



ROBERTO FERRAZ - COORDENAÇÃO

---

# PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO 2

Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação

André Elali	Humberto Ávila
Eduardo Domingos Bottallo	Ives Gandra da Silva Martins
Emmanuel de Crouy Chanel	James Marins
Ernesto Lejeune Valcárcel	João Dácio Rolim
Eurico Marcos Diniz de Santi	Luís Eduardo Schoueri
Fernando Aurelio Zilveti	Marciano Seabra de Godoi
Fernando Facury Scaff	Marco Aurélio Greco
Franco Gallo	Maria João Carreiro Pereira Rolim
Francesco Moschetti	Michel Bouvier
Gerd Willi Rothmann	Misabel Abreu Machado Derzi
Hamilton Dias de Souza	Ricardo Lobo Torres
Hugo de Brito Machado	Roberto Ferraz
Hugo de Brito Machado Segundo	Selma Ferraz
Apêndice: Friedrich Hayek	

QUARTIER LATIN

ROBERTO FERRAZ (*coordenador*)

*Advogado e Consultor em Curitiba. Mestre em Direito Público pela UFPR.  
Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Professor Titular da  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná.*

# PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO 2

Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação

André Elali	Humberto Ávila
Eduardo Domingos Botallo	Ives Gandra da Silva Martins
Emmanuel de Crouy Chanel	James Marins
Ernesto Lejeune Valcárcel	João Dácio Rolim
Eurico Marcos Diniz de Santi	Luís Eduardo Schoueri
Fernando Aurelio Zilveti	Marciano Seabra de Godoi
Fernando Facury Scaff	Marco Aurélio Greco
Franco Gallo	Maria João Carreiro Pereira Rolim
Francesco Moschetti	Michel Bouvier
Gerd Willi Rothmann	Misabel Abreu Machado Derzi
Hamilton Dias de Souza	Ricardo Lobo Torres
Hugo de Brito Machado	Roberto Ferraz
Hugo de Brito Machado Segundo	Selma Ferraz

Apêndice: Friedrich Hayek

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, outono de 2009  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

# Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: [editora@quartierlatin.art.br](mailto:editora@quartierlatin.art.br)  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

Coordenação Editorial: Vinicius Vieira

Revisão de Texto: Silvana Moreli Vicente Dias  
Tarsila Nascimento Marchetti

Diagramação: Lucas de Souza C. Vieira

Capa: Miro Issamu Sawada

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) – Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ISBN: 85-7674-396-5

1. Tributário. 2. Direito.

## Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

## SUMÁRIO

*Apresentação, por Roberto Ferraz, 19*

### I. FILOSOFIA E HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO E SEUS PRINCÍPIOS

EMMANUEL DE CROUY CHANEL

*A Cidadania Fiscal, 25*

I. A Cidadania Fiscal. Atenuação da Sujeição Fiscal .....	33
A. Os fundamentos possíveis de uma limitação da obrigação fiscal .....	33
1. Imposto e Propriedade .....	34
2. Imposto e liberdade .....	37
B. A construção no século XVIII de um contribuinte, sujeito de direitos .....	40
1. O cidadão passivo ou os direitos do administrado .....	41
2. O cidadão participativo ou o direito do contribuinte de participar da aplicação da lei fiscal .....	47
3. O cidadão titular de direitos políticos .....	48
C. A cidadania do contribuinte: uma ficção .....	54
1. O contribuinte não consente o imposto .....	54
2. O fracasso da implicação dos contribuintes .....	57
II. A cidadania, fundamento da obrigação fiscal .....	60
A. A vitalidade ideológica do princípio .....	61
1. A formulação do princípio no século XVIII .....	61
2. A redescoberta do princípio .....	67
B. A teoria do imposto-troca .....	75

FERNANDO AURELIO ZILVETI

*Interpretação, tipo e linguagem na aplicação do Direito Tributário, 85*

1. Introdução .....	87
2. Histórico doutrinário .....	88
3. Formas tradicionais de interpretação .....	92
4. Teleologia e Ponderação .....	98
5. Tipo, linguagem e aplicação do Direito Tributário .....	103
6. Conclusão .....	108

