/Cofins. Aumento de alíquota por Lei ordinária (Lei nº 9.718/98, art. 8º). Ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedente. ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721. 3. Agravo regimental. Provimento, em parte, para corrigir a parte dispositiva da decisão agravada, que passará a ter o seguinte teor. “dou parcial provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para reformar o acórdão recorrido na parte em que julgou válida a ampliação da base de cálculo do PIS/Cofins, invertidos, nesse ponto, os ônus da sucumbência”. (STF; RE-AgR 369.651-3; Primeira Turma; Rel. Min. Sepúlveda Pertence; Julg. 16/05/2006; DJU 30/06/2006; p. 11)

Essa é a lição de Frederick Shauer citado por Piscitelli (2007, p. 141):

Decir que el significado es acontextual es solamente decir que el significado de una expresión del lenguaje no está totalmente determinada por las circunstancias o por el contexto inmediato en cual se utiliza ese lenguaje en una ocasión particular. [...] Identificar el fenómeno del significado acontextual no implica negar que se presuponen factores contextuales incluso al atribuir la más mínima porción de significado a una expresión.

A esse respeito, o voto do Ministro Peluso no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084 é bastante ilustrativo, veja-se:

A Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra faturamento, como tampouco o faz em relação a “tributo”, “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, “sufrágio”, etc.. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados, nem seria conveniente que o houvesse em todos os casos, pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente.

Dessa flexibilidade constitucional perante as mutações culturais, é célebre o exemplo dos conceitos jurídicos de “cidadão” e “propriedade”, nos Estados Unidos da América. No famoso caso DRED SCOTT v SANDFORD (1857), a Suprema Corte americana decidiu que o autor não era “cidadão” por ser escravo. Como escravo, era objeto de propriedade e, pois, não era titular de nenhum dos direitos reconhecidos aos cidadãos americanos, entre os quais o de acesso ao Judiciário. Apesar da subsistência léxica do texto constitucional americano, tal decisão seria hoje inadmissível, se não inconcebível segundo o espírito do tempo.

Mostrou SAUSSURE que ninguém pode duvidar de que o termo (signo linguístico) não decorre da natureza do objeto (significado), mas é estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso.

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, *“esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente en un foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre”*. Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está “autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir”.

Para afastar ambiguidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no art. 3º do CTN, que impõe a definição de tributo.

Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no âmbito das demais ciências, como economia (juros), biologia (morte, vida etc.), e, até, em outros estratos linguísticos, como o inglês (software, internet, franchising, leasing), sem necessidade de processo autônomo de elucidação.

Quando o legislador, para responder a estratégias normativas, pretende adjudicar a algum velho termo, novo significado, diverso dos usuais, explicita-o mediante construção formal do seu conceito jurídico-normativo, sem prejuízo de fixar, em determinada província jurídica, conceito diferente do que usa noutra, o que pode bem ver-se ao art. 327 do Código Penal, que define “funcionário público” para efeitos criminais, e ao art. 2º da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92), que atribui, para seus fins, análogo conceito à expressão “agente público”.

Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a reconstrução semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior.

É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico. (BRASIL, 2005)

Quando a Constituição especificou os fatos jurídicos tributários das contribuições previstas no art. 195, I, deixou de fora dessa competência tributária da União as receitas financeiras e as demais receitas, que não estejam vinculadas com a atividade preponderante do contribuinte.

Tanto é verdade, que não haveria razão de ser para a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 que, alterando o art. 195 da Constituição Federal, atribui nova competência tributária à União para instituir contribuição social sobre a receita. A edição da Emenda Constitucional nº 20/98 tem o significado inequívoco de que faturamento e receita não se confundem e de que, até então, não era permitida a instituição de contribuição social tendo como fato gerador as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O legislador da União é livre para escolher a materialidade faturamento ou receita. Eleita uma delas, a outra é automaticamente excluída.

Segundo Borges (2005, p. 90),

Trata-se de uma alternativa conceitual de exclusão mútua, expressa pelo conectivo intraproposicional: receita “ou” faturamento. A receita é, aí, diversa do faturamento. O que se afirma dogmaticamente da receita, nega-se *ipso facto* do faturamento.

Todavia, a receita da empresa, genericamente considerada como doravante é, pode ser tributada pelo PIS/Cofins, independentemente de sua vinculação ao faturamento. É dizer: pode a União instituir contribuições tanto sobre a receita, inclusive, e sobretudo, receitas não faturáveis, quanto, especificamente, sobre o faturamento. Em dogmática constitucional, nada impede doravante seja instituída em lei contribuição social incidente sobre receita *in genere*.

O conectivo “ou”, a ligar os termos receita/faturamento, deixa claro, porém, que o art. 195, I, b, da Constituição Federal, na sua nova feição, formula um “juízo disjuntivo” ou, se se preferir, estabelece distintas hipóteses de incidência, constantes de proposições normativas “disjuntivas”. Receita e faturamento entram, nesses termos, em relação. A pré-exclusão lógica da disjunção não exclui, a priori, a alternativa da contribuição quer sobre a receita, *lato sensu*, quer sobre o faturamento da empresa. Essa fórmula constitucional expressiva de um dever-ser normativo pode ser recomposta analiticamente em metalinguagem descritiva do art. 195, I, b, em duas normas de habilitação distintas: “a) compete à União instituir contribuição sobre a receita; b) compete à União instituir contribuição sobre o faturamento.”

Isso significa que a União Federal tem autonomia para instituir a cobrança do PIS e da Cofins tanto sobre a receita como o faturamento da pessoa jurídica. Caso institua essas contribuições com base na materialidade faturamento, nega a possibilidade de incidirem sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Tais afirmações encontram-se corroboradas pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Assim, no momento de instituir a não cumulatividade do PIS e da Cofins, o legislador utilizou a expressão “faturamento”, afirmando, sem sombra de dúvidas, que sua intenção foi tributar as receitas faturáveis, isto é, aquelas decorrentes da atividade preponderante da empresa (venda de mercadorias ou serviços ou ambos), afastando, por completo, a tributação da totalidade das receitas da pessoa jurídica.

Tanto o art. 1º da Lei nº 10.637/02, como o art. 1º da Lei nº 10.833/03, trazem grave equívoco de técnica legislativa, pois falam que as contribuições em comento têm como fato impositivo o faturamento mensal da pessoa jurídica e, logo após, trazem uma definição estipulativa do que seja faturamento para fins de incidência do PIS e da Cofins, em total descompasso com o conceito de faturamento encampado pelo texto constitucional.

Da análise desses dispositivos, não restam dúvidas de que a intenção do legislador foi tributar o “faturamento”, fazendo inclusive menção expressa a essa materialidade. Por mais que exista a possibilidade de a União instituir o PIS e a Cofins com base na receita auferida pela pessoa jurídica, isso não ocorreu com a edição das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois a definição de “faturamento” que o

legislador ordinário se valeu não tem o condão de transmutar o conceito constitucional. Caso seja aceita, dá-se um verdadeiro cheque em branco ao legislador ordinário, algo totalmente rechaçado pelo sistema tributário brasileiro, que tem seus alicerces na Constituição.

Neste sentido são os ensinamentos de Tomé (2007b, p. 202-203):

Na construção da regra matriz de incidência tributária, a hipótese de incidência, o fato gerador abstrato, qualquer que seja o nome, tem que estar em harmonia com a base de cálculo. Quando nós fazemos a identificação de critérios da regra matriz de, temos por objetivo desmembrá-la ao máximo, para estudarmos cada um de seus em profundidade. Inadmissível que os consideremos isoladamente. É necessário que a hipótese de incidência esteja em harmonia com a base de cálculo.

Entretanto, mesmo com as Leis 10.637 e 10.833 eu não vejo essa harmonia. Hoje nós temos o fundamento de constitucionalidade para que seja instituída uma contribuição incidente sobre a receita. Mas, para que essa contribuição possa ser exigida, é preciso que o exercício da competência seja regularmente efetuado. E nessas legislações observamos que, embora o art. 1º prescreva que “o fato gerador” do tributo é o faturamento mensal, há também, alteração do conceito de faturamento. Este é tomado como total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, abrangendo, portanto, as receitas próprias e alheias. Ou seja: também aqui, apesar de essas leis terem sido editadas com base numa Constituição que já prevê a tributação da receita, a forma como se deu essa instituição não é das melhores, violando o art. 110 do CTN – o qual, a meu ver, nem precisaria existir, pois o próprio texto constitucional exige essa harmonia, essa coerência, da regra de tributação.

Assim, não é possível a fixação arbitrária de sentido da expressão “faturamento”, com o objetivo de ampliar a base de cálculo do PIS e da Cofins. É necessário o respeito ao conteúdo semântico corrente encampado pela Constituição.

CAPÍTULO V

REGIME CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

5.1 Características do Regime Cumulativo do PIS e da Cofins

A Constituição Federal de 1988, na redação original de seu art. 195, I, “b”, conferiu à União Federal competência para instituir contribuições sociais a cargo da empresa, incidente sobre seu faturamento.

Nesse contexto, foi instituída a Cofins pela Lei Complementar nº 70/91, à alíquota de 2%, e recepcionada a Lei Complementar nº 7/70 (art. 239 da Constituição Federal), instituidora do PIS, à alíquota de 0,75%, posteriormente alterada para 0,65% pela Lei nº 9.715/98 (conversão da Medida Provisória nº 1.212/95).

Em ambas as contribuições o legislador optou pela cobrança cumulativa, isto é, as contribuições do PIS e da Cofins incidem de forma sucessiva sobre cada um dos sujeitos participantes da cadeia econômica, tomando por base o faturamento auferido pela pessoa jurídica em cada etapa da cadeia econômica, à época entendido como a receita da venda de bens e serviços.

A cobrança na forma cumulativa foi mantida com a edição da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da Cofins, passando a incluir a totalidade das receitas da pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil utilizada (até o advento da Lei nº 11.941/09), além de majorar a alíquota do Cofins de 2% para 3%.

Ribeiro (2004, p. 101) afirma que a cumulatividade do PIS e da Cofins leva em conta apenas a percepção do faturamento da pessoa jurídica, não dizendo respeito a fenômeno circulatório, senão a partir de uma visão exclusivamente vinculada à repercussão econômica, ou seja, a cumulatividade do PIS e da Cofins ocorre sobre um conceito estático, que é o faturamento, e não sobre um conceito dinâmico, de circulação, mas, mesmo incidindo sobre um conceito estático, provoca a incidência em cascata no ciclo econômico:

Na verdade, a rigor, só há que se falar no fenômeno da cumulatividade, como conhecido no direito tributário brasileiro, em tributos que incidam sobre a circulação de bens e serviços sobre várias etapas da cadeia econômica. O faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, não diz respeito a fenômeno circulatório, senão a partir de uma visão exclusivamente vinculada à repercussão econômica. É claro que a incidência do PIS e da Cofins sobre todos os agentes da cadeia econômica acaba gerando um ônus fiscal em cascata para o preço final do bem ou

serviço, mas não há que se confundir esta circunstância econômica com o fenômeno jurídico da cumulatividade tributária, realidade restrita aos tributos sobre circulação de bens e serviços.

Compartilhando do mesmo entendimento é o posicionamento de Oliveira, R. (2005, p. 28), ao afirmar que

Realmente, a Cofins e contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a riqueza sequer tem incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento), a qual se constitui em substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico. [...] Exatamente por haver incidência de duas contribuições sobre fatos isolados, não se trata de incidência multifásica, eis que a hipótese de incidência se resume a cada fato solitário – cada receita auferida – nada tendo a ver com outros fatos ou com elementos externos ao fato considerado na hipótese de incidência.

Como se observa, a regra matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins, para incidir no caso concreto, não leva em conta o ciclo econômico em que o sujeito passivo está inserido, recaindo no instante em que a pessoa jurídica aufera faturamento, não comportando fracionamento de sua incidência entre os diversos contribuintes que compõem a cadeia produtiva.

Basta que o contribuinte, sujeito à incidência dessas contribuições, aufera faturamento, para que a regra matriz incida no caso concreto, independente do ciclo econômico em que ele se encontra inserido, ou seja, a cada novo negócio jurídico celebrado que resulte na entrada de receita no caixa da pessoa jurídica, haverá a incidência do PIS e da Cofins, recaindo a tributação sobre valores anteriormente tributados.

5.2 Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade do § 1º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98

A partir da vigência e eficácia da Emenda Constitucional nº 20, promulgada em 15.12.1998, passou a ser admitida a incidência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social incidente sobre a “receita” ou o “faturamento”, além de outros suportes materiais, antes já previstos (nova redação ao inciso I do art. 195).

Vale recordar que, anteriormente a essa emenda, a incidência estava prevista para ocorrer apenas sobre o “faturamento”, além dos demais suportes, sem a previsão da incidência sobre a “receita”, pura e simplesmente considerada.

Lembra-se, também, que a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.715/98 haviam explicitado a incidência sobre o faturamento, para efeito da Cofins e do PIS, respectivamente, dizendo que estas incidiriam sobre “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviço de qualquer natureza”.

Já a Lei nº 9.718/98, que a partir de fevereiro de 1999 passou a disciplinar ambas as contribuições, prescreveu que elas serão devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, tendo como base o seu faturamento (art. 2º), sendo que a expressão “faturamento” corresponde à receita bruta da pessoa jurídica (art. 3º, *caput*), entendendo-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 suas receitas (art. 3º, § 1º).

No momento em que legislador da União quis dar uma conotação diversa ao conceito de faturamento encampado pelo texto constitucional, incidiu em inconstitucionalidade⁶².

De acordo com os ensinamentos de Ávila (2004, p. 96-97),

⁶² Uma passagem do voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 166.772-9/RS é bastante elucidativo sobre a encampação de conceitos pelo texto constitucional no momento de fixar a materialidade dos tributos, *in verbis*: “[...] Já se disse que ‘as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal entendido uma determinada linguagem. A purificação da linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica’. [...] Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam em insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais. [...] Já disse, linhas atrás, que está em tela uma ciência. Assim enquadrado o Direito, o meio justifica o fim, mas não este àquele. Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo, escorrem em descompasso. Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto a dosar-se a carga contributiva, cuja existência, em toda interpretação não pode ser negada: ‘Cumpra evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia de hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desviado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceituosos.’ (Hermenêutica e Aplicação do Direito – Ed. Globo, Porto Alegre – segunda edição, 1933 – pág. 118).” (BRASIL, 1994)

A atribuição de competências por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência, especialmente, aquela feita pela regra do artigo 195 da Constituição Federal, afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais, dentre os quais se situam os princípios da solidariedade social e da universalidade do custeio da Seguridade Social, quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto de tributação. A atribuição do poder de tributar por meio de regras elimina a permissão para instituir tributos com base em princípios ou na ideia de manutenção de instituições sociais. Sendo as regras espécie de normas que estabelecem permissões, obrigações e proibições mediante a descrição de condutas ou de parcelas de poder para a adoção de condutas, a sua aplicação exige que seja fundamentada uma correspondência entre o conceito do fato ou da norma inferior à descrição normativa da hipótese da norma ou da norma superior. No caso do exame de compatibilidade entre regras de diferente hierarquia, a regra inferior perderá validade se o aspecto material da sua hipótese não corresponder ao aspecto material da hipótese da regra superior.

A Lei nº 9.718/98 tentou fazer incidir as contribuições sociais do PIS e da Cofins sobre a totalidade das receitas, assim consideradas, para além das receitas oriundas da venda de mercadorias e da prestação de serviços, receitas como: (a) aplicações financeiras, (b) aluguéis, (c) indenizações, (d) correções monetárias, (e) dividendos, (f) royalties, (g) não operacionais (ganhos de capital, alienação do ativo imobilizado etc.), (h) quaisquer receitas (reflexos positivos) na situação patrimonial da empresa.

