VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Como sabemos, a contribuição ao PIS/Pasep e a COFINS, ambas incidentes sobre a receita ou o faturamento, recebem o mesmo tratamento jurídico, com apenas algumas particularidades, mormente no que se refere à destinação dessas contribuições. As disposições relativas à não incidência, ao fato gerador, ao sujeito passivo, à base de cálculo e à isenção, ao **regime de apuração (cumulativo ou não cumulativo)**, por exemplo, se aplicam à contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

Atualmente, referidas contribuições conhecem diversos regimes de base de cálculo, a saber: (i) a cumulatividade de incidências, que se faz com fulcro na Lei nº 9.718/98, preservada pelos arts. 8º e 10 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, e ainda aplicável a parcela considerável das pessoas jurídicas; (ii) a cobrança monofásica, autorizada pelo art. 149, § 4º, da Constituição, na redação da EC nº 33/01; e (**iii) a não cumulatividade, introduzida pelas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, na forma da autorização do art. 195, § 12, da Constituição Federal.**

No modelo inicial, conforme o art. 8º da Lei nº 10.637/02 e o art. 10 da Lei nº 10.833/03, foram excluídos do regime da não cumulatividade: (i) as cooperativas; (ii) as empresas optantes pelo Simples; (iii) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no **lucro presumido ou no lucro arbitrado;** (iv) as instituições financeiras e, (v) os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária. No desenho legal, é possível até mesmo, conforme a espécie de receita, existir o caso em que uma mesma empresa tribute duas receitas sob diferentes sistemáticas (cumulativa e não cumulativa).

No âmbito da Corte, são vários os questionamentos judiciais acerca da não cumulatividade tanto do PIS/PASEP quanto da COFINS. Com repercussão geral reconhecida, temos: (i) Tema 034 (RE nº 570.122), tratando da ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 10.833/03 e da majoração da alíquota, em virtude da sistemática da não cumulatividade da contribuição (com enfoque na restrição das atividades que geram crédito e o princípio da isonomia), de relatoria do Ministro **Marco Aurélio;** (ii) Tema 179 (RE nº 587.108), versando sobre a compensação de créditos calculados com base nos valores dos bens e mercadorias em estoque, no momento da

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

transição da sistemática cumulativa para a não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS e o princípio da isonomia, Rel. Min. **Edson Fachin** ; (iii) Tema 244 (RE nº 599.316) - Limitação temporal ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, à luz da irretroatividade, da não surpresa e da anterioridade Rel. Min. **Marco Aurélio** ; (iv) Tema 304 (RE nº 607.109), apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de "desperdícios, resíduos ou aparas", no regime não cumulativo, com foco no princípio da isonomia, Rel. Min. **Rosa Weber** ; (v) Tema 756 (RE nº 841.979), alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS, Rel. Min. **Luiz Fux** .

Na espécie, a controvérsia envolve a constitucionalidade da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro daquele ano, a qual alterou substancialmente o regime de recolhimento do PIS/Pasep ao inaugurar a sistemática não cumulativa das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas em geral **.** Em destaque, as empresas prestadoras de serviços e os critérios de diferenciação na eleição dos setores de atividade econômica mantidos no regime cumulativo de apuração das contribuições, e daqueles sujeitos automaticamente a sistemática da não cumulatividade, por força da legislação impugnada.

Vide , por oportuno, que a similitude de tratamento jurídico no que se refere à não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS demanda uma orientação uniforme sobre a matéria, já que a sistemática da não cumulativade foi estendida para a COFINS pela Lei nº 10.833/03.

I - Da alegada inconstitucionalidade formal por afronta ao art. 246 da Constituição.

As medidas provisórias que originaram as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833 /2003 não vieram regulamentar uma emenda constitucional específica, mas tão somente instituir nova disciplina tributária envolvendo contribuições que já eram cobradas anteriormente.

Além do mais, a norma constitucional que cuidou da contribuição não cumulativa (art. 195, § 12, da Constituição) foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003. O art. **246** da Constituição foi objeto da Emenda Constitucional nº 32/2001, e só a regulamentação das emendas

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

constitucionais promulgadas **entre 1º de janeiro de 1995 a 12 de setembro de 2001** , data da publicação da Emenda Constitucional nº 32, é que não pode ser efetivada por **medidas provisórias** .