FRANCO GALLO

*Justiça Social e Justiça Fiscal, 113*

1. Introdução .....	115
2. Fiscalidade e neoliberalismo .....	118
3. Qual a relação entre os direitos de propriedade, o contribuinte e a função de imposição? .....	122
4. As interações entre a propriedade, os direitos sociais e a fiscalidade na Constituição Italiana .....	128
5. Algumas breves considerações finais sobre a relação entre a justiça social e a justiça fiscal, e sobre a necessidade de fixar na futura Constituição europeia certo número de princípios fiscais fundamentais .....	133

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

*Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo  
como critério para sua constitucionalidade, 139*

1. Introdução .....	141
2. O Papel do Tributo e seu "Duplo Dividendo" .....	142
3. Inserção do Tributo na Ordem Econômica do Século XXI .....	146
4. Um caso emblemático: PIS e COFINS .....	151
5. Inconsistência, Insegurança e Igualdade: novos parâmetros para o exame da constitucionalidade da norma tributária .....	155

MARCO AURÉLIO GRECO  
*Do Poder à Função Tributária, 165*

MICHEL BOUVIER  
*A Questão do Imposto Ideal, 177*

I. As Condições Políticas e Sociológicas da Legitimidade do Poder Fiscal .....	181
II. As Condições Jurídicas e Administrativas da Legitimidade do Poder Fiscal .....	186
1. Um direito fiscal composto de princípios e de regras identificáveis ...	187
2. As garantias e direitos dos contribuintes .....	188

SELMA FERRAZ  
*Princípios da Ordem Econômica e o Conceito de Sociedade Justa, 193*

1. Quanto ao caráter ontológico dos princípios .....	195
2. “Pleno Emprego”: ingerência fiscal e desenvolvimento vocacional ....	204
3. Eliminação de desigualdades, discriminações fiscais e auto-sustentabilidade .....	214

II. PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

ANDRÉ ELALI  
*Um Exame da Desigualdade da Tributação em face dos Princípios da Ordem Econômica, 223*

1. Introdução .....	225
2. A igualdade da tributação .....	226
3. A igualdade e os princípios da ordem econômica .....	230
3.1. Constituição e desenvolvimento econômico .....	231
3.2. Livre iniciativa e livre concorrência .....	236
3.3. Proteção do consumidor .....	238

3.4. Redução das desigualdades regionais e sociais .....	240
3.5. Busca pelo pleno emprego .....	241
3.6. Outros princípios .....	245
4. Algumas considerações sobre a concorrência e o mercado .....	245

ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL

*O Princípio de Igualdade, 251*

1. Plano .....	253
2. O princípio da igualdade e os problemas a que afeta .....	255
3. A superação do princípio da capacidade contributiva como princípio exclusivo da justiça tributária .....	256
4. A aparição do princípio da igualdade. Seu significado e inicial desenvolvimento no âmbito tributário .....	257
5. As especificações e exigências do princípio da igualdade no âmbito tributário .....	262
6. Conclusão final: a igualdade, a extrafiscalidade e o conceito de tributo ....	272

FRANCESCO MOSCHETTI

*O Princípio da Capacidade Contributiva, 279*

1. Individualização no art. 53 da Constituição italiana do fundamento substancial da obrigação tributária e do principal critério de justiça na criação e repartição dos tributos .....	281
2. Categoria constitucional do princípio da capacidade contributiva e seu valor autônomo em relação ao princípio geral de igualdade .....	285
3. O princípio da capacidade contributiva como limite posterior das generalíssimas proibições de ilogicidade, de incoerência, de arbítrio ..	286
4. O princípio da capacidade contributiva como limite de toda norma de lei, inclusive de caráter procedimental e processual, que influem na “contribuição aos gastos públicos” .....	288
5. O princípio de capacidade contributiva como critério interpretativo vinculante. Conseqüência também sobre a prática da administração financeira .....	291