O Supremo Tribunal Federal reconhece, não de agora, a distinção entre receita e faturamento. Tal fato não se deu em passado recente, como pensam muitos, mas em 1992, quando da análise do art. 28 da Lei nº 7.738/89, a qual previa a incidência do Finsocial sobre a receita bruta das empresas, e a constitucionalidade desse dispositivo foi declarada “desde que o termo ‘receita bruta’ fosse equiparado a ‘faturamento’”.

Ao alterar os conceitos e institutos de direito privado utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, o Legislativo pretendeu, por meio da Lei nº 9.718/98, consagrar a interpretação da Constituição a partir da lei, e não da lei a partir da Constituição, violando o princípio da hierarquia das normas e a supremacia do Estatuto Supremo.

Segundo Ávila (2004, p. 96)

As normas constitutivas atributivas de competência, quando indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência, estabelecem conceitos. A previsão desses conceitos constitucionais pode ser feita de modo direto, nos casos em que a Constituição já enuncia expressamente as

propriedades conotadas pelos conceitos que utiliza ou de maneira indireta, nas situações em que o poder constituinte, ao escolher expressões cujas propriedades já eram conotadas em conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da Constituição, opta, com o seu *quorum*, por incorporá-los ao ordenamento constitucional. Em qualquer dessas hipóteses, a Constituição fixa balizas que não podem ser ultrapassadas pelo legislador ordinário sob a sua vigência. A existência de conceitos constitucionais é corroborada pelo sistema constitucional e pela sua interpretação pelo Supremo Tribunal Federal.

A conclusão de que o termo “faturamento”, adotado pelo constituinte, pode ser interpretado de maneira extensiva para nele inserir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil – como o fez a Lei nº 9.718/98, acarreta inversão da hierarquia normativa, em detrimento da rigidez constitucional e lesão irreparável ao princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito.

Foi neste sentido que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins insculpido no § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Veja-se a ementa:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 346084, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006)

Por mais que a decisão do Supremo tenha ocorrido em sede de controle difuso de constitucionalidade, no qual a decisão só produz efeitos entre as partes envolvidas no litígio, entende que restaram fixadas as devidas balizas da incidência da regra matriz do PIS e da Cofins no regime cumulativo, deixando claro que essas

contribuições devem incidir apenas sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas, decorrente das vendas de mercadorias ou prestação de serviços, ou de ambos. Corroborando com esse entendimento, foi editada a Lei nº 11.941/09, revogando o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, dando a possibilidade a todos os contribuintes sujeitos à tributação pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins a incluírem na base de cálculo dessas contribuições apenas as receitas oriundas da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

A seguir, serão abordados alguns tipos de receitas auferidas pela pessoa jurídica e sua compatibilidade com o conceito de faturamento admitido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

5.3 Teoria na Prática

5.3.1 Faturamento oriundo da locação de bens móveis e imóveis

De acordo com o conceito de faturamento encampado pelo texto constitucional, a sua formação decorre da soma dos resultados decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços. Por isso, para se identificar quais receitas podem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins cumulativos, faz-se necessário delimitarem-se os significados de “vendas de mercadoria” e de “prestação de serviços” que compõem a fórmula definidora do conceito de faturamento.

De acordo com Carrazza (2002, p. 335)

[...] “mercadoria”, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito a mercancia. É, se preferir, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial. Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão só aquele que se submete à mercancia. Pode-se, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Assim, para que ocorra incidência do PIS e da Cofins sobre a receita auferida em decorrência da “venda de mercadorias”, faz-se necessária a prática de negócio

jurídico que tenha por finalidade a venda de bem móvel submetido à mercancia. Simplificando, a pessoa jurídica tem de adquirir ou fabricar o bem móvel e posteriormente vendê-lo a um terceiro para, só então, ocorrer a incidência da regra matriz do PIS e da Cofins.

No caso de “prestação de serviço”, as contribuições do PIS e da Cofins valem-se com conceito de serviço tributável encampado pelo texto constitucional, no momento de definir a materialidade do ISS. Trata-se, pois, de atividade consistente no emprego do esforço humano com o fito de propiciar uma vantagem mediante o pagamento de determinada quantia. Neste sentido são os ensinamentos de Barreto (2005, p. 35-36) ao aludir o conceito de serviço tributável, definindo-o como “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”

Nessa vertente, a prestação de serviço tributável tem natureza de obrigação de fazer, na qual o objeto da prestação representa um ato pessoal, diferentemente do que ocorre com as obrigações de dar, as quais têm como principal característica o compromisso de entrega de uma coisa certa.

Na locação de bens, ocorre sempre uma obrigação de dar coisa certa, em que “uma das partes se obriga a ceder a outrem, por tempo de terminado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.⁶³

O contrato de locação de bens (móveis ou imóveis) tem por objeto a entrega de uma coisa; distingue-se, portanto, da prestação de serviços, cujo objeto é sempre um fazer algo em benefício de alguém.

Uma vez evidenciada que a locação de bens não se confunde com a prestação de serviços, tratando-se de contratos com naturezas jurídicas distintas, não podem ser confundidas para fins tributários. Apenas as receitas oriundas de uma obrigação de fazer podem ser alcançadas pela tributação do PIS e da Cofins, não integrando o conceito de faturamento as receitas decorrentes da locação de bens móveis ou imóveis.

O próprio STF, ao analisar a questão sobre a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, já referendou o entendimento de que prestação de serviço e locação de coisas possuem naturezas jurídicas diversas, porquanto a esta consiste obrigação de dar, ao passo que aquela consiste em obrigação de fazer.

⁶³ Art. 565 do Código Civil.

No seu voto proferido no RE 116.121/SP⁶⁴, o Ministro Celso de Mello deixou consignado que

[...] na mesma linha de entendimento exposta por Aires Fernandino Barreto (Revista de Direito Tributário, vol. 38/192) e por Cléber Giardino (Revista de Direito Tributário, vol. 38/196), que a qualificação de “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitraria manipulação, por lei complementar, na repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. (BRASIL, 2001)

Em sentido diametralmente oposto ao aqui adotado, o STJ entende ser possível a incidência do PIS e da Cofins sobre a locação de bens móveis⁶⁵. De acordo com o Ministro Teori Albino Zavascki,

[...] (a) a base de incidência da Cofins é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e (b) no conceito de mercadoria da Lei Complementar nº 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição. (BRASIL, 2004)

A decisão acima, ao equiparar o conceito de faturamento ao “conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial”, ampliou o seu campo de significação, de tal modo, que passou a abranger não só as receitas oriundas da

⁶⁴ TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A SUPREMACIA DA CARTA FEDERAL É CONDUCENTE A GLOSAR-SE A COBRANÇA DE TRIBUTO DISCREPANTE DAQUELES NELA PREVISTOS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (STF; RE 116121; SP; Tribunal Pleno; Rel. Desig. Min. Marco Aurélio; Julg. 11/10/2000; DJU 25/05/2001; p. 00017)

⁶⁵ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. Cofins. LC 70/91. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. 1. É firme na 1ª Seção o entendimento segundo o qual as receitas decorrentes de atividade de comercialização de bens imóveis sujeitam-se à incidência da Cofins, por integrarem esse valores o faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida. 2. Por essa mesma razão, equipara a jurisprudência dominante as operações compra e venda de imóveis à de locação desses bens, já que ambas geram valores que irão compor o faturamento da empresa. 3. Nessa linha de entendimento, segundo a qual (a) a base de incidência da Cofins é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e (b) no conceito de mercadoria da LC 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição. 4. Embargos de declaração acolhidos. 5. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, EDcl no REsp 534.190/PR - 2003/0085847-2, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 6 set. 2004)

venda de mercadorias ou prestação de serviços, mas todo o resultado operacional da pessoa jurídica. Caso esse entendimento prevaleça, estar-se-á diante de uma nova materialidade (resultado operacional), que ao final representa uma grandeza econômica bastante diferente daquela representada pelo montante das vendas de bens e serviços⁶⁶.

Convém esclarecer que a incorporação de um conceito infraconstitucional pela Constituição não importa atribuição ao legislador ordinário, e muito menos ao Poder Judiciário o poder de modificar o texto constitucional, em flagrante inversão à hierarquia das fontes normativas. Se o intérprete pudesse chamar compra ao que não é compra, de renda ao que não é renda e faturamento ao que não é faturamento, ruiria todo o Sistema Tributário Nacional inscrito na Constituição. Com efeito, se a locação de bens não integra o conceito de prestação de serviços, e se por faturamento deve-se entender a soma das receitas decorrentes da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, então as receitas decorrentes da locação de bens móveis ou imóveis não são passíveis de incidência do PIS e da Cofins.

5.3.2 Faturamento das instituições financeiras

Como já dito no capítulo IV do presente trabalho, o conceito de faturamento recepcionado pelo texto constitucional e confirmado pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados abarca somente aquelas receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, portanto, aquilo que não se enquadrar no arquétipo da regra matriz do PIS e da Cofins está fora do campo de incidência dessas contribuições.

Sendo assim, as receitas de algumas pessoas jurídicas não podem ser alcançadas pela tributação do PIS e da Cofins porque não se enquadram no conceito de faturamento encampado pela Constituição.

Uma dessas situações a que se alude ocorre com a receita de atividade de intermediação financeira das instituições financeiras, uma vez que tal atividade

⁶⁶ O conceito de resultado operacional equivale ao de lucro operacional adotado pela legislação do Imposto de Renda. Tal expressão encontra-se fixada no art. 11 do Decreto-lei nº 1.598/77 a qual afirma que será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

econômica não implica rigorosamente em “venda de mercadoria” nem em “prestação de serviço”.

As receitas auferidas pelas instituições financeiras podem ser basicamente divididas em três espécies:

- a) Receitas financeiras e assemelhadas (juros de empréstimos, ganhos de capital etc.) – cujo conjunto forma a principal receita operacional dessas instituições;
- b) Receitas de prestação de serviços bancários – que também formam a receita operacional dos bancos, porém de importância secundária diante da magnitude das receitas de intermediação financeiras;
- c) Outras receitas (locação de bens móveis e imóveis, indenizações recebidas etc.)⁶⁷

Dessas três espécies de receitas auferidas pelas instituições financeiras, apenas a oriunda de receita de prestação de serviços bancários enquadra-se no conceito de faturamento adotado pelo texto constitucional.

A Constituição, ao atribuir competência tributária aos Municípios para instituir o ISS, valeu-se da expressa “serviços de qualquer natureza”. Esses serviços, no entanto, são aqueles considerados pelo direito privado em que o objeto da prestação é sempre uma obrigação de fazer.

O art. 110 do Código Tributário Nacional é explícito ao vedar alteração de um conceito legalmente definido por normas de direito privado para fins tributários, *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ou seja, como se pode facilmente depreender da mera leitura do artigo acima transcrito, a lei tributária não possui o condão de alterar o conceito de direito privado para alcançar os fins arrecadatórios dos entes tributantes.

⁶⁷ Neste sentido, confira Petry (2007, p 122).

Caso isso fosse possível, a alteração de conceitos típicos de direito privado por lei tributária acabaria por trazer ao mundo jurídico institutos que seriam idênticos no nome mas totalmente diferentes no conteúdo, acarretando abominável instabilidade jurídico-social. Como assevera Rolim (1996, p. 140-142), *in verbis*:

Dessa forma, não se deve utilizar conceito vago, impreciso ou indeterminado. A lei deve ser expressa, precisa, imune a dualidade e livre de conceitos relativos ou lacônicos, em matéria tributária e penal. [...] Deve a lei, reiterar-se, ser expressa, concisa e determinante, caso contrário o mau intérprete poderia livremente manipulá-la, jogar com as palavras, seus significados e conceitos.

A qualificação das operações bancárias, como serviços, não abrange todo e qualquer serviço, mas aqueles que se enquadrarem numa prestação que consiste em fazer algo mediante remuneração sob um regime jurídico específico.

Adotando essa ótica acerca da definição de serviços para fins de conformação da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins, apenas as receitas de prestação de serviços bancários podem ser alcançadas pela tributação dessas contribuições, pois, como dito no tópico anterior, faturamento não se equipara com o total da receita operacional auferida pela pessoa jurídica.

5.3.3 Vendas inadimplidas e sua tributação pelo PIS e pela Cofins

O núcleo material da regra matriz do PIS e da Cofins cumulativo é auferir faturamento, devendo a receita decorrente da venda de mercadorias ou prestação de serviços encontrar-se disponível para que ocorra a incidência da regra matriz do PIS e da Cofins.

Segundo Minatel (2005, p. 195), “receita auferida” é

[...] conceito técnico e jurídico que carrega a marca da disponibilidade como sua nota determinante, não se confundido com outra perspectiva da realidade traduzida pelo conceito funcional de “receita realizada”, a qual não revela conteúdo material com autonomia para provocar consequência tributária, sendo expressão valorizada no contexto da legislação tributária tão somente para servir de parâmetro e ponto de partida para, mediante confronto com os custos correspondentes, chegar ao conteúdo de outra realidade exteriorizada no conceito de “lucro”, de interesse de outra regra de

incidência (IRPJ), para a qual são irrelevantes tanto a disponibilidade financeira da receita quanto a efetividade do pagamento dos custos ou encargos correspondentes, bastando ser proveniente de negócios jurídicos perfeitamente acabados.

As legislações societária, comercial e contábil muitas vezes obrigam as pessoas jurídicas a reconhecerem suas receitas no período em que foram geradas e não quando efetivamente recebidas (regime de competência). Esse reconhecimento de receitas não se importa com o efetivo ingresso de receitas no caixa da pessoa jurídica, não levando em consideração a inadimplência suportada pela pessoa jurídica quando do registro de sua receita.

Ocorre que os fatos jurídico-contábeis não coincidem, necessariamente, com a disponibilidade econômica para pagamento dos tributos. Causam a espécie, significa que os simples registros contábeis de receita bruta na pessoa jurídica não são fatos jurídicos aptos a denotarem sinais exteriores de riqueza pretendida pela tributação do PIS e da Cofins. Segundo Minatel (2005, p. 197), é

[...] evidente que não se pode atribuir aptidão ao registro contábil para qualificar ou desqualificar determinado evento como receita. Pelo contrário, a ciência contábil utiliza-se de linguagem própria para formalizar registros de fatos com repercussão econômica, seguindo metodologia própria para classificá-los segundo a natureza implícita, tendo presente finalidade determinada: apuração de resultado. Vale dizer, é a contabilidade que se curva à natureza revelada pelos fatos, e não o contrário, cujo registro deve utilizar linguagem compatível que evidencie aquela natureza, tendo em conta seu peculiar objeto, isto é, exteriorizar em linguagem uniforme e competente o conteúdo da demonstração do resultado da atividade empresarial.

Assim, para fins tributários, é necessária a efetiva disponibilidade da receita, pois “auferir receita potencial” não está inserida no critério material da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins. Aceitar a inclusão das vendas não adimplidas como faturamento da pessoa jurídica significa adotar uma base de cálculo que não mensura devidamente as reais proporções do fato sujeito à tributação⁶⁸, causando uma falsa impressão da capacidade contributiva do sujeito passivo, sujeitando-o a uma tributação em total descompasso com a norma padrão de incidência do PIS e da Cofins.

⁶⁸ Para Carvalho, P. (2008, p. 361) uma das funções da base de cálculo é “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico.”