O entendimento adotado pelo Tribunal de origem no sentido de que o PIS pode ter a sua base de cálculo e alíquota modificadas por medida provisória, portanto, está em consonância com a jurisprudência da Corte sedimentada ao longo dos anos, como exemplificam os julgados que seguem:

> "A redação do § 2º do art. 201 do Texto Constitucional não foi alterada pela EC 20/1998. Na verdade, a referida emenda apenas promoveu o deslocamento da norma dentro do próprio art. 201, reposicionando-a no § 4º. Pelo que sua regulamentação por medida provisória não afronta o art. 246 da Carta Magna" (**AI 570.849-AgR** , Rel. Min. **Ayres Britto** , julgamento em 15/2/2011, Segunda Turma, *DJe* de 28/4/11).
>
> "Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. Adicional instituído por meio de medida provisória. Admissibilidade. Violação ao art. 246 da CF. Não ocorrência. Tributo instituído e regulamentado pela Lei 7.689/1988. Mero aumento da alíquota pela MP 1.807/1999. Recurso extraordinário não provido. A MP 1.807/1999 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota" **(RE 403.512** , Rel. Min. **Cezar Peluso** , julgamento em 16/12/08, Segunda Turma, *DJe* de 6/3/09. **No mesmo sentido: RE 588.943-AgR** , Rel. Min. **Cármen Lúcia** , julgamento em 15/2/11, Primeira Turma, *DJe* de 18/3/11; **AI 776.877-AgR** , Rel. Min. **Ricardo Lewandowski** , julgamento em 19/10/10, Primeira Turma, *DJe* de 16/11/10; AI 489.734-AgR, Rel. Min. **Celso de Mello** , julgamento em 24/3/09, Segunda Turma, *DJe* de 30/4/09; RE 378.691-AgR, Rel. Min. **Eros Grau** , julgamento em 13/5/08, Segunda Turma, *DJe* de 6/6/08).
>
> "Porque editada, com efeito imediato, **em 19 de setembro de 1996, não pode a MP 1.518, que altera a legislação relativa ao salário-educação, ser tida como ato regulamentar do disposto na EC 14, de 1996, cuja vigência foi estabelecida para 1º de janeiro de 1996.** Inocorrência, por esse motivo e ao primeiro exame, de restrição constante do art. 246 da Constituição" (**ADI 1.518-MC** , Rel. Min. **Octavio Gallotti** , julgamento em 5/12/96, Plenário, *DJ* de 25/4/97).

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

No mérito, é de se definir o sentido e o alcance da não cumulatividade prevista para o PIS/Cofins, os limites normativos postos à atuação do legislador infraconstitucional na introdução desse regime e as implicações para o regime decorrentes da norma constitucional da isonomia.

II - Da sistemática constitucional da não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento OU A RECEITA.

No momento em que surgiu a não cumulatividade do PIS/Cofins, não havia nenhum indicativo constitucional quanto ao perfil e à amplitude do mecanismo. Marco Aurélio Greco anota que a não cumulatividade estabelecida pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 **é criação puramente legal** . Para ele, embora seja possível reconhecer terem tais leis se inspirado em algumas características do modelo constitucional (art. 153, § 3º, II, e art. 155, § 2º, I, CF), não cabe um transplante para o PIS/Cofins de características e conclusões extraídas do âmbito do IPI e do ICMS.

Note-se que a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alçou a matéria ao nível constitucional ao incluir o § 12 no art. 195 da Carta, que trata das contribuições para a Seguridade Social em geral, dentre elas o PIS e a COFINS. Vide:

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

Desde a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. **É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão "não cumulatividade" presente na Constituição, a qual deve pautar o legislador ordinário** , na esteira da jurisprudência da Corte. Nesse sentido: (RE nº 346.084/PR, Tribunal Pleno, Rel. p/ o acórdão o Ministro **Marco Aurélio** , DJ de 1º/9/06)

A doutrina tem-se empenhado em delimitar o alcance da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins, debruçando-se em questões como: i) **se é obrigatória ou facultativa a instituição da não cumulatividade pela lei ordinária** ; ii) **se facultativa, uma vez instituída, se ela deve ser**

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

uniforme ou pode discriminar empresas ou setores de atividade; e iii) se ela **deve ser ampla e ilimitada ou pode ser reduzida e permitir apenas determinados créditos** .