6. Capacidade contributiva e limites à autonomia contratual.	
O problema da evasão de normas impositivas .....	293
7. Segue: e de normas de benefícios fiscais .....	295
8. Conclusões em ordem a eficácia do art. 53	
sobre a autonomia negocial .....	296
9. Segue: conclusões em ordem a relação entre o art. 53 e a evasão	
tributária. Necessidade de uma norma geral antielisiva .....	297
10. Função solidária e função garantista no art. 53. Inexistência de	
uma primazia do interesse fiscal sobre a capacidade	
contributiva individual .....	298
11. Conceito de capacidade contributiva na evolução doutrinal .....	301
12. Segue: no rumo da jurisprudência .....	306
13. O princípio da capacidade contributiva no quadro	
do sistema impositivo .....	309
a) Lacunas no gravame de cada manifestação da capacidade	
econômica total .....	309
b) Tributação de hipóteses não indicativas de capacidade econômica ...	311
c) Múltipla tributação da mesma capacidade econômica sobre	
o mesmo sujeito .....	314
14. O princípio da capacidade contributiva no	
âmbito dos impostos individuais .....	316
a) Isenção do mínimo .....	316
b) Consideração de outros aspectos indicativos	
da capacidade pessoal .....	320
c) Fixação normativa das rendas mínimas .....	321
d) Benefício fiscal e utilização extrafiscal dos impostos .....	323
15. Conclusões .....	330

GERD WILLI ROTHMANN

*Tributação, Sonegação e Livre Concorrência, 331*

1. Introdução .....	333
2. A tributação e seus efeitos na ordem econômica .....	334
2.1. O efeito de sinalização .....	334
2.2. Função fiscal e extrafiscal dos impostos .....	335
2.2.1. Normas de finalidade fiscal .....	335



2.2.2. Normas tributárias de finalidade social (extrafiscal ou indutora) .....	338
2.2.3. Normas de simplificação .....	340
2.3. O princípio da neutralidade da tributação .....	341
2.3.1 A neutralidade concorrencial no plano nacional .....	341
2.3.2. A Concorrência Tributária Internacional .....	350
3. Os tributos como instrumentos de proteção ambiental, utilizados na política concorrencial. ....	357
4. Sonegação fiscal e livre concorrência .....	361
4.1. O fenômeno da sonegação .....	361
4.2. Motivos da sonegação fiscal .....	363
4.3. Medidas legislativas contra a sonegação fiscal .....	364
4.4. Medidas administrativas contra a sonegação fiscal .....	368
5. Conclusão .....	370

## HUGO DE BRITO MACHADO

### *Ordem Econômica e Tributação, 373*

1. Introdução .....	375
2. Ordem Econômica .....	375
2.1. Conceito .....	375
2.2. Opção política pela liberdade econômica .....	377
3. Propriedade Privada .....	378
3.1. Alcance do princípio .....	378
3.2. Vedação do confisco .....	379
4. Livre Concorrência .....	381
4.1. Sentido da garantia constitucional .....	381
4.2. Inversão do princípio da livre concorrência pelo fisco .....	382
5. Defesa do Meio Ambiente .....	384
5.1. Novo dispositivo constitucional .....	384
5.2. Harmonização dos princípios .....	385
5.3. Reciclagem de lixo .....	385
6. Vedação das sanções políticas .....	387
6.1. Sentido da expressão sanções políticas .....	387
6.2. Inconstitucionalidade das sanções políticas .....	388
6.3. Argumento em defesa das sanções políticas .....	390

6.4. A jurisprudência do STJ e do STF e a persistência da Fazenda Pública .....	391
7. Súmulas vinculantes .....	395
7.1. O Judiciário e o arbítrio da Fazenda Pública .....	395
7.2. Responsabilidade pessoal do agente público .....	395

## HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

### *Tributação e livre concorrência, 397*

1. Introdução .....	399
2. Livre-concorrência como direito fundamental .....	400
3. Tributação e seus reflexos sobre a livre concorrência .....	404
4. Livre-concorrência e “relativização” de direitos do cidadão contribuinte .....	405
4.1. Colocação do problema .....	405
4.2. Livre-concorrência e direito à jurisdição .....	407
4.3. Livre-concorrência e coisa julgada .....	411
4.4. Livre-concorrência e devido processo legal .....	415
4.5. Livre-concorrência e limites à fixação de “critérios especiais” de tributação .....	421
5. Considerações finais .....	423
Referências Bibliográficas .....	425