5.4 Alterações Promovidas no Regime Cumulativo pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03

Mesmo após a inserção no texto constitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, entendemos que a regra continua sendo o regime cumulativo dessas contribuições, haja vista que o parágrafo 12 do art. 195 da Constituição Federal fazer referencia apenas determinados setores da atividade econômica terão implantado o referido regime não-cumulativo, sendo forçoso concluir que a regra geral é a incidência cumulativa dessas contribuições, pois a não-cumulatividade do PIS e da COFINS abrange um universo limitado de contribuintes que auferem faturamento.

De acordo com Minatel

Essa conclusão vem confirmada em duas outras passagens do mesmo texto constitucional: a primeira, na previsão de que “as contribuições sociais previstas no inciso I do Caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, parâmetros discriminatórios que configuram exceções para que o legislador possa diferenciar, via bases de cálculo e alíquotas, o regime de apuração das contribuições do PIS e da COFINS, ao mesmo tempo em que acenam para a existência de um comando geral que deve prevalecer como regra para as situações não excepcionadas, mediante a estipulação de alíquotas uniformes e de uma única base de cálculo (valor da receita).

Reza o art. 10 da Lei nº 10.833/03 o seguinte:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada

por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da Cofins;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

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

XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de *call center*, *telemarketing*, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 2009).

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

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

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

De acordo com a opção do legislador infraconstitucional, foram mantidas no regime cumulativo de tributação do PIS e da Cofins determinadas pessoas jurídicas em decorrência da atividade por elas desenvolvidas, ou por conta do regime de apuração do IRPJ ou, ainda, receitas específicas auferidas pela pessoa jurídica (revenda de imóveis, prestação de serviços postais pelos Correios, entre outros), sendo totalmente possível que uma mesma pessoa jurídica esteja enquadrada no

regime não cumulativo e submeta parte de suas receitas à tributação pelo regime cumulativo⁶⁹.

Nessa senda, é totalmente possível que uma mesma pessoa jurídica esteja enquadrada no regime não cumulativo e submeta parte de suas receitas à tributação pelo regime cumulativo. É o que ocorre com as empresas de telecomunicações, onde apenas as receitas dos serviços considerados como de telecomunicação são tributados pela regime cumulativo do PIS e da Cofins, sujeitando-se as demais receitas ao regime não cumulativo.

⁶⁹ A questão da constitucionalidade dos critérios erigidos pela legislador no momento de instituir o regime não cumulativo será discutida no capítulo VI do presente trabalho.

CAPÍTULO VI

REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

6.1 Características da Não Cumulatividade do PIS e da Cofins

6.1.1 Princípio da não cumulatividade

A noção de princípio está associada à ideia de ponto de partida ou fundamento de um processo qualquer. (ABBAGANO, 2000, p. 792)

Segundo Santi (2005, p. 94), princípios jurídicos são

[...] fragmentos normativos, unidades de significação de enunciados normativos, que integram o arcabouço de normas jurídicas, alterando, constituindo (positiva e negativamente) e delineando a estrutura dual da regra, seja pelo seu antecedente, seja pelo seu consequente normativo.

Ressaltando a importância dos princípios, na composição do sistema de direito positivo, Mello (1993, p. 88) pontifica que

[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão a sua estrutura mestra.

Os princípios são normas jurídicas porque são eles que dão base para a criação de outras normas, ou seja, são as linhas mestras das diretrizes magnas do sistema jurídico, pois espelham os postulados básicos e os fins da Constituição. São carregados de valor, refletindo o conjunto de preceitos tidos como fundamentais para a sociedade, nas suas relações intersubjetivas.

As lições de Carrazza (2002, p. 41) são no mesmo sentido, ao afirmar que os princípios jurídico-constitucionais

[...] não passam de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional, exercendo uma função axiológica mais expressiva, dentro do sistema jurídico.

De acordo com os ensinamentos de Carvalho, P. (2008a, p. 158-162), os princípios podem ser classificados de acordo com o grau de objetividade das suas prescrições. Eles podem significar valores, marcados pelo seu grande teor de subjetividade, não dispondo o intérprete de critérios objetivos para aferir se o princípio foi, ou não, violado; podem significar ainda um limite objetivo, marcado por critérios incisivos para delimitação do seu conteúdo que se voltam para realizar valores, de forma indireta e mediata.

Carvalho, C. (2005, p. 873), ao distinguir os princípios que enunciam valores daqueles de impõem limites objetivos, conclui:

Os princípios que enunciam valores são, por assim dizer, os princípios fundantes do sistema jurídico. Por seu turno, os enunciados que determinam os meios ou limites objetivos para se alcançar àqueles valores, são princípios decorrentes ou derivados, pois não se encontra neles a dimensão axiológica fundadora do sistema jurídico, mas tão somente uma ferramenta para sua instrumentalização na “práxis” jurídica.

Dentro desse panorama, entende-se que a não cumulatividade é um princípio constitucional tributário, que consubstancia verdadeiro limite objetivo à atuação do legislador infraconstitucional, na instituição dos tributos a ele submetidos.

Outrossim, no mesmo sentido ora defendido, ou seja, de que o princípio da não cumulatividade revela-se como verdadeiro limite objetivo, posicionam-se Oliveira e Miguel (2005, p. 428), afirmando que

[...] a diferença existente entre esse limite objetivo, que é o princípio da não cumulatividade, e os valores que pretende atingir, como incentivo às atividades econômicas e desoneração do consumo. Se admitíssemos ser este princípio um valor cuja proteção é pretendida pela Constituição Federal, estaríamos outorgando poderes ilimitados ao legislador para que buscasse a concretização desse valor extraído da norma constitucional. [...] Não se trata de um valor, pois não existe um valor negativo, que aponte para direção oposta à forma não cumulativa de apuração das contribuições sociais e que exija uma escolha pelo aplicador da norma.

Logo, a não cumulatividade é um princípio constitucional tributário que busca evitar a oneração artificial dos preços de mercadorias, produtos e serviços, implementando os valores inseridos no art. 170 da Constituição Federal, como também da igualdade e da vedação ao confisco, mediante a imposição de uma única incidência durante ciclo econômico de determinado bem ou serviço.

Neste sentido, é o escólio de Tomé (2005b, p. 540), ao afirmar que

[...] a não cumulatividade é princípio constitucional de aplicação obrigatória ao IPI (art. 153, II), ICMS (art. 155, § 2º, I), im postos residuais (art. 154, I) e contribuições residuais (art. 195, § 4º). Relativam ente ao IPI e ICMS, o constituinte houve por bem elucidar o conteúdo da não cumulatividade, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. No que concerne à não cumulatividade necessária à instituição de impostos e contribuições residuais, silenciou o legislador constitucional acerca do seu significado e abrangência. Mas como já manifestado em outra oportunidade, entendemos que o conceito de “não cumulatividade” utilizado pela Constituição Federal é uniforme.

Para Carvalho, P. (2008c, p. 15), a não cumulatividade não é mera técnica de tributação, pois

[...] realmente a não cumulatividade dista de ser um valor. Apresenta-se, entretanto, como limite objetivo que se quer cumprido por todos os sujeitos envolvidos na atividade de implantação do sistema tributário brasileiro. É um limite objetivo que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça tributária, do respeito à capacidade contributiva do administrado e da uniformidade na distribuição da carga tributária. Cumpre esses objetivos ao atuar sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre possibilidades de disciplinas jurídicas neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante de um verdadeiro limite objetivo.

Logo, o legislador, ao implementar a não cumulatividade, tem de se valer daquele conceito preestabelecido pelo texto constitucional, isto é, da acepção-base adotada pela Constituição. Caso isso não ocorra, restará violada uma garantia individual do contribuinte. Isso porque, a partir do momento que a não cumulatividade for tida como princípio jurídico-constitucional que estipula um limite objetivo – evitar a superposição de cargas tributárias – e que visa, portanto, à realização de valores consagrados pela sociedade, apresenta-se como verdadeiro vetor interpretativo o qual deverá ser observado pelo legislador quando da instituição de tributos que a ele se submetem.

De acordo com Carvalho, P. (2008c, p. 15)

[...] do exame sistemático do Texto Magno, entretanto, podemos concluir que o conceito de “não cumulatividade” utilizado pela Constituição da

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

Porém, apesar da existência de um conteúdo mínimo semântico do que venha a ser a não cumulatividade no texto constitucional, as técnicas utilizadas para se alcançar e dar efetividade ao conteúdo desse princípio podem variar de acordo com cada tributo. Em relação ao ICMS e ao IPI, o texto constitucional esclarece o método a ser adotado para implementar o princípio da não cumulatividade, determinando a compensação do que for devido em cada operação, com o montante do tributo relativo às operações anteriores.

Nos demais casos, impostos residuais (art. 154, I, CF), contribuições residuais (art. 195, § 4º, CF) e PIS/Cofins (art. 195, § 12, CF), silenciou o legislador constitucional quanto ao método a ser utilizado para implementação do princípio da não cumulatividade, deixando a cargo do legislador infraconstitucional eleger o modo de operacionalizar esse princípio.

A não cumulatividade das contribuições surgiu com a Emenda Constitucional nº 42/03, introduzindo o § 12, no art. 195 da Constituição Federal.

Embora não determinada a sistemática a ser seguida pelo legislador ordinário, a União Federal, ao exercer sua competência tributária, não poderá chegar ao ponto de restringir créditos, pois, ao assim proceder, estará instituindo, sob a capa de não cumulativo, um sistema “meio cumulativo”, o que, sob a ótica tributária, significaria um sistema parcialmente cumulativo, ao arrepio do permissivo constitucional.

Para Ávila (2007, p. 180),

O legislador tomou a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo para as contribuições sociais, adotando-o como princípio diretivo e estabelecendo a capacidade compensatória de créditos anteriores como critério de diferenciação entre os contribuintes para afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico. Insta-se: o legislador, pouco importa, até poderia ter uma liberdade de configuração maior ou menor a respeito de qual regime adotar, mas, de fato, terminou por adotar o regime não cumulativo de modo expresso e com uma finalidade inequívoca. Aqui entra em cena o “postulado do legislador coerente”: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores.

Assim, o legislador da União, ao implementar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, além de estar jungindo a observância do princípio da não cumulatividade, só poderá instituí-la em determinados setores de atividade econômica.

6.2 Não Cumulatividade do PIS e da Cofins Traçada Constitucionalmente

A não cumulatividade do PIS e da Cofins foi introduzida no Texto Constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, tornando-se obrigatória a observância do primado da não cumulatividade pelo legislador infraconstitucional, permitindo apenas que este eleja os setores de atividade econômica sujeitos a essa nova sistemática, ampliando os direitos dos contribuintes e restringindo sua discricionariedade legislativa.

Diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, ao outorgar competência tributária à União para que instituísse a não cumulatividade nessas contribuições sociais, o poder constituído não empregou a expressão utilizada na norma de estrutura outorgante de competência tributária dos mencionados impostos, deixando de fazer alusão expressa à forma de concretização do princípio da não cumulatividade.

Entretanto, tal omissão não implica a ineficácia da norma constitucional, pois a não cumulatividade somente se efetiva mediante a ausência de limitações ou restrições ao aproveitamento do tributo relativo aos negócios jurídicos anteriores. Em outras palavras, há um conteúdo semântico mínimo que deve ser observado no momento da interpretação da norma constitucional que institui o princípio da não cumulatividade tributária, qual seja, a impossibilidade de superposição do ônus tributário.

Nesse sentido, é o posicionamento de Carvalho, P. (1981, p. 377) ao tratar da não cumulatividade do ICMS e do IPI, afirmando que

[...] o primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que dever ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao

ICM e ao IPI, consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo 'contribuinte', de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

Dessa forma, os contribuintes que atuarem em setores de atividade econômica sujeitos ao princípio da não cumulatividade aplicadas ao PIS e à Cofins não poderão ter restringido por lei infraconstitucional seu direito ao crédito das contribuições exigidas nas operações anteriores.

Nessa mesma direção segue o posicionamento de Melo e Lippo (2004, p. 143), ao atestarem que

[...] é indubitoso que a sistemática da não cumulatividade representa não apenas um comando constitucional que submete o contribuinte de maneira obrigatória, mas também uma barreira irremovível de defesa contra a ação do Estado. Tratando-se de um princípio constitucional não há como possa o estado vedar o procedimento autorizado (dir-se-ia melhor, exigido) pelo Texto Constitucional ao contribuinte.

Contudo, o método de implementação da não cumulatividade do PIS e da Cofins é diferente do IPI e do ICMS. Segundo Tomé (2005b, p. 544-545), o legislador,

[...] ao disciplinar a forma pela qual o crédito será calculado, estipula técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS. Não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes. Diferentemente, determina que o contribuinte, após apurar o valor da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, aplicando alíquota de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, desconte, no montante obtido créditos correspondente à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridas e incorridos no mês. Trata-se de método de apuração subtrativo. A modalidade "indireta subtrativa" ou "tributo sobre tributo" é a que mais se aproxima, inexistindo, contudo, identidade entre elas. Enquanto nas técnicas especificadas o valor do tributo é obtido deduzindo-se do valor a pagar o montante que incidu nas etapas anteriores, na sistemática de apuração das contribuições examinadas autoriza-se o desconto de valores, independentemente da correspondente incidência nas fases que antecederam a operação tributada. Determinam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 que o montante do crédito será calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos bens, serviços e despesas incorridos, conforme se trate de contribuição ao PIS/Pasep ou de Cofins, respectivamente. Para tal creditamento, irrelevante o fato das entradas terem se sujeitado a alíquotas inferiores ou sequer terem sofrido a incidência desses tributos nas etapas antecedentes do ciclo.

Independentemente do método empregado pelo legislador ao implementar o princípio da não cumulatividade, este não pode deixar de observar o conteúdo mínimo semântico que é extraído do texto constitucional, ou seja, criar um sistema destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços, por meio do emprego da não cumulatividade.

A não cumulatividade do PIS e da Cofins funciona como um verdadeiro limite material que integra a norma de competência tributária, cuja função é limitar o conteúdo da regra matriz de incidência a ser produzida, determinando que seja adotado método eficaz para impedir os efeitos econômicos produzidos pela incidência cumulativa.

6.2.1 Discriminação constitucional segundo os setores de atividade econômica: prevalência do § 12 sobre o § 9º do art. 195 da Constituição

Os setores de atividade econômica indicados no § 12 do art. 195 da Constituição indicam uma abrangência considerável, na medida em que significam uma delimitação de determinada atividade produtora de riquezas, segundo as características que aproximam. Assim, poder-se-ia imaginar setor automotivo, setor atacadista, setor varejista, setor farmacêutico, dentre outros.

Logo, é claro que não basta selecionar certas atividades econômicas (supermercados, hospitais e clínicas médicas, entre outros), para impingir a não cumulatividade do PIS e da Cofins, sendo preciso organizá-las em grupos consoantes aos setores a que pertençam, para, aí sim, impor o novo mecanismo. Afinal, o § 12 não dispõe que tais contribuições serão não cumulativas nos termos da lei, nem que serão mais ou menos não cumulativas e tampouco que poderão ser não cumulativas. A afirmação constitucional de que “as contribuições do PIS e da Cofins serão não cumulativas em virtude de um dado “setor da atividade econômica” é peremptória.

O § 9º do art. 195⁷⁰ da Constituição Federal faz apenas referência à possibilidade de o PIS e a Cofins terem alíquotas diferenciadas em relação às

⁷⁰ § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de

situações lá determinadas, enquanto o § 12 é taxativo que o PIS e a Cofins serão não cumulativos, levando em consideração os setores de atividade econômica.