Humberto Ávila, ao analisar o alcance da não cumulatividade das contribuições sob o enfoque da hierarquia da sistemática - se seria uma imposição constitucional ou uma liberalidade do legislador infraconstitucional -, **destaca que uma posição ou outra gira em torno das implicações decorrentes da introdução do novo dispositivo constitucional diretamente relacionado à não cumulatividade** . Acentua, no entanto, que há implicações para o regime não cumulativo que não advêm do § 12 do art. 195, mas decorrem da **norma constitucional da isonomia** . Para o autor, a mera adoção do regime não cumulativo pelo Poder Legislativo traz consequências severas com relação a seu conteúdo. Uma vez adotado, o legislador estará, dali por diante, comprometido às inteiras com ele, não mais podendo deixar de efetivá-lo em algumas situações, "pouco importando – eis o ponto – **se a não cumulatividade tem ou não hierarquia constitucional** ". Cita doutrina alemã baseada na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão acerca do conteúdo normativo da igualdade:

> "Tendo o legislador tomado determinadas decisões diretivas, deve implementá-las – durante sua vigência – de modo consequente (folgerichtig) e livre de contradições (widerspruchsfrei).
>
> (…) O compromisso constitucional do legislador tributário, de implementar de modo consequente uma já tomada decisão oneratória, decorre do dever de igualdade oneratória (Belastungsgleichheit). **Diferenciações oneratórias, que se contradizem, padecem de um fundamento justificador. Elas são, portanto, contrárias à igualdade** . Elas contrariam simultaneamente as garantias de liberdade, porque uma contradição numa lei que garante ou restringe a liberdade anula a fronteira entre liberdade e obrigação, entre permissão e proibição. A contradição legal, a fala de coerência e, assim, incompatível com o princípio do Estado de Direito."

Leandro Paulsen leciona que a lei não é inteiramente livre para instituir o regime não cumulativo. Em sua concepção, deve o legislador observar o conteúdo mínimo do instituto, seus **"parâmetros mínimos de caráter conceitual"** . Afirma Paulsen que essa não cumulatividade " **pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos** ". De sua perspectiva, como as leis **majoraram com grande peso as alíquotas** do PIS/Cofins, devem ser previstos efetivos **mecanismos**

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

de equalização , sob pena de o instituto transformar-se em mera majoração de tributos e de o art. 195, § 12, do texto constitucional perder sua força.

Sob a minha óptica, o § 12 do art. 195 da Constituição **autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo.** Ademais, o texto da EC 42/03, ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, referiu, apenas, que a **lei definirá os setores de atividade econômica** para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a **fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime.** Diferentemente do IPI e do ICMS, **não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições** sobre o faturamento ou a receita.

De qualquer modo, reconhecer que o legislador ordinário, nesse caso, encontra-se diante de área de maior liberdade para disciplinar a não cumulatividade não significa afirmar que ele possa **tudo querer ou tudo preve** r. **Uma vez feita a opção pela coexistência de ambos os regimes ,** o legislador deve ser **coerente e racional** ao definir os setores da atividade econômica que se submeterão à sistemática não cumulativa de apuração do PIS/Cofins e quais serão mantidos na cumulatividade, a fim de não gerar **desequilíbrios concorrenciais** e discriminações arbitrárias ou injustificadas. Além disso, como estamos diante de contribuições cuja materialidade é a receita ou o faturamento, a não cumulatividade dessas contribuições deve ser vista como técnica voltada a afastar o "efeito cascata", sob a óptica da atividade econômica, considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo negocial dos bens ou dos serviços. A **racionalidade** , como pressuposto do ordenamento positivo e de sua interpretação, tem sido tema das preocupações da jurisprudência da Corte. Cito, por exemplo, o Agravo 277.883/RS, Rel. Min. **Ellen Gracie** (no qual se reconheceu que a lei local manteve "a racionalidade e a correção lógica" ao proceder a determinada discriminação); o RE nº 118.958/RJ, Rel. Min. **Octavio Galloti** (em que se decidiu que, "presentes a racionalidade e a correção lógica do fato discriminatório", não há ofensa à garantia da igualdade); e a ADI nº 1.158-MC, Rel. Min. **Celso de Mello** (na qual se repeliu norma legal que concedia ao servidor inativo uma gratificação de férias, visto que "ofende o critério da razoabilidade[,] que atua, enquanto concretizadora da cláusula do substantive **due process of law** , como insuperável limitação ao poder normativo do Estado").

Nesse contexto, o legislador ordinário, ao definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições PIS/Cofins serão não cumulativas,

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

não poderá se afastar (i) dos objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática; (ii) do núcleo de materialidade constitucional do PIS/Cofins; (iii) e dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.

III – Da finalidade que justificou a introdução da sistemática não cumulativa

De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/02 (PIS/Pasep), que resultou na Lei nº 10.637/02, a proposta daria curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, procedendo-se à adoção de regras para a exigência em **regime de não cumulatividade** . A pretensão, na forma da medida provisória, seria "gradualmente, proceder-se [à] introdução da cobrança em regime de **valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)".

