V O T O - V I S T A

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – No extraordinário, protocolado com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, a recorrente articula com a ofensa aos artigos 2º, 5º, inciso II, 150, inciso I, 195, § 9º, e 246 da Carta Federal. Afirma haver a Lei nº 10.637/2002, ao introduzir mudanças na contribuição social para o PIS, implicado violação ao princípio constitucional da igualdade. Consoante argumenta, a prestação de serviços, cujo custo é composto, em maior parte, por mão de obra, não pode aproveitar créditos, ao passo que as empresas industriais, por possuírem insumos na produção, têm mais possibilidades de realização da não cumulatividade. Sustenta a inconstitucionalidade da regra de apuração do tributo prevista na citada Lei, por decorrer de Medida Provisória formalmente inconstitucional, a qual, segundo alega, afrontou o previsto no artigo 2º da Emenda Constitucional nº 6/1995 ao regulamentar o artigo 195, inciso I, do Diploma Maior, em redação alterada por meio da Emenda Constitucional nº 20/1998.

Em sessão de 22 de fevereiro de 2017, o relator, ministro Dias Toffoli, votou pelo desprovimento do extraordinário, propondo, como tese para repercussão geral, o seguinte enunciado:

> Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em processo de inconstitucionalização, é ainda constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, na apuração do PIS/COFINS das empresas prestadoras de serviços.

Relativamente à alegação de vício formal, examino-o a partir do que tive oportunidade de consignar quando do julgamento do recurso extraordinário de nº 570.122, de minha relatoria, em 20 de outubro de 2016, atualmente com vista ao ministro Dias Toffoli:

> O artigo 246 da Constituição Federal preceitua que:
>
> É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.
>
> Essa redação decorreu das Emendas Constitucionais nº 6/1995, 7 /1995 e 32/2001.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Cumpre saber se a Emenda Constitucional nº 20 alterou o disposto no artigo 195, inciso I, da Carta da República. No texto primitivo, o inciso versava a incidência de contribuição, devida pelos empregadores, sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a Emenda nº 20/1998, houve alteração da previsão constitucional, passando o inciso – a veicular a obrigação tributária do empregador – a ter três alíneas:

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.

A questão circunscreve-se ao fato de haver-se previsto a incidência da contribuição sobre o faturamento, como antes dispunha o texto constitucional, ou a receita. É princípio básico que não se pode atribuir ao legislador, muito menos ao constitucional, a inserção, em teor normativo, de palavras inúteis. Disciplinou-se o cabimento da contribuição social não mais apenas sobre o faturamento, a direcionar a própria atividade do contribuinte, mas também sobre a receita que, de alguma forma, seja alcançada. Em síntese, onde estava estabelecida a tributação sobre o faturamento, houve o acréscimo para preceituar-se que também a receita viesse a sofrer, quando não compreendida no próprio faturamento, a incidência do tributo. A mudança não se fez simplesmente redacional, mas a revelar conteúdo específico, considerada a base de cálculo da contribuição.

O sentido do artigo 246 da Constituição Federal ficou bem explicitado no voto proferido pelo ministro Sepúlveda Pertence na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.597, em julgamento ocorrido em 19 de novembro de 1997. Com a precisão costumeira, ressaltou:

[…] o que se quis, tendo a Constituição sofrido alterações profundas em sua ordem econômica, é que o desenvolvimento normativo infraconstitucional dessas alterações se submetessem ao processo formal de elaboração legislativa, e não sofressem o impacto de medidas unilaterais, decretadas pelo Executivo, com vigência imediata: essa, a interpretação que dou ao artigo 246 da Constituição Federal.