Yamashita (2007, p. 109),

[...] como no uso discriminatório das contribuições sociais autorizado pelo art. 195, parágrafo 9º, da CF tem finalidade extrafiscal e como não cumulatividade imposta pelo parágrafo 12 do mesmo artigo tem finalidade fiscal, o único dispositivo constitucional aplicável à sistemática não cumulativa, o parágrafo 12 prevaleceria sobre aquele por especialidade. Ademais, interpretações diversas tornariam o parágrafo 12 letra morta, o que seria inadmissível segundo as lições mais elementares de hermenêutica. Portanto, o fundamento constitucional da sistemática do PIS e da Cofins é o parágrafo 12 do art. 195 da CF. Tal determinação do fundamento constitucional é vital para a questão da não cumulatividade, pois enquanto o parágrafo 9º dispõe facultativamente que as “contribuições sociais [...] poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas”, o parágrafo 12 determina de modo obrigatório que as “contribuições [PIS e Cofins] serão não cumulativas”.

A Constituição Federal, ao estipular que a não cumulatividade do PIS e da Cofins recaia apenas sobre determinados setores de atividade econômica, estabeleceu um verdadeiro limite à atividade do legislador, pois não basta selecionar certas atividades econômicas para imprimir a não cumulatividade das contribuições sociais, sendo necessário organizá-las em grupos consoante os setores a que pertençam, para, então, impor a nova sistemática de tributação. Caso o legislador se valha de seleção acriteriosa de setores de atividade econômica, sem que sejam respeitadas suas especificidades, estará incidindo em insuperável inconstitucionalidade.

O § 12 do art. 195 da Constituição impõe um limite à discricionariedade do legislador infraconstitucional no momento de instituir o PIS e a Cofins não cumulativos, segundo o qual a lei definirá os setores de atividade econômica que poderão adotar essa sistemática de tributação. É certo que o legislador ordinário não está obrigado a implementar a sistemática não cumulativa. Contudo, se assim o decidir, só poderá discriminar as situações sujeitas à sistemática não cumulativa unicamente em razão do critério de comparação “setor da atividade econômica”.

obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Parágrafo com redação determinada na Emenda Constitucional nº 47, de 5.7.2005, DOU 6.7.2005, com efeitos retroativos à data de vigência da Emenda Constitucional nº 41, de 19.12.2003, DOU 31.12.2003)

6.2.2 Norma do direito ao crédito

A fim de impedir a superposição de tributos incidindo ao longo da cadeia econômica, o princípio da não cumulatividade autoriza o contribuinte a tomar créditos que servem de moeda de abatimento do tributo a ser pago.

No caso do PIS e da Cofins, a Constituição Federal, diversamente do que faz com o ICMS, não excepciona hipótese que não se submete ao princípio da não cumulatividade, razão pela qual o princípio é amplo e irrestrito, não podendo ser limitado pelo legislador infraconstitucional.

Conforme identificado no capítulo II deste trabalho, a regra matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins tem como critério material “auferir faturamento”, devendo a norma do crédito, necessária para implementação da não cumulatividade dessas contribuições, incidir sobre as despesas que geram receitas para a pessoa jurídica.

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não está relacionada com um bem, produto, ou serviço, mas com o faturamento da pessoa jurídica. Por esse motivo, todos os fatos que culminam na obtenção de receita são relevantes para a não cumulatividade dessas contribuições.

A propósito, vejam-se as lições de Greco (2004, p. 108) ao afirmar que

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada para viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto obvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade do PIS/Cofins são eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado tributo. Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/Cofins é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.

A despesa na qual incorreu determinada pessoa jurídica decorre das operações realizadas com outras pessoas que envolvem a venda de mercadoria, a prestação de serviços ou ambos. Por esse motivo, a despesa realizada pela pessoa jurídica, pelo fato de decorrer das operações realizadas no exercício de sua atividade, constitui receita de outra pessoa, base de incidência do PIS e da Cofins.

Portanto, a norma do direito ao crédito do PIS e da Cofins pressuposta na Constituição, confere o direito de tomada de crédito sobre todas as despesas incorridas pelo contribuinte no exercício de sua atividade. Caso ocorra a vedação de apropriação do crédito em relação a alguma despesa realizada pela pessoa jurídica com o intuito de obtenção de uma receita, acaba por limitar o princípio da não cumulatividade, haja vista que o efeito provocado pela cumulatividade das contribuições sociais não será impedido, na medida em que a base que sofreu a incidência das contribuições em uma operação resultante em receita passará novamente a ser tributada, sofrendo duplamente a persecução tributária, em uma segunda operação que resulte receita⁷¹.

6.3 Não Cumulatividade do PIS e da Cofins Traçada pela Legislação Ordinária

O PIS e a Cofins não cumulativos foram instituídos pelo legislador ordinário por meio das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, tendo como hipótese de incidência o auferimento de faturamento, cuja base de cálculo é o faturamento auferido, sobre o qual incidirá uma alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins.

Da leitura das leis em comento, constata-se que o legislador não implementou o regime não cumulativo previsto constitucionalmente, ampliando essa sistemática de tributação além dos setores de atividade econômica a que alude a Constituição⁷², bem como criou uma série de restrições ao direito creditório do contribuinte, por meio de uma lista taxativa e exaustiva de crédito (art. 3º da Lei nº 10.833/03). Além disso, a Receita Federal editou vários atos restringindo ainda mais essa lista, restando, ao final, um regime de abatimento de créditos que não representa o princípio da não cumulatividade na sua integridade.

Sem pretensão de esgotar o exame constitucional da extensa lista de pessoas ou operações mantidas na sistemática não cumulativa, a seguir serão

⁷¹ Neste sentido, Xavier (2008, p. 82).

⁷² Como exemplo pode-se citar a inserção no regime não cumulativo do PIS e da Cofins às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo Imposto de Renda pelo lucro real, deixando de fora contribuintes que se encontram no mesmo setor de atividade econômica, mas pelo fato de estarem sujeitos ao regime de tributação pelo lucro presumido continuam sujeitos ao regime cumulativo.

tratadas apenas das inconstitucionalidades cometidas pelo legislador ordinário que se entendem ser mais importantes.

6.3.1 Limitação ao crédito de insumos a matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário

Segundo o dicionário Houaiss (2007), a expressão insumo significa “cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços”.

Neste sentido, é a definição adotada por Diniz (1998, p. 870) ao afirmar que insumo “Trata-se da 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”.

Tem-se, portanto, que o conceito de insumo pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade, ou seja, é um conceito econômico que abrange tudo que seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem ou serviço.

A partir da definição acima, buscar-se-á dar o exato contorno do conceito de insumo, para fins de tomada de crédito do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, fazendo um paralelo com a legislação do IPI e do ICMS.

6.3.1.1 *Conceito de insumos para fins de tomada de crédito do IPI e do ICMS*

Tanto a legislação do IPI⁷³ como a do ICMS⁷⁴ definem insumos como sinônimos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego no processo de industrialização (IPI) ou para integrarem a composição do produto (ICMS).

⁷³ Decreto nº 4.544/02, art. 164.

⁷⁴ Lei Complementar nº 87/96, arts. 20 e 21.

Os créditos decorrentes de matéria-prima tomam por base a modificação, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de um produto, aperfeiçoado para o consumo. Pode-se citar como exemplo a pele de boi para fabricação de couro.

Os créditos decorrentes de produtos intermediários são aqueles oriundos de todos os materiais que se consomem em contato direto com o produto em fabricação e que, por esse motivo, é nele incorporado. Essa incorporação dar-se-ia por adição ou absorção. Tem-se, como exemplo, os metais empregados para a fabricação de um armário, tais como: pregos, parafusos, puxadores, dentre outros.

Quanto ao material de embalagem, que dá direito ao crédito do IPI e do ICMS, é todo aquele empregado para acondicionar o produto acabado e que não retorna à empresa. A embalagem retornável, como aquelas existentes na indústria de cervejas e refrigerantes (garrafas de vidros), não está classificada como embalagem, nem mesmo na contabilidade, cuja conta deve ser do ativo permanente.

Diante de tal constatação, observa-se que o conceito de insumos, adotado pela legislação do IPI e do ICMS está intimamente ligado à materialidade desses tributos, que têm como fato imponível, respectivamente, as operações relativas à industrialização de produtos e as operações relativas à circulação de mercadorias.

Além do mais, as leis desses dois impostos não admitem, como fazem as Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. A redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição das legislações que tratam do IPI e do ICMS.

Daí decorre o motivo pelo qual o legislador e o Poder Judiciário limitam o alcance do conceito de insumos para fins de tomada de créditos destes tributos.

6.3.1.2 *Conceito de insumos para fins de tomada de crédito do PIS e da Cofins*

A Instrução Normativa SRF nº 404/04 traz no art. 8º, §4º, I, o conceito de insumos para fins de tomada de crédito do PIS e Cofins não cumulativo:

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:

[...]

§ 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.

Com efeito, essa interpretação encontra-se assentada no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos do IPI e do ICMS. Acontece que as leis desses dois impostos não admitem, como fazem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior, sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. A redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição das legislações que tratam do IPI e do ICMS.

A Instrução Normativa SRF nº 404 jamais poderia restringir o direito ao crédito dos insumos do PIS e da Cofins não cumulativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, tendo em vista ausência de base legal.

Esse ato normativo só teria validade jurídica se as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 estivessem expressamente determinando a tomada de crédito apenas dessas três espécies de insumos, como fez a legislação de regência do IPI e do ICMS.

Analizando as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, com as devidas alterações, encontram-se elementos que confirmam que os créditos a serem tomados a título de PIS e de Cofins, incidentes sobre os insumos, devem recair sobre tudo aquilo que seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem ou serviço.

Tal afirmação é extraída dos arts. 5º-A, 29 e 53 da Lei nº 10.637/02, que aludem a matérias-primas, produtos intermediários e matérias de embalagem, e no art. 58 da Lei nº 10.833/03, que alude a matérias-primas e materiais de embalagem, demonstrando, assim, que, quando a lei quis restringir o alcance amplo do conceito de insumos, o fez reduzindo o seu conteúdo de significação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Além do mais, o art. 3º da Lei nº 10.833/03 é taxativo ao afirmar a pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS e da Cofins calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dessa forma, pode-se afirmar que o conceito de insumos na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins é bem mais amplo que o conceito de insumos utilizados pela legislação que trata do IPI e do ICMS, tendo em vista que o conceito de insumos erigido pelas legislações do IPI e do ICMS está intimamente ligado à materialidade desses tributos, que têm como fato impositivo, respectivamente, as operações relativas à industrialização de produtos e operações relativas à circulação de mercadorias ou de serviços.

No caso da contribuição ao PIS e à Cofins, a materialidade destes tributos vai além da atividade mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Por isso, a legislação do PIS e da Cofins não cumulativos elegem hipóteses de tomada de crédito diferenciadas do IPI e do ICMS, porque não leva em consideração o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, mas sim o universo de receitas auferidas.

Nesse contexto, o conceito de insumos erigido pela sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins não é idêntico àquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto que não está limitado a matérias-primas, materiais de

embalagem e produtos intermediários, abrangendo o conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva suas atividades. Todo e qualquer bem ou serviço que tenha sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço é considerado insumo para fins de reconhecimento do direito ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativa.

Assim, pode-se afirmar que o conceito de insumo adotado pelo PIS e pela Cofins estende-se a todo consumo de bens ou serviços que se caracteriza como custo, segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo⁷⁵, na conformidade da norma de direito ao crédito previsto constitucionalmente.

Esse entendimento foi adotado pela Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, do TRF da 1ª Região, ao julgar o pedido de tutela antecipada no Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.020853-4/DF, *litteris*:

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do princípio da não cumulatividade em relação ao PIS e à Cofins, ambas no art. 3º, II, não criaram restrição nenhuma aos bens e serviços utilizáveis como insumos na prestação de serviços de asseio e conservação, um dos objetos sociais da agravante.

Tais leis definem como insumos todos os bens e serviços necessários à prestação de serviços em geral. O Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, ao restringir à compensação a cargo de tais empresas, excluindo os insumos como vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados, acabou por contrariar previsão legal, assim como ferir princípios constitucionais.

O referido ato declaratório interpretativo restringindo o alcance da não cumulatividade prevista nas Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03 e extrapolando os parâmetros legais entra em franca violação ao princípio da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica.

Sua ilegalidade é patente em razão da própria natureza jurídica de ato infrarregulamentar, pois não poderia, de modo algum, deixar de considerar insumos determinados fornecimentos e despesas necessárias à prestação dos referidos serviços. (BRASIL, 2008a)

Com efeito, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404/04, que trata do PIS e da Cofins não cumulativos, está eivada de inconstitucionalidade e ilegalidade, pelo fato de contrariar a norma do direito ao crédito pressuposta no texto constitucional e abarcada pelas Leis nºs 10.637/02 e

⁷⁵ Neste sentido, Martins, (2005, p. 207). Vide também arts. 290 e 291 do Decreto nº 3.000/99, que adota o critério do custo por absorção para a constatação do que seja insumo.

10.833/03, pois reduziu o conceito de insumos para fins de tomada de crédito do PIS e da COFINS a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem.

6.3.2 Restrição do direito ao crédito instituído pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04

6.3.2.1 *Conceito de ativo imobilizado*

A Lei nº 6.404/76, mediante seu art. 179, IV, conceitua o que deve ser classificado como ativo imobilizado:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

O alcance da norma acima transcrita estabelece que a expressão “ativo imobilizado” compreende tudo o que diz respeito à manutenção das atividades normais da sociedade e de seu empreendimento, abrangendo todos os bens, que, de algum modo, sejam utilizados na manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

6.3.2.2 *Depreciação como insumo decorrente do desgaste dos bens adquiridos para a prestação de serviços e industrialização*

Com exceção de terrenos e de alguns outros itens que integram o ativo imobilizado, pode-se afirmar que esses bens têm um período limitado de vida útil. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica. A esse respeito, o art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, estabelece:

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) **depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;**

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (grifo nosso)

Como se verifica, a depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

A depreciação representa a perda do valor de um bem ao longo do tempo e, que por consequência, gera um custo para a empresa. Assim, é considerada um insumo, porque os bens utilizados no processo produtivo de um novo bem ou na prestação de serviços estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens ou serviços, sendo contabilizada como custo de produção, nos termos do art. 290⁷⁶ do Regulamento do Imposto de Renda.

6.3.2.3 Dos bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004 e restrição ao direito ao crédito do PIS e da Cofins

O artigo 31 da Lei nº 10.865/04 veda, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da sua publicação no Diário Oficial (01.08.2004), o desconto de

⁷⁶ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. (grifo nosso)

créditos provenientes dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

Entretanto, os bens adquiridos para o ativo imobilizado a partir de 1º de maio de 2004 poderão ser tomados créditos de PIS e Cofins, sem qualquer restrição de prazo.

A norma instituidora de tal restrição ao direito de crédito, via depreciação dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, implica em violento atentado a diversos princípios constitucionais, trazendo uma situação intolerável para todos aqueles contribuintes que planejaram seus negócios, calculando a sua capacidade de endividamento, a partir da possibilidade dos créditos que lhe eram expressamente assegurados pela legislação.

6.3.2.4 *Violação ao princípio da isonomia*

O preceito da igualdade é uma norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o legislador. A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos.

Mello (1993, p. 21) afirma que para verificação da observância do princípio da isonomia é forçoso

[...] investigar, de um lado, aquilo que é dotado como critério discriminatório; de outro lado, cumprir verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impede analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Assim, só a conjugação desses aspectos permite que uma regra de direito se ajuste ao princípio da igualdade.