## HUMBERTO ÁVILA

### *Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário, 427*

Introdução .....	429
1. Uso de liberdade e abuso de poder: as “sanções políticas” na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	429
2. Abuso de liberdade e uso de poder: as “medidas ordenatórias” na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	432
3. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário .....	435
Conclusões .....	439

MARCIANO SEABRA DE GODOI

*A compensação ambiental prevista na Lei 9.985/2000, 441*

1. Introdução .....	443
2. A compensação ambiental, que não surgiu com a Lei 9.985/2000, nunca foi nem poderia ser um tributo	
3. Não se trata de “indenizar” nem de “prevenir” um dano específico, mas sim de “compensar” a ocorrência de um impacto ambiental significativo .....	449
4. Comparação com a compensação financeira pela exploração de recursos naturais prevista no art. 20, § 1.º da Constituição .....	452
5. A compensação prevista no art. 36 da Lei 9.985/2000 não constitui necessariamente um bis in idem em relação a outras medidas compensatórias previstas na licença ambiental .....	455
6. A compensação ambiental e o teste de proporcionalidade .....	456
7. A responsabilidade do órgão licenciador e o risco de degeneração da figura da compensação ambiental .....	461
8. Conclusão .....	462
Referências Bibliográficas .....	463

MARIA JOÃO CARREIRO PEREIRA ROLIM

JOÃO DÁCIO ROLIM

*Desenvolvimento e Princípios da Tributação: O desafio de financiar  
serviços públicos de infra-estrutura em mercados competitivos.*

*Um exemplo europeu, 465*

1. Introdução .....	467
2. Serviços de Interesse Econômico Geral na Comunidade Européia ..	469
2.1. Terminologia .....	471
2.2. Serviços de Interesse Econômico Geral – SGEI: a evolução de um conceito comunitário .....	473
3. A aplicação das regras de competição e os Serviços de Interesse Econômico Geral .....	474
3.1. Artigo 10 do TEC .....	476

3.2. O Artigo 86 do TCE e a promoção da liberalização do setor de serviços públicos .....	477
3.3. O caso Corbeau: reconhecendo a especificidade dos serviços de interesse geral .....	480
4. Como financiar serviços de interesse econômico geral: subsídios fiscais e as normas de competição .....	483
5. Conclusão .....	487
Referências Bibliográficas .....	488

RICARDO LOBO TORRES

*Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica, 491*

1. Introdução .....	493
2. O Princípio da Concorrência .....	493
2.1. Concorrência no Direito Tributário Interno .....	493
2.1.1. A Proteção da Concorrência como Princípio Constitucional .....	493
2.1.2. Concorrência e Execução Política .....	495
2.2. A concorrência no direito internacional tributário .....	496
2.2.1. A Concorrência nos Tratados de Bitributação .....	496
2.2.2. A Concorrência Fiscal Danosa .....	497
2.2.3. A Neutralidade Concorrencial .....	498
3. O princípio da Proteção do Meio Ambiente .....	498
4. Princípios de Justiça Tributária Ambiental .....	499
4.1. Princípio do Poluidor-pagador .....	500
4.2. Princípio do Consumidor-pagador .....	502
4.3. Princípio da Capacidade Contributiva .....	503
4.4. Princípio do Custo/benefício .....	504
5. Princípios de Segurança no estado da sociedade de riscos ambientais .....	504
5.1. Princípio da Precaução .....	508
5.2. Princípio da Prevenção .....	509
5.3. Princípio da Legalidade Tributária e Taxas Ambientais .....	509
5.3.1. A Flexibilização da Legalidade das Taxas .....	509
5.3.2. As Taxas Ambientais .....	510
5.3.3. As Taxas do IBAMA .....	512

ROBERTO FERRAZ

*O Princípio de Capacidade Contributiva na Tributação  
Ambientalmente Orientada, 517*