Visou-se, com as Emendas Constitucionais nº 6/1995, 7/1995 e 32 /2001, limitar a atuação do Presidente da República no campo da normatização mediante medida provisória. Essa óptica foi bem consignada por Marco Aurélio Greco quando, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 43/110, assim se expressou:

O dispositivo está protegendo, em sua substância, as disposições contidas na Constituição, de modo que, havendo modificação da norma enquanto tal, está vedada a edição de medida provisória versando sobre a matéria. Alteração de substância existe sempre que

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/20 00:00

ocorra, por exemplo, na amplitude objetiva (a matéria), temporal ou espacialmente da norma; há também alteração substancial quando é modificado o modal deôntico imputado à conduta atrelada à situação, por exemplo, algo que era proibido passa a ser permitido.

Volto à alteração promovida no inciso I do artigo 195 da Carta Federal, presente a Emenda Constitucional nº 20/1998. Além do faturamento, que diz respeito à venda de bens ou serviços, passou-se a ter, como base de cálculo da contribuição, receitas em geral, pouco importando a origem. A Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, veio a versar a matéria, de forma específica quanto à substituição, atinente à sistemática de recolhimento, creditamento e pagamento da Cofins.

Uma vez assentado que a disciplina não poderia decorrer de medida provisória, tem-se, por consequência, o vício da lei que resultou da conversão. O processo legislativo é um grande todo. Não se pode, conforme salientado por Celso Antônio Bandeira de Mello, isolar ato que se mostrou o primeiro na deflagração, ou seja, a edição da medida provisória. O vício desta última contamina a própria lei de conversão. Eis a doutrina de Celso Antônio:

Para concluir esse tópico vale a pena propor uma interessante questão. *Quid juris* , se o Presidente ditar medida provisória fora das hipóteses em que o art. 62 lhe permitiria e, ainda, assim, o Congresso vier a acolhê-la, convertendo-a em lei? Dita conversão sana o vício da origem, já que o Legislativo poderia livremente legislar sobre o assunto? Em tal caso, impugnações dantes, ou mesmo posteriormente, efetuadas perante o Poder Judiciário deverão ser rejeitadas, por força da convalidação da medida em conversão em lei?

A resposta terá que ser negativa. É que a sobredita "conversão em lei", subsequente à medida provisória inválida, terá se efetuado – como corresponderia ao caso – em sessão conjunta do Congresso Nacional. Ora, não é este o processo estabelecido para o exame e votação das leis. Projetos de lei, seja de quem for a iniciativa, são examinados e votados, em cada Casa do Congresso, separadamente. Portanto, apenas quando aprovado naquela perante a qual se iniciou é que será examinado pela outra (art. 65). Encareça-se que o Senado – Casa de representação dos Estados – tem um número de parlamentares muito inferior ao da Câmara. Assim, a votação dos senadores, em sessão conjunta, evidentemente diminui o peso de influência, amesquinhando a participação decisória do Senado na aprovação ou rejeição de leis.

Em consequência, será forçoso reconhecer que, na hipótese cogitada, se houver "conversão", será conversão inválida, por vício no processo de formação da "lei". Sem pelo contrário, o Congresso houvesse votado regularmente uma lei, com o mesmo conteúdo que se continha na medida provisória, a coincidência de teor entre ambas

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

não significa "conversão" da primeira na segunda. Seria simplesmente uma lei – como qualquer outra – cujo conteúdo de fato equivalerá ao anteriormente estabelecido na medida provisória inválida, mas, neste caso, seus efeitos não retroagiriam, Ou seja: tal como as leis em geral, deflagraria efeitos a partir de sua promulgação, ficando, pois, a descoberto e caracterizados como inválidos os atos baseados na medida provisória inconstitucional, como todas as consequências jurídicas daí decorrentes.

Mostra-se impossível dizer-se do atendimento ao artigo 246 da Constituição Federal, a vedar a disciplina mediante medida provisória, considerado o fato de haver ocorrido, posteriormente, a conversão. Assim o é porque o primeiro diploma surge com a natureza provisória e o segundo depende da higidez dele para ter a validade normativa. Observado o princípio da não contradição, conforme ressaltado por Jacob Bazarian em *O problema da verdade – teoria do conhecimento* , não deve haver vício no raciocínio.