A Medida Provisória nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, por sua vez, elenca como **motivo principal na instituição da COFINS não cumulativa a correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo** , "como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra". A exposição refere o " **método indireto subtrativo** ", no qual são estabelecidas "as situações em que o contribuinte **poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona** ".

Na regulamentação, como consta da exposição de motivos, em contrapartida às alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), seria admitido o aproveitamento de créditos, o que faria, em tese, com que a arrecadação não fosse alterada, **pois a alíquota maior incidiria sobre uma base de cálculo menor** . Alardeou-se que, na finalidade da instituição do novo regime, estaria implícita, na diferença de alíquotas, exatamente o objetivo de **igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não cumulativo** . Objetivava-se afastar o perverso efeito financeiro da carga tributária do ciclo econômico, com vistas a garantir a **neutralidade fiscal** , de modo a que a carga tributária seria equalizada, independentemente do número de operações existentes no ciclo produtivo.

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

Resta evidente, assim, que os **objetivos propalados de harmonização, de neutralidade tributária e de correção dos desequilíbrios na concorrência** devem direcionar o legislador no processo gradual de inserção da cobrança não cumulativa para todos os contribuintes de um setor econômico, mediante a **graduação das base de cálculo e alíquotas (art. 195, § 9º CF)** , de modo a não acentuar ainda mais as distorções geradas pela cumulatividade. **Caso contrário, a inserção num ou noutro regime, bem como a disciplina dos créditos passíveis de dedução, serão casuísticos, fruto da maior ou menor pressão exercida por determinados setores sobre o Poder Legislativo.**

IV - Do modelo legal da não cumulatividade – núcleo da materialidade do PIS/Cofins

Na introdução da sistemática não cumulativa, estabeleceram-se dois modelos coexistentes, um que privilegia a não cumulatividade, fundado na aplicação única de uma alíquota nominal mais elevada no percentual de 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS), **com direito à compensação de alguns créditos** , e outro que mantém o antigo sistema cumulativo, cuja incidência se dá nas diversas etapas produtivas, com uma alíquota mais reduzida (0,65% - PIS e 3% - COFINS), **sem qualquer direito a crédito** .

Parece ser consenso, na doutrina, que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 criaram um **critério próprio** de operacionalização da não cumulatividade que não corresponde, **na íntegra** , a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado (base sobre base ou tributo sobre tributo). Embora a maioria dos doutrinadores extraia das leis instituidoras a intenção de adotar uma técnica **próxima** da " **base sobre base** ", é recorrente a assertiva de que o legislador, na técnica de apuração não cumulativa da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, **inaugura um regime todo novo** , autônomo em relação tanto à forma preexistente de cálculo dessas contribuições como aos modelos de não cumulatividade por todos nós conhecidos e empregados na circulação plurifásica do IPI e do ICMS, **superando o regime do crédito escritural** .

Ricardo Lobo Torres destaca a dificuldade de se implantar o sistema de não cumulatividade do PIS/Cofins, na medida em que os créditos simbólicos ou presumidos são benefícios fiscais que não decorreriam do mecanismo da não cumulatividade. Para ele o legislador ordinário adotou uma sistemática que possibilita o aproveitamento de **créditos físicos, financeiros ou presumidos** , independentemente da natureza do crédito.

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

Na disciplina inaugurada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para mim, o que parece ser assente é que não se assimilou, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o " **valor agregado** ". **A opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-los em outras de forma genérica ou restritiva.** No rol dos créditos passíveis de aproveitamento verificamos desde **(i) bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, II); **(ii)** máquinas, equipamentos e outros **bens incorporados ao ativo imobilizado** , adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 3º, VI) **;** até outras deduções e créditos presumidos, como, por exemplo, aqueles concedidos à importação e à produção de produtos farmacêuticos.

O modelo legal, **em sua feição original,** abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, **não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.**

Como nos ensina Leandro Paulsen, a não cumulatividade tem um parâmetro mínimo que o legislador não pode desrespeitar: **evitar o efeito cascata da tributação, isto é, a incidência do tributo sobre o mesmo tributo** . No caso, os créditos autorizados pelas leis impedem nova incidência de PIS /Cofins sobre o PIS/Cofins que já oneraram os valores aos quais se referem. Algumas vezes, a proteção daquele parâmetro mínimo se dá com certa folga. Afinal, em razão da existência de diversas alíquotas dessas contribuições (até mesmo por conta da coexistência do regime cumulativo), pode acontecer, por exemplo, que o crédito de Cofins seja calculado com alíquota de 7,6% aplicada sobre o valor de aquisição do insumo que foi tributado por essa contribuição na etapa anterior por meio da alíquota de 3%. Embora situações como essa gerem "crédito maior que débito", não há dúvidas de que o sistema legal evita, com isso, o efeito cascata da tributação.