1. Princípios .....	519
1.1. Princípios e regras .....	519
1.2. Os princípios são universais e não comportam exceções .....	521
1.3. Ponderação de princípios? .....	524
2. Princípio de capacidade contributiva .....	526
2.1 Igualdade, critérios positivos e negativos .....	526
2.2. Capacidade contributiva como concretização do Princípio de Igualdade em matéria tributária .....	528
2.3. Diferentes manifestações de capacidade contributiva, conforme as espécies tributárias .....	530
3. Tributação ambientalmente orientada: bases .....	536
3.1. Extrafiscalidade .....	536
3.2. O Dirigismo Fiscal .....	542
3.3 Internalização de custos ambientais .....	547
3.4. Poluidor-pagador e as espécies tributárias .....	553
3.5. Conclusão: a capacidade contributiva nos tributos ambientalmente orientados .....	558

III. PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO APLICADOS

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

*Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas  
Fiscais Destas: Compreensão e Limites, 565*

Primeira Parte .....	568
1. Breve Digressão Propedêutica .....	568
2. O Direito Privado e o Direito Tributário .....	569
3. Responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais nas sociedades de pessoas – o art. 134, VIII, do CTN .....	570
4. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou dos estatutos – o art. 135, III, do CTN .....	575

Segunda Parte .....	582
5. A inclusão dos sócios e/ou administradores das sociedades no pólo passivo do processo de execução fiscal por ato judicial – impossibilidade .....	582
6. O controvertido art. 13 da lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993 ....	587
7. O super complicado art. 78, §§ 3º e 4º, da lei complementar nº 126, de 14 de dezembro de 2006 .....	590
8. Conclusões .....	595
9. Bibliografia .....	598

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

*Transação e Arbitragem no Direito Tributário:  
Paranóia ou Mistificação?, 599*

1. “Modernidade”: paranóia ou mistificação? .....	601
2. Enfoque da análise e os cinco vícios encontrados no anteprojeto da “Transação e Arbitragem no Direito Tributário” .....	602
3. Impossibilidade jurídica da idéia de “regra geral de transação”: corrupção sistêmica dos conceitos jurídicos de “litígio” e “motivação” para noções econômicas de “litígio” e “motivação” revestidas de juridicidade aparente .....	604
4. Conclusões iniciais sobre a aplicabilidade da transação no direito tributário em conformidade com a análise e sistematização do Anteprojeto de Lei, veiculado no Ofício nº 624/PGFN-PG, de março de 2007 .....	607
5. Adulteração dos conceitos de “tributo”, “lançamento tributário”, “suspensão da exigibilidade”, “decadência e prescrição”, “extinção do crédito” e de “certidão negativa”, fixados no CTN .....	609
5.1. Adulteração do conceito de “tributo” .....	610
5.2. Adulteração da sistemática do Art. 151 e o “paraíso das CNDs – certidões negativas de débito” .....	611
5.3. Alteração dos conceitos de “lançamento”, “extinção do crédito” e relativização dos prazos de “decadência e prescrição”, criando absoluta insegurança jurídica .....	613

6. Transação com <i>status</i> de coisa julgada: completa blindagem do controle de legalidade de todas as formas de transação previstas no anteprojeto, impedindo controle de conteúdo, impondo efeitos <i>ex nunc</i> das decisões do STF e apenas permitindo controle formal .....	614
7. Redação dúbia, vaga, contraditória e confusa, sugerindo a possibilidade interpretativa ambígua de vários dispositivos .....	618
8. Ruptura dos principais cânones da Ordem Constitucional e da noção de Estado de Direito: seu tom de pessoalidade fere a igualdade e a legalidade e sua pretensão de “confidencialidade” macula o ideal da moralidade administrativa e o princípio da publicidade .....	624
9. Conclusões finais sobre o anteprojeto de lei: problemas legais, observações, críticas e sugestões .....	625
9.1. Sob a perspectiva externa do direito .....	625
9.2. Sob a perspectiva interna e infraconstitucional .....	627
9.3. Enfim, sob a perspectiva constitucional .....	629

#### FERNANDO FACURY SCAFF

##### *PIS e COFINS Não-Cumulativos e os Direitos Fundamentais, 631*

1. Exposição do Problema .....	633
2. Do direito ao trabalho e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS .....	637
3. Livre concorrência e isonomia: inexistência de razão justificável para o <i>discrímen</i> adotado .....	643
4. O respeito pelos direitos fundamentais e o Primado da Constituição .....	649