Ataliba (2004, p. 160) ressaltou a importância do princípio da igualdade, ao afirmar que ele se constitui “a primeira base de todos os princípios constitucionais e

condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar.”

Neste sentido, já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao fixar que “o princípio isonômico revela a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas.” (BRASIL, 1998, p. 45).

Voltando para o campo tributário, pode-se afirmar que o princípio da igualdade traz em seu corpo a obrigação do Estado, na qualidade de agente arrecadador, de dispensar aos contribuintes que se encontram em situações equivalentes um tratamento igualitário entre eles.

Na presente situação, a não cumulatividade do PIS e da Cofins foi inserida no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, onde foi acrescido o § 12 do art. 195 da Constituição Federal⁷⁷. De acordo com esse dispositivo constitucional, caberá à lei definir em quais os setores de atividade econômica será implementada a não cumulatividade das contribuições que tem como fato impositivo a receita ou faturamento e a importação de bens ou serviços.

Da leitura do comando constitucional acima mencionado, pode-se evidenciar que o critério discriminador que o legislador ordinário pode se valer no momento do estabelecimento da não cumulatividade do PIS e da Cofins é o do “setor da atividade econômica”.

As diferenciações feitas com base em outros critérios que não o setor de atividade econômica seriam, portanto, incompatíveis com o princípio da igualdade, não podendo ser concedida a não cumulatividade que leve em consideração outros critérios que não sejam o setor em que o contribuinte atua no desenvolvimento de suas atividades.

O art. 31 da Lei nº 10.865/04, ao permitir que os contribuintes que adquiriram bens após 30 de abril de 2004 possam realizar o creditamento relativo à depreciação e à amortização de bens e direitos de ativos imobilizados, e vedar o aproveitamento para aqueles que fizeram tais investimentos anteriormente, trata contribuintes que realizaram as mesmas operações de forma diferenciada, pois a restrição ao direito ao crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, não se

⁷⁷ § 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. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, DOU 31.12.2003, com efeitos a partir de 45 dias da publicação).

direciona exatamente para os “setores de atividade econômica”, mas concerne a situações operacionais, a bens adquiridos em um determinado período.

Por outro lado, Mello (1993, p. 41-42) entende que

[...] não basta analisar o critério escolhido para se efetuar a discriminação, nem verificar se há correlação lógica entre ele e a discriminação levada a efeito pela norma. É ainda necessário verificar se a discriminação está de acordo com a Constituição. Isto é, mesmo que possamos sustentar que, em determinada discriminação ou equiparação, esteja presente uma forte justificativa racional, não pode ela ser aceita se estiver em contraposição com algum outro valor constitucional.

Ao se analisar o art. 31 da Lei nº 10.865/04, observa-se que a restrição ao crédito daquelas pessoas jurídicas que adquiriram bens para o seu ativo imobilizado, antes do dia 01.05.2004, não se pautou por qualquer justificativa razoável. Ocorreu, simplesmente, uma discriminação arbitrária, que não guarda fundamento lógico com o critério erigido pelo texto constitucional.

Não há qualquer diferença entre a empresa que fez inversões incorporadas ao seu ativo permanente até 30.04.2004 e aquela que investiu somente a partir de 01.05.2004, não guardando qualquer relação de pertinência no critério discriminatório eleito pelo legislador e a diferenciação a partir dele estabelecida.

O legislador, ao restringir o direito ao crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, levando em consideração o fator tempo, afrontou diretamente o texto constitucional. Primeiro, porque aqueles contribuintes, confiantes no ordenamento jurídico em vigor, investiram na modernização de suas empresas por meio de aquisição de bens destinados ao seu imobilizado, levando em consideração o direito creditório que teriam por via da depreciação desses bens, todavia, na época, não existia nenhuma restrição⁷⁸. Segundo, porque o fator *discrimen* eleito pelo legislador é inidôneo, pois não retrata o traço diferenciador elencado pela Constituição, que seria “o setor da atividade econômica” na qual está inserido o contribuinte.

⁷⁸ Vide art. 3º das Leis nº 10.637, de 30-12-2002 e 10.833, de 29-12-2003 antes das alterações empregadas pela Lei nº 10.865, de 30-04-2004 e Lei nº 11.051/2004.

6.3.2.5 Violação ao princípio da segurança jurídica

No ordenamento jurídico pátrio está garantido o princípio da segurança jurídica, pois essa é uma das vigas mestras da ordem jurídica, assim entendida como princípio da boa-fé dos administradores ou da proteção da confiança.

Conforme ensinamento de Ataliba (1968, p. 184),

[...] o Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão às pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discreparão. Há segurança jurídica – noção muito mais fecunda, ampla e sadia que o conceito de segurança nacional – onde haja ‘rigorosa delimitação das esferas jurídicas e, sobretudo no campo do direito público, como uma estrita testada dos direitos subjetivos privados – liberdade e propriedade -, ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e arbitrário.

O princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição; mas, além de ser decorrência lógica da isonomia, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança, ele vem implementado pelo princípio da justiça, da legalidade, pela garantia da coisa julgada, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis e dos atos administrativos.

Figueiredo (1989, p. 59), em magistral trabalho, arrola todas as disposições constitucionais que implementam a segurança jurídica, para afirmar ser ela princípio nuclear e essencial à proteção do contribuinte, salientando, ainda, que “não está, o princípio, expresso no texto constitucional. Entretanto, irradia-se, como já afirmado, por todo o sistema constitucional.”

Assim, a segurança jurídica se expressa praticamente na previsibilidade da ação estatal.

Sendo legítima e autêntica, a Constituição conterà as regras básicas de convivência, inspiradas na própria vida do povo e expressadas como direitos e deveres fundamentais. Assim sendo, pela Constituição se ficará sabendo claramente o que pode, o que não pode e o que deve ser feito. Ninguém será surpreendido pela invocação de um direito ou de uma obrigação só conhecidos de alguns ou de difícil compreensão. A surpresa é radicalmente repugnante aos postulados do Estado de Direito, só haverá

certeza quanto aos direitos e obrigações, o que tornará fácil a cada um ter conhecimento do que pode exigir dos outros e do que lhe pode ser exigido. Elimina-se desse modo a possibilidade de um sistema social em que, na prática, só os ricos e poderosos é que têm direitos, porque os demais nem chegam a perceber que o direito existe. A par da certeza, a prática constitucional acarreta a segurança dos direitos. A Constituição legítima e justa não se limita a declarar direitos, mas vai além disso, prevendo os mecanismos que os tornem efetivos para todos. Estando habituados a aplicar a Constituição, os integrantes do povo não só conhecerão seus direitos, mas saberão como fazê-los respeitar e acreditarão que qualquer pessoa terá a possibilidade de receber proteção jurídica e de obter justiça, quando necessário. (ATALIBA, 1968, p. 185-186).

A coletividade necessita da observância do princípio da segurança jurídica com o intuito de afastar a possibilidade de que seus atos pretéritos não serão alvo de lei nova ou ato administrativo retroativo, a impor-lhes obrigações pelos fatos ocorridos. Dessa maneira, a retroatividade só tem lugar quando for para beneficiar os contribuintes, caso contrário teria espírito morto o princípio da segurança jurídica; tendo, então, seu assento garantido no texto constitucional (art. 150, III, "a").

De acordo com o exposto no art. 31 da Lei nº 10.865/04, as empresas que adquiriram bens do ativo imobilizado antes de 1º de maio, somente puderam creditar-se do PIS e da Cofins relativos à depreciação e amortização incidentes sobre esses bens até 31 de julho de 2004. O art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 eram claros ao possibilitarem a tomada de crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado. Eis que advém a Lei nº 10.865/04 e, simplesmente, deixa de existir o direito ao crédito daqueles bens adquiridos quando estava em vigor o dispositivo que autorizava o creditamento, desrespeitando o princípio da segurança jurídica.

Se o legislador estipulou o direito ao crédito do PIS e da Cofins, via depreciação dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, não pode, posteriormente, modificar o tratamento tributário dado sob a égide de legislação permissiva do creditamento. Se o contribuinte teve reconhecido determinado direito fixado em lei, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada.

Se a lei e o ato administrativo devem respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o contribuinte tenha seus direitos violados em decorrência do bel prazer da Administração Pública, que, depois do exercício de um direito pelo contribuinte, chancelado pelo Estado, vem modificar a lei que reconhecia o direito do contribuinte ao crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo

imobilizado, atribuindo efeitos retroativos à nova lei, situação essa totalmente rechaçada pelo ordenamento jurídico.

Dessa forma, nascendo o direito de crédito do PIS e da Cofins a partir da compra do bem incorporado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, e ingressando esse direito na esfera patrimonial do contribuinte, pelo fato de o bem ser destinado à sua atividade essencial, conclui-se, por imperativo lógico, que nenhuma norma superveniente pode retirar do contribuinte, que observou os dispositivos legais e constitucionais vigentes, o seu direito adquirido aos créditos em análise.

6.3.2.6 Impossibilidade de se estabelecer efeitos retroativos à lei

A Constituição Federal, no seu art. 150, III, “a”, estabelece o princípio da irretroatividade da lei tributária, determinando que é vedado aos entes tributantes cobrarem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O art. 31 da Lei nº 10.865/04, ao restringir o direito ao crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado anteriores a 01.05.2004, atingiu situações pretéritas a sua entrada em vigor.

Assevera Machado (2004, p. 163), que

A retroatividade das leis em geral é absolutamente inadmissível. Norma fundamental do Direito dos povos civilizados é a irretroatividade, que é indiscutivelmente um notável instrumento de realização do princípio da segurança jurídica, integrante, a nosso ver da própria essência das normas jurídicas em geral.

O sistema pátrio repugna a lei retroativa, porque, geralmente, esta vem com o timbre do arbítrio, do casuísmo, da pessoalidade, marcas repugnantes do passado que o Estado Democrático de Direito veio sepultar, definitivamente. A proteção ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito, dispensada predominantemente pelas constituições brasileiras, dá maior eficácia à segurança jurídica e a correta dimensão ao âmbito das liberdades públicas. (ATALIBA, 1968, p. 186)

Neste sentido, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 188.366/SP, Relator Ministro Moreira Alves:

Em nosso sistema jurídico, a regra de que a lei nova não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por estar inserida no texto da Carta Magna (art. 5º, XXXVI), tem caráter constitucional, impedindo, portanto, que a legislação infraconstitucional, ainda quando de ordem pública, retroaja para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada, ou que o Juiz a aplique retroativamente. **E a retroação ocorre ainda quando se pretende aplicar de imediato a lei nova para alcançar os efeitos futuros de fatos passados que se consubstanciem em qualquer das referidas limitações, pois ainda nesse caso há a retroatividade** – a retroatividade mínima – uma vez que se a causa do efeito é o direito adquirido, a coisa julgada ou o ato jurídico perfeito, modificando-se seus efeitos por força da lei nova, altera-se essa causa que constitucionalmente é intensa a tal alteração. (BRASIL, 1999, grifo nosso).

É certo que o ordenamento jurídico admite a retroatividade de algumas normas, desde que beneficiem o contribuinte, conforme dicção do art. 106 do Código Tributário Nacional. Ao fazer tal afirmação, diz que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, nas hipóteses estritamente mencionadas no seu texto, albergando norma excepcional que incide tão somente naquelas situações taxativamente estabelecidas.

Assim, o art. 31 da Lei nº 10.865/04 jamais poderia alcançar situações pretéritas à sua edição, pois o princípio da irretroatividade é um limite objetivo que tem por escopo dar garantia e segurança aos cidadãos de que seus atos pretéritos não serão alvo de lei nova retroativa, a impor-lhes obrigações ou penalidades pelos fatos ocorridos antes de sua vigência.

O direito ao creditamento do custo dos bens do ativo imobilizado na apuração do PIS e da Cofins encontra-se consagrado, não somente no modelo de tributação (riqueza produzida pela empresa), mas direito que se assegurou quanto aos bens já adquiridos e que foram considerados em decisões empresariais de investimento.

Dessa maneira, a retroatividade só tem lugar quando for para beneficiar os contribuintes, caso contrário estar-se-ia convivendo em um Estado fruto do arbítrio, do casuísmo, da pessoalidade, marcas repugnantes do passado que veio sepultar definitivamente a Constituição Federal.

6.3.3 Vedação de compensação de créditos apurados no regime não cumulativo com os débitos apurados no regime cumulativo

De acordo com a Receita Federal do Brasil, não há previsão legal para que créditos apurados no regime não cumulativo possam ser compensados com débitos apurados pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, é a solução da Consulta nº 30/06, da 7ª Região Fiscal:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. TELEFONIA CELULAR. A apuração desta contribuição deve ser feita em parcelas distintas em função do regime de incidência instituído nos respectivos diplomas legais. Não há nenhuma previsão legal para que créditos apurados pelo regime de incidência não cumulativo possam ser compensados com débitos apurados pelo regime de incidência cumulativo, tampouco podem aqueles créditos serem compensados com quaisquer outros tributos administrados por esta Secretaria da Receita Federal. Os custos incorridos com a aquisição de aparelhos de telefone celular não podem ser considerados, para fins do disposto na legislação da Cofins, “custos, despesas ou encargos vinculados” à receita de sua atividade preponderante, qual seja a de serviços de telecomunicação. Portanto, não se pode admitir que um possível crédito dessa contribuição, na revenda dos aparelhos (Cofins não cumulativa) possa ser compensado com a Cofins de sua atividade de telecomunicação (Cofins cumulativa)

Ocorre que, com esse emaranhado de normas que tratam do PIS e da Cofins, é totalmente possível que a mesma pessoa jurídica conviva com os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS e da Cofins. É o que acontece as empresas de telefonia móvel, que têm suas receitas de serviços de telecomunicação sujeitas à tributação pelo regime cumulativo e a receita decorrente da venda de aparelhos celulares sujeitas ao regime não cumulativo. Acontece que muitas vezes as pessoas jurídicas sujeitas a ambos os regimes de tributação apuram créditos no regime não cumulativo, que ultrapassam o valor a pagar de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Caso adotada essa orientação da Receita Federal, o contribuinte simplesmente terá que ficar com seu crédito de PIS e de Cofins “estocado”, podendo utilizar-se dele apenas para abater o PIS e a Cofins apurados no regime não cumulativo.

Ora, a possibilidade de se abaterem créditos e débitos inter-regimes não decorre da ausência de previsão legal, mas sim da aplicação do princípio da não

cumulatividade. Admitir o acúmulo de créditos *ad eternum* é ferir o princípio da não cumulatividade do PIS e da Cofins, tornando essas contribuições inconstitucionais, pelo fato de não ser atingido o objetivo maior da não cumulatividade, que é evitar a tributação em cascata dessas contribuições em determinados setores de atividade econômica.

Ademais, a própria legislação do PIS e da Cofins não cumulativos admite, em alguns casos (custos e despesas às receitas decorrentes das vendas de mercadorias para o exterior), que o saldo credor acumulado poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁷⁹, incidindo numa verdadeira afronta ao princípio da isonomia ao inadmitir tal possibilidade, pois inexistente qualquer correlação lógica com o critério adotado pelo legislador para efetuar tal *discrimen* com aquele previsto na Constituição.