A jurisprudência respalda essa óptica:

EMENTA: AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 213/2004, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.096/2005. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS – PROUNI. AÇÕES AFIRMATIVAS DO ESTADO. CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA. 1. A FENAFISP não detém legitimidade para deflagrar o processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade. Isto porque, embora o inciso IX do art. 103 da Constituição Federal haja atribuído legitimidade ativa ad causam às entidades sindicais, restringiu essa prerrogativa processual às confederações sindicais. Precedentes. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.379 não conhecida. Participação da entidade no processo, na qualidade de *amicus curiae* . 2. A conversão de medida provisória em lei não prejudica o debate jurisdicional sobre o atendimento dos pressupostos de admissibilidade desse espécime de ato da ordem legislativa. Presentes, no caso, a urgência e relevância dos temas versados na Medida Provisória nº 213/2004. (...)

10. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.379 não conhecida. ADI's 3.314 e 3.330 julgadas improcedentes.(Ação direta de inconstitucionalidade nº 3330, relator o ministro Carlos Ayres Britto, Pleno, julgado em 3 de maio de 2012, acórdão veiculado no Diário da Justiça eletrônico nº 55, divulgado em 21 de março de 2013, publicado no dia 22 imediato)

Adota-se idêntico raciocínio na análise da Medida Provisória nº 66/2002, tendo em vista a instituição de disciplina a regulamentar o tributo previsto no artigo 195, inciso I, cuja redação havia sido alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Sigo adiante, ante o fato de atuar em Colegiado.

Comungo com o que veiculado pelo Relator quanto ao conteúdo constitucional do princípio da não cumulatividade tributária, o qual, para as contribuições ao PIS e à COFINS, veio a ser incluído na Carta Federal pela Emenda nº 42/2003, elevando a sistemática ao patamar constitucional.

Como a Constituição não possui letra morta, o legislador, ao instituir o aludido regime, devia ter prestado deferência a um conjunto normativo mínimo, cabendo ao Supremo, enquanto guardião maior da Lei Fundamental, a apreciação das normas de regência ante o versado no referido princípio. Não por outra razão, conforme exposto pelo Relator, o Pleno, em diversas ocasiões, reconheceu a repercussão geral da matéria atinente à não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Cumpre analisar como ocorre a sistemática de apuração de créditos para as empresas prestadoras de serviços submetidas ao regime não cumulativo e a conformidade de tal modelo ao texto constitucional, em especial no tocante ao princípio da isonomia, previsto no artigo 150, inciso II.

Nas palavras de André Mendes Moreira, na obra "A não-cumulatividade dos tributos", página 482:

> O principal insumo dos prestadores de serviço – a mão-de-obra dos seus funcionários – não gera, contudo, créditos de exações não-cumulativas, inclusive do PIS/COFINS. Ademais, a curta extensão do ciclo produtivo no setor de serviços – em comparação com as indústrias, *v.g.* – restringe, sobremaneira, a possibilidade de aproveitamento e transferência de créditos escriturais.
>
> [...]
>
> Quanto à contribuição para o PIS e a COFINS foram sujeitas à sistemática não-cumulativa, as alíquotas saltaram de *0,65%* para *1,65%* (PIS) e de *3%* para *7,6%* (COFINS).
>
> Como todos os segmentos da economia foram atingidos, aqueles que se utilizam de mão de obra com maior intensidade (como as empresas de *call center* , os estabelecimentos de ensino, os hospitais e prestadores de serviço em geral) pleitearam, junto ao Congresso Nacional, a sua exclusão do novel regime, o que resultou em uma lista de mais de vinte exceções à sistemática não-cumulativa do PIS /COFINS. Dessarte, a permanência no regime cumulativo, antes de ser uma penalização, foi um benefício para os prestadores de serviço.
>
> Contudo, somente os segmentos que se organizaram e conseguiram fazer valer sua vontade junto ao Legislativo foram

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/20 00:00

> beneficiados. Diversas outras empresas do ramo de serviços – tais como as de conservação e limpeza – continuaram sujeitas à não-cumulatividade, o que tem gerado desequilíbrio no mercado. O aumento da carga para esses prestadores foi tão acima do razoável que alguns contribuintes ingressaram em juízo para serem excluídos do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS com fulcro no princípio do não-confisco.