#### HAMILTON DIAS DE SOUZA

##### *Ainda a Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar: Impossibilidade de Utilização do IOF como Sucedâneo da CPMF, 653*

Introdução .....	655
1. A discriminação de competências e a racionalidade do sistema tributário .....	656
2. Impossibilidade de substituição da CPMF pelo IOF .....	661

3. Os motivos apresentados não autorizam a elevação das alíquotas do IOF pelo Poder Executivo .....	664
Conclusão .....	674

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

*O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária – inteligência da MP 320/06 rejeitada pelo Congresso Nacional – Atos e portarias da Receita Federal vinculados a MP 320/06 – Eficácia após a rejeição – Parecer, 675*

1. Consulta .....	677
2. Resposta .....	681
2.1. Princípio da Equivalência .....	682
2.2. As medidas provisórias em matéria tributária .....	689
2.3. Eficácia e validade das medidas provisórias .....	694
2.4. Relação jurídica e situação jurídica .....	696
2.5. Descompetitividade tributária .....	
2.6. Princípio da moralidade e impessoalidade da Administração Pública .....	703
2.7. Resposta .....	708

JAMES MARINS

*As Limitações Constitucionais do Substantive Due Process e do Procedural Due Process à imputação da responsabilidade tributária dos sócios e administradores e ao redirecionamento da execução fiscal, 711*

1. Aspectos introdutórios .....	714
2. A responsabilidade dos sócios e gestores no CTN .....	715
3. A responsabilidade para a Seguridade Social .....	716
4. A responsabilidade no Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte .....	717
5. A configuração da responsabilidade no STJ: dolo, fraude e extinção irregular .....	720
6. Procedural <i>due process</i> e apuração da responsabilidade: potenciais responsáveis ou co-responsáveis? .....	721



7. Função apuratória anômala no processo de execução fiscal: inversão paradigmática .....	723
8. As arriscadas soluções encontradas no STJ: necessidade de revisão à luz da Constituição .....	725

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

*Mutações Jurisprudenciais, em Face da Proteção da Confiança e do Interesse Público no Planejamento da Receita e da Despesa do Estado, 729*

1. Introdução .....	731
2. Pressupostos teóricos imprescindíveis. O Estado de Direito não pode ser reduzido ao Estado das “Leis” .....	735
3. Os tribunais em relação especular: a força dos precedentes no controle de constitucionalidade difuso e concreto .....	737
4. Inaplicabilidade dos princípios da irretroatividade, da proteção, da confiança e da boa-fé ao poder público .....	744
5. Conclusões .....	748

IV. APÊNDICE

FRIEDRICH AUGUST VON HAYEK

*O Setor Público e o Setor Privado, 757*

1. A dupla função do governo .....	759
2. Bens coletivos .....	762
3. A delimitação do setor público .....	766
4. O setor independente .....	769
5. A tributação e a dimensão do setor público .....	772
6. Segurança .....	775
7. O monopólio de serviços pelo governo .....	779
8. Informação e educação .....	784
9. Outras questões críticas .....	786

V. ÍNDICE ALFABÉTICO REMISSIVO, 789

**PIS E COFINS NÃO-  
CUMULATIVOS E OS  
DIREITOS FUNDAMENTAIS**

**Fernando Facury Scaff**

*Professor da Universidade Federal do Pará, Doutor em Direito pela USP – Universidade de São Paulo – Brasil, e sócio responsável pela filial de São Paulo do escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro e Scaff – Advogados.*

## PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

### 1. EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA

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

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

Nesse contexto, a COFINS era cobrada à alíquota de 2%, posteriormente alterada para 3% pela Lei nº 9.718/98, ao passo que o PIS incidia ao percentual de 0,75%, sendo depois reduzido para 0,65% pela Lei nº 9.715/98 – esta com ampliação da base de cálculo.