⁷⁹ Lei nº 11.116/05, Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

CAPÍTULO VII

REGIME MONOFÁSICO DO PIS E DA COFINS

7.1 Características do Regime Monofásico

A par dos regimes jurídicos cumulativo e não cumulativo, o legislador instituiu o regime monofásico de tributação do PIS e da Cofins objetivando concentrar a tributação em uma única etapa da cadeia produtiva, em regra no industrial e no importador, desonerando as operações realizadas pelos demais integrantes da cadeia produtiva, não ficando sujeitos à incidência da regra matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins, haja vista a aplicação de alíquota zero sobre a receita decorrente da revenda dos produtos abrangidos pela tributação monofásica pelos comerciantes atacadistas e varejistas⁸⁰.

No regime monofásico, as receitas auferidas nas operações subsequentes de determinados produtos não mais se sujeitam à incidência do PIS e da Cofins, concentrando-se toda a tributação na origem e exaurida na operação praticada pelo fabricante ou importador.

No plano constitucional, a autorização para utilização do regime monofásico em relação às contribuições sociais foi prevista pela Emenda nº 33/01, que inseriu o § 4º no art. 149, nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Resumindo, o dispositivo constitucional em comento prevê que a lei poderá definir as hipóteses em que o PIS e a Cofins incidirá apenas em uma única etapa da cadeia produtiva, concentrando-se nesse momento a tributação, desonerando o restante da cadeia.

Atualmente, o regime monofásico de tributação do PIS e da Cofins abrange os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal (Lei nº

⁸⁰ Entende-se que alíquota zero é uma forma de isenção concedida pelo legislador, mutilando parcialmente o critério quantitativo constante do consequente da regra matriz de incidência tributária, impedindo que ela incida nas situações previstas na norma isentiva.

10.147/00), o setor de veículos e autopeças (Lei nº 10.485/02), as operações com combustíveis (Leis nºs 10.366/01, 10.560/02, 11.116/05 e 11.727/08) e com refrigerantes, água, e cerveja (Lei nº 10.833/03).

7.2 Regime Monofásico Versus Regime Não Cumulativo e Art. 17 da Lei nº 11.033/04

O regime monofásico do PIS e da Cofins possui peculiaridades que o diferencia dos regimes cumulativos e não cumulativos dessas contribuições, principalmente pelo fato de não abranger determinadas pessoas jurídicas ou faturamento por elas auferido. Da forma como inserida no ordenamento jurídico, a tributação monofásica das contribuições sociais recai apenas sobre determinados produtos.

Ao optar pelos produtos que se sujeitarão à tributação monofásica, o legislador afasta a aplicação das regras inerentes aos regimes cumulativo e não cumulativo, pois esta demarcação de esferas excludentes de atuação legal de um e outro regime de tributação – o monofásico, o não cumulativo e o cumulativo – é um princípio que se depreende do contexto de convivência harmoniosa que relaciona os três a um ordenamento sistemático, uniforme e não contraditório, no qual não podem existir falhas ou antinomias.

Da definição mesma do regime de cobrança monofásica, extrai-se que, no que tange a uma determinada cadeia de produção e distribuição econômica, o legislador concentrou em uma determinada etapa, numa única relação jurídica tributária, no caso, a da industrialização e importação de bens e produtos, toda a carga tributária que quis fazer incidir sobre todos os elos da corrente.

Para concentrar a cobrança na primeira etapa da cadeia, eleva-se a alíquota da única tributação havida, aproximando-a do valor que seria cobrado nas fases seguintes, zerando a alíquota do PIS e da Cofins dos intermediários e revendedores que fazem parte da cadeia produtiva.

Agora, o que não pode se dar, por impossível e incompatível, é que sobre as receitas tributadas na modalidade monofásica de cobrança da contribuição se queira introduzir regras peculiares ao sistema não cumulativo.

Nesse subsistema tributário, a lei só elege como contribuinte do PIS e da Cofins o fabricante ou importador do produto. Os demais componentes da cadeia produtiva que os revende ou emprega na prestação de serviços não realiza o fato gerador do PIS e da Cofins em decorrência de estarem suas saídas sujeitas à alíquota zero, bem como suas entradas não darem direito a crédito, desde que abarquem somente esses produtos.

Sobre a alíquota zero, o art. 17 da Lei nº 11.033/04 afirma o seguinte: “As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Por força dessa previsão legal, há quem sustente que todas as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins, passaram a autorizar o creditamento, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. E isso independentemente dessa desoneração estar vinculada ao regime de incidência não cumulativa ou ao regime de incidência monofásica dessas contribuições.

Este é o posicionamento adotado por Coelho e Derzi (2005, p. 152), ao afirmarem que

Quando a consulente adquirir mercadorias isentas ou com alíquota zero terá o direito de creditar-se do PIS/Cofins devido, como se tributadas fossem, é o verso e o reverso de uma mesma moeda, cuja substância é o princípio da não cumulatividade. Decidiu a 2ª Região Fiscal da Receita Federal, em resposta à consulta de um contribuinte (solução de consulta n. 23, de 13 de fevereiro de 2004), que a empresa do sistema não cumulativo que adquire insumos isentos ou não tributados pela Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e PIS poderá, ainda assim, aproveitar os créditos relativos à compra.

Apesar da Constituição Federal (art. 195, parágrafo 12) ter remetido à legislação infraconstitucional definir quais as atividades ficariam nos regimes cumulativo e não cumulativo, nenhuma restrição fez ao princípio, como fez, em relação ao ICMS. Logo, por subsunção normativa, adotou na íntegra, o princípio da não cumulatividade, o qual, nos casos de isenção ou alíquota zero (conforme está mantido na Lei n. 10.833 e seguintes), admite a adoção de um crédito presumido para evitar a cumulatividade nas contas do adquirente de insumos isentos ou não tributados.

Ocorre que, a aplicação do art. 17 depende do regime de tributação de PIS e Cofins a que esteja sujeita a pessoa jurídica: regime cumulativo, não cumulativo ou monofásico.

Se a previsão legal de alíquota zero decorre da implementação do regime de tributação monofásico, em que a tributação é concentrada no fabricante ou no importador, então as receitas dos revendedores dos respectivos produtos não estão sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Uma vez estando o produto sujeito à tributação monofásica, a receita decorrente de sua revenda não se sujeita à tributação do PIS e da Cofins, bem como não se cogita o aproveitamento de crédito pelos revendedores desses produtos⁸¹.

É por essa razão que o art. 2º, § 1º, II, c/c o art. 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, vedam o aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins sobre a aquisição de produção sujeitos ao regime de tributação monofásico, nos seguintes termos:

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:
II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; (Inciso acrescentado conforme determinado na Lei nº 10.865, de 30.4.2004, DOU 30.4.2004 - Edição Extra, com efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação)

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: (Caput do inciso com redação determinada na Lei nº 10.865, de 30.4.2004, DOU 30.4.2004 - Edição Extra, com efeitos a partir de 1.5.2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Alínea com redação determinada na Lei nº 11.727, de 23.6.2008, DOU 24.6.2008, com efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação)

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

A razão da vedação prevista na parte final do transcrito inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 parece evidente: bens adquiridos para revenda, cuja receita decorrente da respectiva operação esteja sujeita ao regime monofásico, não autorizam o aproveitamento de crédito, simplesmente porque aquela receita, decorrente, da revenda daqueles bens, não está sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

⁸¹ Neste sentido é o posicionamento de Marques e Coimbra (2009, p. 404).

O artigo 17 da Lei nº 11.033/04 é inaplicável quando se estiver diante da receita de produtos sujeitos ao regime monofásico do PIS e da Cofins, haja vista que o referido dispositivo se refere à manutenção de crédito, pressupondo que a tomada de crédito tenha sido autorizada, situação a qual não ocorre no regime monofásico, pois a tributação é concentrada na pessoa do importador ou fabricante, sendo desonera a tributação de PIS e Cofins no restante da cadeia, bem como vedado o direito ao crédito de PIS e Cofins mesmo quando a pessoa jurídica adquirente desse produto esteja sujeita ao regime não cumulativo de tributação, pois, como dito anteriormente, o regime monofásico de tributação do PIS e da Cofins destina-se ao produto, abarcando todo seu percurso no decorrer da cadeia produtiva.

Nesse sentido são as lições de Marques e Coimbra (2009, p. 405):

Não nos convence o argumento de que o mencionado artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, teria revogado as disposições do transcrito artigo 3º, I, b, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, para assim sustentar-se que os revendedores – no caso, de produtos farmacêuticos – passaram a ter direito ao crédito decorrente das despesas, custos e encargos vinculados às receitas decorrentes da venda desses produtos.

A nosso ver esse entendimento não tem consistência porque funde e confunde o regime jurídico monofásico (no qual não há que se falar em crédito) com o regime jurídico da não cumulatividade (no qual se cogita sobre crédito).

Assim decidiu o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. PIS/Cofins. GASOLINA. REGIME MONOFÁSICO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PELA DISTRIBUIDORA. IMPOSSIBILIDADE. Ao estabelecer a tributação monofásica de PIS e Cofins relativamente à gasolina, o legislador concentrou a carga tributária na receita obtida pela refinaria. Para as demais integrantes da cadeia, retirou a receita da venda de gasolina da base de cálculo e impediu a apuração de crédito relativamente à sua aquisição. Não se pode falar em manutenção de crédito cuja própria apuração é vedada por lei. (TRF 4ª - AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - Processo n. 200771110016530, Relatora: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, D.E. 28/05/2008)

Com efeito, os custos, despesas e encargos vinculados à receita sujeitas ao regime monofásico de tributação, não geram direito ao crédito de PIS e Cofins, e, consequentemente, não se cogita sobre sua manutenção.

7.3 Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil 26/04: Inconstitucionalidades e Ilegalidades

De acordo com o veiculado no ADI SRF 26/04⁸², os hospitais, clínicas médicas, clínicas odontológicas, entre outras pessoas jurídicas elencadas no art. 1º do mencionado diploma normativo, devem aplicar as alíquotas de 0,65% e de 3%, respectivamente, da contribuição para o PIS e para a Cofins, sobre as respectivas receitas auferidas referentes a determinados produtos farmacêuticos utilizados como insumo nas prestações de serviços, por ocasião da segunda ou posterior etapa da cadeia plurifásica, vedando-se a segregação dessa parcela, na receita bruta, para fins de aplicação das alíquotas zero dispostas no art. 2º, *caput*, da Lei nº 10.147/00⁸³.

⁸² Art. 1º Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente.

Parágrafo único. É vedado a essas entidades:

I - a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços;

II - a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa aos produtos referidos no inciso I.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se também às receitas correspondentes à prestação de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico, radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue.

⁸³ Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação determinada na Lei nº 10.548, de 13.11.2002, DOU 14.11.2002, com efeitos fatos geradores referentes aos produtos classificados na posição 30.01, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1, 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente à publicação)

I - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto nº código 3003.90.56, 30.04, exceto nº código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Inciso com redação determinada na Lei nº 10.865, de 30.4.2004, DOU 30.4.2004 - Edição Extra, com efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação)

Nessa esteira de entendimento, as receitas auferidas pelos hospitais, clínicas médicas, entre outros, decorrentes da venda dos produtos farmacêuticos especificados na Lei n.º 10.147/00 estariam submetidas às incidências da contribuição para o PIS e para a Cofins, dando ensejo à visualização do fenômeno da cumulatividade, o que não se coaduna com o disposto no art. 149, § 4º da CF, que permite à lei instituir regimes monofásicos de tributação.

Ocorre que as pessoas jurídicas que realizam a industrialização ou a importação dos produtos farmacêuticos especificados na Lei nº 10.174/00, na primeira etapa da cadeia produtiva, submetem às receitas auferidas em decorrência das respectivas vendas desses produtos às incidências da contribuição para o PIS e para a Cofins, respectivamente, as alíquotas de 2,1% e de 9,9%,

Como se vê, na forma sugerida pelo ADI SRF 26/04, há um verdadeiro desvirtuamento do regime de tributação monofásica da contribuição para o PIS e para a Cofins de que trata a Lei nº 10.147/00, tendo em vista a ocorrência de mais de uma incidência numa cadeia monofásica, restando por inobservado o disposto no art. 149, § 4º, da Constituição Federal.

Ademais, o ADI SRF 26/04 viola o princípio da isonomia, pois não há qualquer diferença entre a empresa que utiliza os produtos farmacêuticos sujeitos à alíquota zero para revenda e aquela que os utilizou na prestação de seus serviços, não guardando qualquer relação de pertinência no critério discriminatório eleito pela Secretaria da Receita Federal e a diferenciação a partir dele estabelecida.

A Secretaria da Receita Federal, por meio de ato declaratório, ao determinar a inclusão dos medicamentos na base de cálculo do PIS e da Cofins dos hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, o valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147/00, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, afrontou diretamente o texto constitucional. Primeiro, porque as tributações desses produtos estão sujeitas a uma alíquota majorada (2,1% – PIS e 9,9% – Cofins) justamente para afastar a tributação do restante da cadeia produtiva. Segundo, porque o fator

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do artigo 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

discrimen eleito pela Secretaria da Receita Federal é inidôneo, pois não guarda pertinência lógica com o disposto no art. 149, § 4º, da Constituição Federal, uma vez que, estabelecida a tributação monofásica num determinado setor, concentra-se a tributação no industrial ou no importador, desonerando o resto da cadeia, **independentemente do tipo de atividade exercida pelas empresas que compõe o restante da cadeia produtiva.**

Assim, para não ocorrer desvirtuamento do regime monofásico de tributação de que trata a Lei nº 10.147/00, na forma pretendida pelo ADI SRF 26/04, deve ser realizada a segregação, na receita bruta, dos valores correspondentes aos produtos farmacêuticos especificados na Lei nº 10.147/00, pois, segundo o entendimento veiculado no ADI SRF 26/04, seriam verificadas incidências em mais de uma etapa ao longo da cadeia plurifásica, visualizando-se o fenômeno da cumulatividade, incompatível com o regime monofásico de tributação.

De outra forma, sendo aplicadas as alíquotas zero das contribuições para o PIS e da Cofins sobre a parcela dos valores referentes aos produtos farmacêuticos especificados na Lei nº 10.147/00 e as mencionadas alíquotas de 0,65% e de 3% sobre a parcela das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas em decorrência apenas das prestações de serviços, estariam preservados os regimes monofásicos de tributação, não se visualizando o fenômeno da cumulatividade.

Neste sentido foi a decisão proferida pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ao julgar a Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.33.00.017460-0/BA:

TRIBUTÁRIO. PIS E Cofins. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS. HOSPITAL. I. A Lei nº 10.147/2000 majorou a alíquota tributária dos contribuintes que industrializam e importam os produtos farmacêuticos que indica no inciso I, "a", do seu art. 1º, atribuindo, em compensação, alíquota zero às pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, excetuando apenas as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES (art. 2º, parágrafo único). Adota-se com esse procedimento o sistema de tributação monofásico, com alíquotas majoradas nas primeiras etapas da cadeia produtiva e alíquotas reduzidas à zero na etapa final de comercialização. II. O ato administrativo está adstrito aos termos da lei, não podendo inovar no mundo jurídico, sob pena de ilegalidade. III. A única restrição imposta pela Lei n. 10.147/2000 à aplicação de alíquota zero ao PIS e à Cofins, na forma acima exposta, foi quanto às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, sendo, portanto, ilegal a vedação imposta pelo Ato Declaratório Incidental n. 26, da SRF, aos hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, "a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro

de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços". IV. Hospital que destaca nas notas as receitas decorrentes da venda de medicamentos da prestação de serviços, não recolhe o PIS e a Cofins sobre a receita do fornecimento desses medicamentos, viabilizando-se, ainda, a compensação dos valores recolhidos indevidamente, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, observado o disposto no art. 170-A do CTN.V. Apelação provida para anular a sentença que indeferiu a petição inicial e, no mérito, julgado por força do art. 515, § 3º, do CPC, conceder a segurança nos termos em que requerido.