O aumento de alíquota, promovido pela alteração legislativa, visou manter a arrecadação, considerada a premissa de que, a partir da tributação sobre o valor agregado em cada etapa produtiva, o contribuinte se beneficiaria dos efeitos positivos da não cumulatividade, ao mesmo tempo que a receita da União não seria afetada. A elevação de alíquota deve necessariamente estar atrelada à previsão de apuração de créditos, o que, no caso das empresas prestadoras de serviço, não se mostra significativo.

É nesse ponto que reside a violação à isonomia. A um só tempo, contempla-se, quanto a certos contribuintes, o princípio da não cumulatividade e, com relação a outros, reduzem-se em muito as possibilidades de aproveitamento do crédito. A instituição de regime não cumulativo desacompanhada do creditamento por parte das empresas prestadoras de serviço representa substancial e disfarçado aumento da carga tributária, com majoração da alíquota, que foi de mais de 100% – de 0,65% para 1,65%. Desvirtua-se por completo o objetivo da norma – a instituição de nova sistemática de apuração do tributo, a evitar incidência em cascata.

Não cabe sustentar a inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, como o faz o Relator, por entender que a Lei adota critérios gerais, a subordinar todos aqueles regidos pela sistemática da não cumulatividade. Se a Lei, ao estabelecer a sistemática de creditamento, não encerra consideração das particularidades dos diversos setores da economia, a generalização de regras, como a que veda a tomada de créditos em razão da contratação de mão de obra prestada por pessoa natural, por exemplo, pode atingir o núcleo do preceito revelado no artigo 150, inciso II, da Carta Federal, implicando tratamento igual a empresas cuja estruturação da atividade econômica se mostra diversa. Ou seja, confere-se o mesmo regime, situações e vedações a crédito, a casos distintos.

Tampouco é dado afirmar ser o tratamento estendido a toda e qualquer prestadora de serviço. Isso porque, de um lado, estipulou-se a não cumulatividade, excluídas as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. De outro, relativamente

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/20 00:00

às que ficam sujeitas à satisfação tributária pelo lucro real, previu-se a majoração da alíquota, passando a haver duplo percentual – o de 1,65% para as beneficiárias da não cumulatividade e o de 0,65% para as demais.

Houvesse opção por parte do contribuinte, não teria a menor dúvida em placitar o tratamento diferenciado no que se refere às alíquotas. Acontece que o sistema de cálculo do imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado depende do atendimento a requisitos fixados pelo Estado. Vale dizer: não surge a definição ao optar-se por esta ou aquela forma. Revela-se a transgressão aos artigos 5º e 150, inciso II, da Constituição Federal no que, sabendo-se de antemão o enquadramento do contribuinte, fixa-se alíquota menor ou maior, sendo esta última mais do que o dobro da primeira.

A obrigatoriedade de submissão de determinadas prestadoras ao regime não cumulativo cria discriminação desarrazoada em relação àquelas alcançadas pela cumulatividade, tratando-se desigualmente os iguais, em afronta aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da livre concorrência.

É imprópria a solução sinalizada pelo Relator, de declarar a norma ainda constitucional. Há manifesta contrariedade aos ditames previstos no Texto Maior, implicando necessário reconhecimento da inconstitucionalidade dos diplomas legais impugnados.

Conheço do recurso e o provejo para assentar a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 66/2002 e da Lei nº 10.637/2002, considerada a ofensa ao artigo 246, da Constituição Federal. Vencido quanto ao vício formal, declaro a inconstitucionalidade dos diplomas legais para reconhecer a inexigibilidade da contribuição ao PIS na forma neles previstos das empresas prestadoras de serviços, ante a violência ao artigo 150, inciso II, da Carta da República.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/20 00:00