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

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

2. Os artigos 8º da Lei nº 10.637/02 e 10 da Lei nº 10.833/03 estabeleceram os contribuintes que permaneceram sujeitos à legisla-

ção anterior e, por conseqüência, ao regime cumulativo, de sorte que todos os demais foram automaticamente transferidos para a sistemática não cumulativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se verificar que o impacto é bastante significativo.

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

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

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

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

O que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 criaram não foi um sistema não-cumulativo, mas um brutal aumento de alíquota adotado por um restritíssimo direito a crédito.

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

Além disso, o excessivo aumento da carga tributária não foi acompanhado pela capacidade econômica dos contribuintes, obrigados a mudar para o regime não cumulativo sem a possibilidade de gerar créditos para abatimento, o que viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva.

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

Assim, as empresas que tiveram majorada a alíquota das contribuições ao PIS e a COFINS, com restrições ao seu crédito, foram submetidas à elevação confiscatória da carga fiscal, o que constitui grave

---

1 Uma análise puramente teórica desse aspecto deve ser buscada em Humberto Ávila: O "Postulado do Legislador Coerente" e a não cumulatividade das contribuições. In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v.11. Organização Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Ed. Dialética, 2007. p.175-183.

obstáculo ao exercício de atividade econômica, em flagrante incompatibilidade com vários Princípios de nosso ordenamento jurídico.

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

## **2. DO DIREITO AO TRABALHO E A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS**

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

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

### **LEI 10.637/02 (PIS)**

Art. 3º:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; [...].

### **LEI 10.833/03 (COFINS)**

Art. 3º:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [...].

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

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

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

**PACTO INTERNACIONAL SOBRE DIREITOS ECONÔMICOS, SOCIAIS E CULTURAIS**

(NORMA INTEGRADA AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO PELO

**DECRETO Nº 591, DE 6/7/92):**

**Artigo 6º**

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

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

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

A não-concessão do crédito vai na contra-mão do que determina este preceito consagrador de direitos e liberdades fundamentais, inclusive o direito AO trabalho.

Registre-se que esta norma internacional já foi integrada ao ordenamento jurídico brasileiro através do que determina o Decreto 591, de 1992.

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



## Artigo 2º

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

## Artigo 5º

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

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

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

Art. 5º.:

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

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

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

XXVII - proteção em face da automação, na forma da lei; [...].

Art. 170: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VIII - busca do pleno emprego [...].

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

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

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa [...].

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

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

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

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

6. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, até a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, era prevista apenas no âmbito infraconstitucional. A Carta Maior era omissa quanto à cumulatividade ou não das contribuições em análise, deixando ao legislador ordinário, através de lei, a escolha da melhor técnica e a sua

respectiva disciplina. Naquela época, portanto, o legislador podia impor (como de fato impôs) limitações ao direito de crédito.

Com a edição da EC nº 42, a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi elevada ao nível constitucional, através da inclusão do § 12 no texto do artigo 195 da CF, determinando: “[...] A Lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, ‘b’; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.”.

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

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

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

Para o PIS e a COFINS, a regra não pode ser vista de maneira diferente. Ou seja, deve ser garantido ao contribuinte o direito de compensar, na apuração das referidas contribuições, o montante de PIS e COFINS relativo às operações anteriores, sem as restrições ao crédito impostas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

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

Contudo é preciso resguardar os **Valores constitucionais de respeito ao Trabalho e ao Trabalhador.**

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

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

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

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

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

O que permite a Constituição é a definição pelo legislador infraconstitucional dos setores da atividade econômica para os quais a siste-

mática da não-cumulatividade poderá ser aplicada. Sempre com respeito aos Princípios constitucionais.

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

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

Portanto as restrições ao direito de crédito estipuladas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ofendem o conceito constitucional de não-cumulatividade, criando um sistema de abatimento de créditos limitado a determinadas receitas, além de violar outros princípios constitucionais, em direta afronta ao que dispõe a Lei Maior.