Também assim decidiu o TRF da 4ª Região, *litteris*:

TRIBUTÁRIO. PIS E Cofins. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS. HOSPITAL. Ocorre a chamada tributação monofásica em se tratando de medicamentos, ou seja, a concentração da cobrança do PIS e da Cofins no início da cadeia econômica, sobre a receita das pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos, em percentual superior ao normal, desonerando-se as fases subsequentes de distribuição e venda de tais produtos, cujas receitas passaram a gozar de alíquota zero. No caso dos autos, temos Hospital que, quando do faturamento relativo ao atendimento dos pacientes, destaca todas as rubricas conforme a sua natureza: diárias, dietas, honorários médicos, material médico hospitalar, medicamentos, taxa de uso de equipamentos etc. Há, pois, claramente, o fornecimento de medicamentos aos pacientes, em caráter oneroso, conforme a necessidade imposta pelo tratamento de cada qual. Sendo passível de destaque os respectivos valores, não há que se exigir PIS e Cofins sobre a receita do fornecimento de medicamentos, viabilizando-se, ainda, a compensação dos valores pagos indevidamente. Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento ao apelo, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. (TRF, 4ª R. Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.70.00.013112-3/PR Rel. Des. Leandro Paulsen. Julgamento: 07.08.2007)

Por outro lado, o ADI 26/04 leva a crer que não é possível a indissociabilidade da receita da prestação de serviços dos hospitais, clínicas médicas, entre outros, com a venda de produtos farmacêuticos aos seus pacientes, devendo por isso integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins dessas pessoas jurídicas.

Contudo, tal argumento não se sustenta. Em primeiro lugar, não se pode utilizar a analogia para a exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional). Em segundo lugar, o fato gerador do ISS, do PIS e da Cofins são totalmente diversos. O ISS tem como fato imponible a prestação de serviços de qualquer natureza, incidindo a cada serviço prestado (efeito cascata). O PIS e a COIFNS tem como fato jurídico tributário o auferimento de faturamento pela

pessoa jurídica, sendo dada a possibilidade ao legislador adotar regimes de tributação diferenciados (cumulativo, não cumulativo, monofásico), conforme dispõe o art. 195 da Constituição Federal.

Logo, uma vez adotado o regime monofásico de tributação do PIS e da Cofins, concentra-se a tributação no industrial ou no importador, elevando-se as alíquotas destes tributos, desonerando o restante da cadeia produtiva, independentemente dos produtos sujeitos a esse regime de tributação serem utilizados para a venda ou como insumos na prestação de serviços.

Situação diversa ocorre com o ISS, pois inexistente o regime de tributação monofásica nesse tributo, não se aplicando alíquotas elevadas em qualquer etapa da cadeia produtiva a fim de desonerar da tributação os seus demais componentes, além do fato de o ISS incidir em cascata, ou seja, a cada nova prestação de serviços ocorre novo fato jurídico tributário.

O fato de as pessoas jurídicas estarem elencadas no art. 1º do ADI 26/04 como insumo na sua prestação de serviços, não muda a situação de que o PIS e a Cofins dos produtos farmacêuticos foi recolhida, na sua totalidade, na fabricação ou importação, não se confundindo a receita auferida com a prestação de seus serviços e a receita decorrente da venda de produtos farmacêuticos empregados no tratamento de seus pacientes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tecidas as considerações a respeito do tema proposto no presente trabalho chegaram-se às seguintes conclusões:

Capítulo I

- Com o surgimento do movimento do giro linguístico, somente a linguagem é apta para construir a realidade, pois, para se conhecer qualquer objeto do mundo concreto, é mister a produção de linguagem. Sem ela jamais se chegaria ao conhecimento da realidade circundante.
- Os objetos não precedem o discurso, mas surgem com ele, pois é por meio do seu emprego que o mundo circundante ganha significado. Contudo, a significação do vocábulo não depende da relação com o objeto, mas do vínculo que estabelece com outras palavras.
- A verdade não é algo objetivo, mas sim decorrente das regras de estrutura da língua que constroem a realidade. O conhecimento é decorrente da observação das regras de estrutura da língua.
- O que chega pela via dos sentidos é um dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pela transformação do mundo caótico, que circunda o homem, em algo por ele compreensível, que, por meio da linguagem, o ordena e constitui em realidade.
- O conhecimento é uma construção linguística, que se desenvolve na linguagem e segundo seus limites. Ele só ganha sua plenitude por meio da expedição de um juízo.
- Conhecer o direito é compreender a linguagem que o constitui. Sem a compreensão dessa linguagem torna-se impossível conhecer o direito positivo.
- Toda linguagem fundamenta-se noutra linguagem, ou seja, ela sempre se reporta a outra linguagem e não a outra coisa, isso decorre do fato de a

linguagem prescindir de referenciais empíricos, pois ela própria se mantém, construindo e desconstruindo suas realidades.

- O direito positivo é o conjunto de normas válidas num dado país, num determinado momento histórico. Sua manifestação se dá através de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade.
- A partir da concepção de direito como o conjunto de normas válidas de direito, afasta-se do campo de investigação da ciência do direito as razões econômicas, políticas e sociais que desencadearam a produção da norma jurídica, interessando para o cientista do direito apenas o “conjunto de normas jurídicas válidas”.
- Ao se tomar o direito como um corpo de linguagem, o método analítico de trabalho hermenêutico mostra-se um mecanismo eficiente para o seu conhecimento, pois enfatiza a uniformidade da análise do objeto e a precisa demarcação da esfera de investigação, permitindo que se entre em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informa.

Capítulo II

- Norma jurídica é a significação construída a partir da leitura dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D ($H \rightarrow C$)”.
- A norma jurídica está sempre na implicitude dos textos, não podendo se falar em norma expressa.
- Toda norma deve ser estruturada na forma hipotético-condicional para ser construído o seu sentido deôntico. Caso isso não ocorra, não restará manifestado o sentido prescritivo completo da mensagem legislada. Contudo, as significações que compõem a posição sintática de hipótese e consequente das normas jurídicas se modificam de acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos.

- A hipótese traz a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos no momento de sua ocorrência. O conseqüente trata dos efeitos jurídicos gerados por conta da realização do fato previsto na hipótese, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres correlatos, delineando a previsão de uma relação jurídica, modalizada por meios dos funtores deônticos proibido, permitido ou obrigatório.
- A regra matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata, instituidora de tributos, trazendo em seu bojo os critérios necessários para identificar a hipótese de incidência tributária (critério material, temporal e espacial) e o conseqüente critérios que caracterizam os elementos da relação jurídica tributária (critério pessoal e quantitativo).

Capítulo III

- Deflui da leitura do texto constitucional a noção de tributo como obrigação de caráter pecuniário e compulsório, instituída em lei, que não decorra da prática de ato ilícito, devida ao Estado ou a pessoa por ele delegada, observados os limites constitucionalmente estabelecidos.
- Uma classificação jurídica, formulada com rigor científico, haverá de, a um só tempo, atender ao primados básicos sobre os quais se assenta a teoria das classes e refletir as peculiaridades do direito positivo.
- As propostas classificatórias que dividem os tributos em vinculados e não vinculados, conquanto erigidas em absoluta conformidade com a teoria das classes, não têm o condão de explicar e justificar todas as variáveis sistêmicas, decorrentes das particularidades do direito positivo.
- A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação. Assim, haverá: (a) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (b) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (c) o grupo

dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado período de tempo.

- Da reunião dessas três classificações, é proporcionada a identificação de cinco espécies tributárias, são elas: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.
- As contribuições, de acordo com o texto constitucional, subdividem-se em quatro grandes grupos:
 - a) As Contribuições Sociais foram criadas para promover a execução de atividades estatais direcionadas a assegurar a saúde, a assistência dos desamparados e a previdência social;
 - b) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico destinam-se a beneficiar um dado setor econômico que justifique a intervenção do Estado na economia, visando consagrar os princípios insculpidos no art. 170 da Constituição Federal;
 - c) As Contribuições Institucionais de Interesse de Categoria Econômica ou Profissional, também chamadas de “contribuições corporativas”, têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais;
 - d) A contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que foi acrescida ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 39/02.
- A Cofins é uma contribuição social voltada para o financiamento da seguridade social, criada pela Lei Complementar nº 70/91, tendo por fundamento de validade o art. 195, I, da Constituição Federal, o qual autoriza a instituição de contribuição sobre o faturamento ou receita.
- A contribuição ao PIS foi criada antes do advento da atual Constituição Federal por meio da Lei Complementar nº 7/70, sendo recepcionada pelo texto constitucional por meio do art. 239, podendo incidir tanto sobre o “faturamento” ou a “receita” das pessoas jurídicas.

Capítulo IV

- A Constituição Federal de 1988 traçou minuciosamente a competência impositiva dos entes tributantes, estabelecendo os exatos limites da tributação através de uma série de princípios que devem ser seguidos pelo legislador ao criar as figuras de exação.
- A “competência” é norma que qualifica o agente e estabelece a forma e os limites de sua atividade, estampada num juízo hipotético-condicional, formando uma estrutura normativa dotada de sentido deôntico completo. No âmbito tributário, pode ser entendida como espécie normativa que autoriza a atuação das pessoas jurídicas de direito público interno a edição de normas instituidoras de tributo.
- A hipótese da norma de competência tributária é composta pelo sujeito competente para editar o tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pelo procedimento legislativo que deve ser realizado para a inserção de enunciados prescritivos no sistema do direito positivo aptos a dar a possibilidade de construção da regra-matriz de incidência tributária e pelas coordenadas de tempo e espaço que deve ocorrer o exercício desse procedimento.
- No conseqüente da norma de competência encontram-se as notas da relação jurídica que vai se estabelecer entre o sujeito competente para edição de tributo e a totalidades de pessoas destinatárias da norma tributária, tendo como objeto a possibilidade de produzir textos jurídicos que obriguem outros sujeitos de direito a realizar condutas relativas à tributação, estabelecendo os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia, ou seja a matéria que poderá ser tratada pela norma que será criada.
- É também no conseqüente que se encontram os condicionantes materiais da atividade do legislador ordinário no momento da instituição do PIS e da Cofins, formando núcleos semânticos que não podem ser desconsiderados pelas normas inferiores, como é o caso do conceito de faturamento e de receita encampados pelo texto constitucional, limites conceituais intransponíveis previstos na norma de competência dessas contribuições.

- A Constituição Federal, no art. 195, I, deu a possibilidade de o legislador federal instituir o PIS e a Cofins sobre a receita ou faturamento da pessoa jurídica.
- O texto constitucional, ao definir as materialidades “faturamento” e “receita”, limitou a atividade do legislador ordinário, não dando margem de discricionariedade para determinar o alcance semântico desses termos, tendo em vista a existência de um conceito constitucional preconcebido por mais que ele não esteja expressamente previsto na Constituição, mas que constitui um pressuposto de interpretação e de aplicação do texto constitucional.
- Não cabe ao legislador infraconstitucional dar o alcance que lhe convém aos conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita”, cabendo a ele atentar-se ao conteúdo semântico encampado pela Constituição no momento da instituição dos regimes de tributação do PIS e da Cofins.
- O conceito de faturamento encampado pela Carta Maior decorre do resultado obtido pelas pessoas jurídicas das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, seja para pagamento à vista, seja para pagamento a prazo. Faturamento é espécie do gênero receita, abrangendo apenas aqueles ingressos de elementos resultantes da venda de mercadorias e de prestação de serviços.
- O sentido semântico da expressão “receita”, para fins de fixação da base de cálculo do PIS e da Cofins, deve compreender apenas aquelas entradas no caixa da pessoa jurídica com sentido de permanência.
- Analisando a Lei nº 9.718/98, as Leis Complementares nos 70/91, 77/90, e as Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, conclui-se que a materialidade erigida pelo legislador da União, no momento que instituiu os regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico do PIS e da Cofins, é auferir faturamento, apesar do legislador buscar equipará-lo ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.
- A edição da Emenda Constitucional nº 20/98 tem o significado inequívoco de que faturamento e receita não se confundem, e de que, até então, não era permitida a instituição de contribuição social tendo como fato gerador as receitas.

Capítulo V

- A regra matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins no regime cumulativo para incidir no caso em concreto não leva em conta o ciclo econômico que o sujeito passivo encontrasse inserido, recaindo no instante que a pessoa jurídica aufera faturamento, não comportando fracionando de sua incidência entre os diversos contribuintes que compõe a cadeia produtiva.
- O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendeu que o termo “faturamento” adotado pelo constituinte não pode ser interpretado de maneira extensiva para nele inserir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil – como o fez a Lei nº 9.718/98, acarretando inversão da hierarquia normativa, em detrimento da rigidez constitucional e lesão irreparável ao princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito.
- A locação de bens não se confunde com a prestação de serviços, tratando-se de contratos com naturezas jurídicas distintas, e que não podem ser confundidos para fins tributários. Apenas as receitas oriundas de uma obrigação de fazer podem ser alcançadas pela tributação do PIS e da Cofins, não integrando o conceito de faturamento as receitas decorrentes da locação de bens móveis ou imóveis.
- A qualificação das operações bancárias como serviços não abrange todo e qualquer serviço, mas apenas que se enquadram numa prestação que consiste em fazer algo mediante remuneração sob um regime jurídico específico. Adotando essa ótica acerca da definição de serviços para fins de conformação da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins, apenas as receitas de prestação de serviços bancários podem ser alcançadas pela tributação dessas contribuições, pois faturamento não se equipara com o total da receita operacional auferida pela pessoa jurídica.
- Para fins tributários é necessária a efetiva disponibilidade da receita, pois “auferir receita potencial” não está inserida no critério material da regra matriz de Incidência do PIS e da Cofins. Aceitar a inclusão das vendas não

adimplidas como faturamento da pessoa jurídica significa adotar uma base de cálculo que não mensura devidamente as reais proporções do fato sujeito a tributação, causando uma falsa impressão da capacidade contributiva do sujeito passivo, sujeitando-o a uma tributação em total descompasso com a norma padrão de incidência do PIS e da Cofins.

Capítulo VI

- Os princípios são normas jurídicas porque são eles que dão base para a criação de outras normas, ou seja, são as linhas mestras das diretrizes magnas do sistema jurídico, pois espelham os postulados básicos e os fins da Constituição. São carregados de valor, refletindo o conjunto de preceitos tidos como fundamentais para a sociedade nas suas relações intersubjetivas.
- Os princípios podem ser classificados de acordo com o grau de objetividade das suas prescrições. Eles podem significar valores, marcados pelo seu grande teor de subjetividade, não dispondo o intérprete de critérios objetivos para aferir se o princípio foi ou não violado; ou limite objetivo, marcado por critérios incisivos para delimitação do seu conteúdo que se voltam para realizar valores, de forma indireta e mediata.
- A não cumulatividade é um princípio constitucional tributário que consubstancia verdadeiro limite objetivo à atuação do legislador infraconstitucional na instituição dos tributos a ele submetidos, que busca evitar a oneração artificial dos preços de mercadorias, produtos e serviços, implementado os valores inseridos no art. 170 da Constituição Federal, como também da igualdade e da vedação ao confisco, mediante a imposição de uma única incidência durante ciclo econômico de determinado bem ou serviço.
- Em relação ao ICMS e ao IPI, o texto constitucional esclarece o método a ser adotado para implementar o princípio da não cumulatividade, determinando a compensação do que for devido em cada operação, com o montante do tributo relativo às operações anteriores. No caso do PIS/Cofins (art. 195, §12, da Constituição Federal), silenciou o legislador constitucional quanto ao

método a ser utilizado para implementação do princípio da não cumulatividade, deixando a cargo do legislador infraconstitucional eleger o modo de operacionalizar esse princípio.