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

### 3. LIVRE CONCORRÊNCIA E ISONOMIA: INEXISTÊNCIA DE RAZÃO JUSTIFICÁVEL PARA O DISCRÍMEN ADOTADO

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

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

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

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

De acordo com o princípio da isonomia, as distinções entre contribuintes devem atender ao princípio da capacidade contributiva, o qual, nos termos do artigo 150, inciso II, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

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

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

---

2 Sobre a diferença entre os conceitos de “livre concorrência” e de “liberdade de iniciativa econômica” e sua correlação com o direito tributário remeto o leitor ao meu artigo intitulado “Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência”. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. v. 9. Organização Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Ed. Dialética, 2005. p. 110-135.

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

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

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

Caso analisada esta situação do **discrímen** Lucro com a do **discrímen** Faturamento, o que será constatado?

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

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

Assim, não se trata de uma situação de iniquidade geral, mas pontual, decorrente da inexistência de um tratamento diferenciado para as empresas que se encontram nessa situação de “não-reconhecimento legal de seu direito ao crédito”, a fim de igualar situações desiguais – gerando problemas concorrenciais de monta, em face do custo fiscal amplificado artificialmente.

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

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

Conforme adverte RICARDO RIBEIRO:

Diante desse quadro podemos ter, por exemplo, o absurdo de condenar uma empresa ao regime majorado da não cumulatividade por ser isenta ou ter direito à redução de IR, motivo que leva à imposição da apuração pelo lucro real. Assim, encontra-se no regime mais gravoso uma pessoa que tenha desenvolvido projeto de modernização de setor econômico prioritário para o desenvolvimento regional nas áreas abrangidas pelas extintas Sudene e Sudam, pois goza



de redução de IR, de acordo com o artigo 1º da medida Provisória nº 2.199-14/01. Como não é difícil perceber, o incentivo fiscal em questão baseia-se no combate ao desequilíbrio inter-regional. Justamente por este motivo, a empresa deve, de acordo com a citada lei, apurar o IR pelo lucro real, estando, por este motivo, a ela atribuída a disciplina majorada da não-cumulatividade de PIS e COFINS<sup>3</sup>.

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

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

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

---

3 RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 111, São Paulo, Dialética, p.108.

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

11. A violação aos princípios constitucionais, contudo, não pára por aí. Além de tratar desigualmente os iguais, a imposição da nova sistemática não cumulativa constitui um grave embaraço ao exercício da atividade econômica, o que se mostra incompatível com o princípio da livre iniciativa, pilar constitucional reator da ordem econômica, de acordo com o artigo 170<sup>4</sup>.

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

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

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

---

4 Um trabalho instigante sobre o tema pode ser encontrado no estudo de Roberto Ferraz, "A Igualdade o aproveitamento de créditos de Cofins e PIS não cumulativos", no prelo pela *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 149, mais focado nos aspectos ambientais e isonômicos que envolvem a matéria.

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

Senão vejamos: dentro de um mesmo segmento econômico, se determinada empresa pode optar pelo lucro presumido, ela consegue fugir da carga tributária de 9,25% de PIS/COFINS, sendo tributada no percentual de 3,65%. Já a empresa que, por qualquer razão, for obrigada à apuração pelo lucro real, estará inexoravelmente condenada à tributação mais gravosa. Observe-se ainda que, se esta empresa estiver dentre aquelas que usam mão-de-obra intensiva – que não gera crédito –, a situação concorrencial será periclitante, fadada ao insucesso.

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

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

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

#### **4. O RESPEITO PELOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PRIMADO DA CONSTITUIÇÃO**

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

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

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

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

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

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO  
 TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLI-

## CAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

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

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

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

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

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

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de

distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação, comprometendo a própria função do regime não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à razoabilidade.

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

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

(TRF4, APELAÇÃO CÍVEL, 2004.71.08.010633-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 25/04/2007)

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

Entendo absolutamente inconstitucionais as restrições constantes dos dispositivos que vedam o direito ao crédito de PIS e de COFINS pelo uso de mão-de-obra (inciso I, §2º, artigo 3º da Lei nº 10.637/02, e inciso I, §2º, artigo 3º da Lei nº 10.833/03) por violarem os dispositivos constitucionais acima transcritos que garantem a valorização e a dignificação do trabalho humano, o que está sendo dilapidado pelas mesmas, com repercussão em várias outras áreas, tal como o direito da concorrência.

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