- A não cumulatividade do PIS e da Cofins funciona como um verdadeiro limite material que integra a norma de competência tributária, cuja função é limitar o conteúdo da regra matriz de incidência a ser produzida, determinando que seja adotado método eficaz para impedir os efeitos econômicos produzidos pela incidência cumulativa.
- O § 12 do art. 195 da Constituição impôs um limite à discricionariedade do legislador infraconstitucional no momento de instituir o PIS e a Cofins não cumulativos, segundo o qual, a lei definirá os setores de atividade econômica que poderão adotar essa sistemática de tributação. É certo que o legislador ordinário não está obrigado a implementar a sistemática não cumulativa. Contudo, se assim decidir, só poderá discriminar as situações sujeitas à sistemática não cumulativa unicamente em razão do critério de comparação “setor da atividade econômica”.
- A não cumulatividade do PIS e da Cofins não está relacionada com um bem, produto, ou serviço, mas com o faturamento da pessoa jurídica. Por esse motivo, todos os fatos que culminam na obtenção de receita são relevantes para a não cumulatividade destas contribuições.
- A norma do direito ao crédito do PIS e da Cofins pressuposta na Constituição confere o direito de tomada de crédito sobre todas as despesas incorridas pelo contribuinte no exercício de sua atividade.
- O legislador infraconstitucional, ao instituir ao PIS e Cofins não cumulativos, não respeitou os pressupostos constitucionais, ampliando essa sistemática de tributação além dos setores da atividade econômica a que alude a Constituição, bem como criou uma série de restrições ao direito creditório do contribuinte, por meio de uma lista taxativa e exaustiva de crédito (art. 3º da Lei nº 10.833/03), além da Receita Federal editar vários atos restringindo ainda mais essa lista, restando ao final um regime de abatimento de créditos que não representa o princípio da não cumulatividade na sua integridade.
- O conceito de insumos adotado pela legislação do IPI e do ICMS está intimamente ligado à materialidade desses tributos, que têm como fato

imponível, respectivamente, as operações relativas à industrialização de produtos e as operações relativas à circulação de mercadorias.

- O conceito de insumos na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins é bem mais amplo que o conceito de insumos utilizados pela legislação que trata do IPI e do ICMS. Ele se estende a todo consumo de bens ou serviços que se caracteriza como custo, segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.
- O ativo imobilizado compreende tudo o que diz respeito à manutenção das atividades normais da sociedade e de seu empreendimento, abrangendo todos os bens, que de algum modo, sejam utilizados na manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.
- A depreciação representa a perda do valor de um bem ao longo do tempo e, por consequência, gera um custo para a empresa. Assim, é considerada um insumo porque os bens utilizados no processo produtivo de um novo bem ou na prestação de serviços, estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens ou serviços.
- O art. 31 da Lei nº 10.865/04, ao restringir o direito de crédito de PIS e Cofins, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado implica em violento atentado a diversos princípios constitucionais:
 - a) Viola o princípio da isonomia, porque o critério discriminatório utilizado pelo legislador leva em consideração o fator tempo e não o setor de atividade econômica que está inserido o contribuinte, como bem determinou o texto constitucional;
 - b) Viola o princípio da segurança jurídica, porque, nascendo o direito de crédito do PIS e da Cofins, a partir da compra do bem incorporado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, e ingressando esse direito na esfera patrimonial do contribuinte pelo fato de o bem ser destinado à sua atividade essencial, conclui-se, por imperativo lógico, que nenhuma norma superveniente pode retirar do contribuinte que observou os dispositivos legais e constitucionais vigentes o seu direito adquirido ao crédito;

- c) Viola o princípio da irretroatividade das leis, ao restringir o direito ao crédito, via depreciação, dos bens adquiridos para o ativo imobilizado anteriores a 30.04.2004, pelo fato de atingir situações pretéritas à sua entrada em vigor, interferindo diretamente no direito que se assegurou quanto aos bens já adquiridos e que foram considerados em decisões empresariais de investimento.
- A possibilidade de se abaterem créditos e débitos inter-regimes não decorre da ausência de previsão legal, mas sim da aplicação do princípio da não cumulatividade. Admitir o acúmulo de créditos ad eternum é ferir o princípio da não cumulatividade do PIS e da Cofins, tornando essas contribuições inconstitucionais, pelo fato de não ser atingido o objetivo maior da não cumulatividade, que é evitar a tributação em cascata dessas contribuições em determinados setores da atividade econômica.

Capítulo VII

- No regime monofásico, as receitas auferidas nas operações subsequentes de determinados produtos não mais se sujeitam à incidência do PIS e da Cofins, concentrando-se toda a tributação na origem e exaurida na operação praticada pelo fabricante ou importador.
- Ao optar pelos produtos que se sujeitarão a tributação monofásica, o legislador afasta a aplicação das regras inerentes aos regimes cumulativo e não cumulativo, pois essa demarcação de esferas excludentes de atuação legal de um e outro regime de tributação – o monofásico, o não cumulativo e o cumulativo – é um princípio que se depreende do contexto de convivência harmoniosa que relaciona os três a um ordenamento sistemático, uniforme e não contraditório, no qual não podem existir falhas ou antinomias.
- A aplicação do art. 17 depende do regime de tributação de PIS e Cofins a que esteja sujeita a pessoa jurídica: regime cumulativo, não cumulativo ou monofásico. Se a previsão legal de alíquota zero decorre da implementação do regime de tributação monofásico, em que a tributação é concentrada no

fabricante ou no importador, então as receitas dos revendedores dos respectivos produtos não estão sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Uma vez o produto estando sujeito à tributação monofásica, a receita decorrente de sua revenda não se sujeita a tributação do PIS e da Cofins, bem como não se cogita o aproveitamento de crédito pelos revendedores desses produtos.

- No ADI SRF 26/04 há um verdadeiro desvirtuamento do regime de tributação monofásica da contribuição para o PIS e para a Cofins de que trata a Lei nº 10.147/00, tendo em vista a ocorrência de mais de uma incidência numa cadeia monofásica, restando por inobservado o disposto no art. 149, § 4º, da Constituição.
- O ADI SRF 26/04 viola o princípio da isonomia, pois não há qualquer diferença entre a empresa que utiliza os produtos farmacêuticos sujeitos à alíquota zero para revenda e aquela que os utilizou na prestação de seus serviços, não guardando qualquer relação de pertinência no critério discriminatório eleito pela Secretaria da Receita Federal e a diferenciação a partir dele estabelecida.
- O fato de as pessoas jurídicas estarem elencadas no art. 1º do ADI 26/04 como insumo na sua prestação de serviços, não muda a situação de que o PIS e a Cofins dos produtos farmacêuticos foi recolhida, na sua totalidade, na fabricação ou importação, não se confundindo a receita auferida com a prestação de seus serviços e a receita decorrente da venda de produtos farmacêuticos empregados no tratamento de seus pacientes.

REFERÊNCIAS

ABBAGANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. O conceito e a classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 15, n. 55, 1991.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS**: conceitos normativos de faturamento e receita. São Paulo: MP Ed., 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. PIS – exclusão do ICM de sua base de cálculo. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 35, jan./mar. 1986.

ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo. Dialética, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

_____. O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, São Paulo: Dialética, v. 11, p. 175-183, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego Marcel (Coord.). **Comentários à Lei Complementar nº 87/96**: de advogados para advogados. São Paulo: MP Ed., 2008.

_____. **Comentários à Lei Complementar nº 116/03:** de advogados para advogados. São Paulo: MP Ed., 2009.

BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 118, p. 90, jul. 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base impositiva do ISS e das contribuições para o PIS e a Cofins. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 23, 1999, cad. 1.

BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. A não-cumulatividade do PID e da cofins após a Emenda Constitucional nº 52/03. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 109, p. 100-106, Outubro, 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 15 mar. 2004.

_____. **Solução de Consulta SRF nº 30, de 1º de fevereiro de 2006**. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060201+%3C+=+20060201&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060201+%3C+=+20060201&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 28 mar. 2010.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

_____. **Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987**. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 1987.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 16 dez. 1998.

_____. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. DOU, Brasília, DF, 12 dez. 2001.

_____. **Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002**. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). DOU, Brasília, DF, 20 dez. 2002.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 2003.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. DOU, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. DOU, Brasília, DF, 28 nov. 1998.

_____. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 2000.

_____. **Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.** Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 4 jul. 2002.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a 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. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

_____. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 30 abr. 2004.

_____. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 2004.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...] e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 28 mai. 2009.

_____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 8 set. 1970.

_____. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.** Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 4 dez. 1970.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 1991.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 534.190/PR** – 2003/0085847-2, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 6 set. 2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 207.130/SP.** Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma. DJU Seção I, Brasília, DF, 3 abr. 1998.

_____. **Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 369.651/RS.** Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 30 jun. 2006.

_____. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP,** Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 25 mai. 2001.

_____. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE.** Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 28 ago. 1992.

_____. **Recurso Extraordinário nº 148.304/MG,** Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJU, Brasília, DF, 12 mai. 1995.

_____. **Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE,** Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 18 nov. 1992.

_____. **Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS,** Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 16 dez. 1994.

_____. **Recurso Extraordinário nº 188.366/SP,** Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 19 nov. 1999.

_____. **Recurso Extraordinário nº 346.084/PR,** Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 9 nov. 2005.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.020853-4,** Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso, Julgamento: 8 mai. 2008.

_____. **Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.33.00.017460-0/BA.** Rel. Des. Osmane Antonio dos Santos. Julgamento: 26 mai. 2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 2007.71.11.001653-0/RS,** Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, DJE, 28 mai. 2008.

_____. **Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.70.00.013112-3/PR,** Rel. Des. Leandro Paulsen, Segunda Turma. Julgamento: 07 ago. 2007.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

_____. **Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.** Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 1987.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.** Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 16 dez. 1998.

_____. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.** Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. DOU, Brasília, DF, 12 dez. 2001.

_____. **Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002.** Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). DOU, Brasília, DF, 20 dez. 2002.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 2003.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. DOU, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. DOU, Brasília, DF, 28 nov. 1998.

_____. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 2000.

_____. **Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.** Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 4 jul. 2002.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a 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. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

_____. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 30 abr. 2004.

_____. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 22 dez. 2004.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...] e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 28 mai. 2009.

_____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 8 set. 1970.

_____. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.** Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 4 dez. 1970.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. DOU, Brasília, DF, 31 dez. 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. PIS e Cofins na importação – aspectos controvertidos de suas regras-matrizes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CAMPOS, Octavio Fischer (Coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo 1981.

_____. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Filosofia do Direito I: lógica jurídica**. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC, 2005.

_____. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB), **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 12, p. 42, set. 1996.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 61, 1993.

_____. Reorganização societária em face das hipóteses de incidência do PIS e da Cofins. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 106, p. 5-22, 2008.

_____. **Teoria da norma tributária**. 38. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CANAZARO, Fábio. Os juros sobre o capital próprio e a (não) incidência das contribuições PIS e cofins. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 117, p. 32-40, Junho, 2005.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A não cumulatividade do PIS e da cofins. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 116, p. 32-43, Maio, 2005.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Fungibilidade entre os regimes cumulativos e não cumulativos do PIS/COFINS. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 150, p.113-118, Março, 2008.

_____. PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 115, p. 143-154, abr. 2005.

_____. PIS/Cofins: regime cumulativo x não-cumulativo. Contratos de longo prazo. Reajustes pelo IPGP-M Instruções normativas 568/04 e 658/06. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 145, p. 148-157, Outubro, 2007.

_____. Questões diversas sobre a tributação dos combustíveis – PIS, Cofins e Cide. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 86, p. 111-121, Novembro, 2002

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. PIS e COFINS não-cumulativos: incidência sobre o faturamento e não sobre a receita. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 165, p. 17-25, junho, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial, **Revista de Direito Tributário**, n. 55, São Paulo, RT, 1991.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**: Implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ, Roberto. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/COFINS e as exportações. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 154, p. 104-108, Julho, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: princípio da segurança jurídica, In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 13, n. 47, p. 56-61. jan./mar. 1989.

FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo. Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 50, p. 100 ss., maio/jun 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. *In*: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coord.). **Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009.

HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Lançamento tributário e "autolancamento"**. São Paulo: Dialética, 1997.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Versão 2.0a. São Paulo: Objetiva, 2007. 1 CD-ROM.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KNOPFELMACHER, Marcelo. A invalidade da vedação do desconto de crédito de PIS/cofins não-cumulativos, na aquisição de bens ou serviços "não sujeitos ao pagamento" dessas contribuições. *In*: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 111, p. 79-92, Dezembro, 2004.

_____. **O conceito de receita na constituição: método para sua tributação sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. PIS e COFINS: Receita tributária e contábil. Distinções. Incidência sobre variação cambial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) **Direito tributário**: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao código tributário nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARQUES, Márcio Severo; COIMBRA, Ronaldo. Não Cumulatividade do PIS e da Cofins e o art. 17 da Lei n. 11.033/2004. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/COFINS no regime monofásico. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 154, p. 118-129, Julho, 2008.

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.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MINATEL, José Antonio. Compensação de Crédito de PIS/Cofins Não-Cumulativo, interregimes. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Congresso do Ibet, III**. Interpretação e Estado de Direito.. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MINNER, Ricardo. “Vendas inadimplidas” e a hipótese de incidência da COFINS e do PIS. In: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 164, p. 76-86, maio, 2009.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006.

OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. Conteúdo jurídico do princípio constitucional da não-cumulatividade aplicável às contribuições sociais para o PIS/Cofins, *in* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CAMPOS, Octavio Fischer (Coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. *In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ONO, Juliana O; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues. **Manual do PIS e da COFINS: atualizado até 20 de julho de 2009**. 1 ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competencia Administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho (Coord). **PIS e cofins na teoria e na prática: Uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativo**. São Paulo: MP Ed., 2009.

PETRY Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, p. 116-131, out. 2007.

_____. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: Limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PISCITELLI, Thatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo, Quartier Latin, 2006.

REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 111, dez. 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

ROLIM, João Dácio. A Natureza Jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e Alterações da sua Base de Cálculo e Destinação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **PIS Problemas Jurídicos Relevantes**. 1. ed. São Paulo-SP: Dialética, Edições, Eventos e Cursos, 1996, v. 1, p. 140-142.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Compensação e restituição de tributos. **Repertório de Jurisprudência IOB**, 1. quinzena fev. 1996.

_____. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEHN, Solon. **Cofins incidente sobre a receita bruta**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHARLACK, José Rubens. A natureza jurídica dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime de “não-cumulatividade”. *In*: **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 115, p. 63-69, Abril, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (Atualizadores). 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**: São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. Natureza Jurídica da “Não-cumulatividade” da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e aplicabilidade, *in* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CAMPOS, Octavio Fischer (Coord.). **PIS-Cofins**: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. PIS e Cofins. Tributação da Receita e Faturamento em Face das Decisões do STF. Palestra proferida no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, n. 98. São Paulo: Malheiros. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 1, São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 2, São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**: uma visão pragmática. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

YAMASHITA, Douglas. Discriminação de situações sujeitas às sistemáticas cumulativa ou não-cumulativa do PIS e da Cofins: Limitações Constitucionais. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a segurança social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. PIS e COFINS: Inconstitucionalidades do regime não-cumulativo para prestadoras de serviços. In: **Revista da Escola Paulista de Direito**. Direito Tributário questões atuais. Florianópolis: conceito editorial, ano V, n.7, maio/jun, 2009.