VI – Das implicações para o regime não cumulativo decorrentes do Princípio da Isonomia – Empresas prestadoras de serviços e o regime de apuração do imposto de renda

Como visto, a não cumulatividade não tem um sentido constitucional próprio, sendo uma técnica de cálculo do montante das contribuições sobre

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

a receita ou o faturamento, o que dá ao legislador ordinário uma maior flexibilidade em seu desenho. Ainda assim, como já exposto, o legislador não pode se afastar dos objetivos e valores que justificaram a introdução do novo regramento legal. Ao partir da **premissa** de que a não cumulatividade do PIS/Cofins é forma de arrecadação que visou facilitar sua administração, contribuir para a neutralidade e corrigir desequilíbrios na concorrência e que, em decorrência, implicou a **redistribuição da carga tributária entre os diversos setores de atividade econômica** , a não cumulatividade não pode deixar de **estar vinculada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.**

Como alertou Humberto Ávila, há implicações para o regime não cumulativo que não advêm do § 12 do art. 195, mas decorrem da **norma constitucional da isonomia** . Por isso, a seleção das atividades econômicas que automaticamente ficariam vinculadas ao regime não cumulativo só seria válida se fosse lógica, intrínseca à atividade e perseguisse determinados valores prestigiados pela Constituição. Nesse sentido, o autor lembra que o § 9º do art. 195, ao autorizar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas **em razão de determinados critérios** (atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho), não exime o legislador de observar os princípios constitucionais gerais, notadamente a igualdade. Como exemplo, diz que,

> "[s]e a diferenciação baseada na atividade econômica, produzir efeitos que alterem a livre escolha da profissão ou que causem um impacto desfavorável anormal para determinado tipo de atividade, a diferenciação estará vedada por atingir o núcleo do princípio da liberdade de profissão e de exercício de atividade econômica" (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5. ed. Saraiva, p. 339).

É preciso ter em conta que diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias que dizem respeito à imposição dos ônus tributários. Tratamento diferenciado, em si mesmo, não evidencia qualquer vício. Muitas vezes, não há como se tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas.

Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente e

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/06/2020 00:00

sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a **diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.**

Sendo assim, considero que a **manutenção** das pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado na sistemática cumulativa (Lei nº 9.718/98) e a **inclusão automática** daquelas obrigadas a apurar o IRPJ com base no lucro real no regime da não cumulatividade, **por si sós** , não afrontam a isonomia ou mesmo a capacidade contributiva.

O regime do imposto de renda sobre o lucro presumido aplicado aqueles que preencham os requisitos do art. 13 da Lei nº 9.718/98 (e não se enquadre nas hipóteses do art. 14 da mesma lei), em regra, alcança empresas de modesto porte econômico. Sua finalidade é simplificar a administração tributária, tanto para os contribuintes como para o Fisco. Daí o legislador tê-los **excluído do regime não cumulativo do PIS/Cofins,** cuja complexidade traria inconvenientes para o próprio contribuinte.

Dessa forma, não me parece anti-isonômico nem ofensivo à capacidade contributiva o fato de as empresas obrigadas em razão do montante das suas receitas a apurar o IRPJ com base no lucro real ficarem sujeitas a maior carga de PIS/Cofins do que aquelas que apuram o IPRJ pelo lucro presumido. Para que uma pessoa jurídica seja obrigada a apurar aquele imposto com base no lucro real é necessário que ela tenha auferido, no ano calendário anterior, receita bruta total maior que R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou maior que o valor de R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses. O critério é objetivo e se aplica a todas as pessoas jurídicas que, de igual modo, são obrigadas a apurar o IRPJ com base no lucro real. Consideradas as deduções e exclusões da base de cálculo do IRPJ, permitidas em lei, pode ocorrer, pelo menos em tese, que sua **carga tributária global** acabe por se equiparar à de outra pessoa jurídica do mesmo segmento econômico que se encontre na cumulatividade por estar atrelada ao lucro presumido.

Sobre a impossibilidade de créditos em razão da contratação de mão de obra, também não me parece violador do princípio da isonomia nem da não cumulatividade o fato de as leis debatidas afirmarem que o valor de mão de obra paga a pessoa física não dá direito a crédito. De antemão, **verifica-se que essa é uma regra que vale para todos aqueles que se encontram abrangidos pelo regime não cumulativo de cobrança do PIS/Cofins** . Não há, portanto, um tratamento discriminatório entre empresas que possuem

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

grande gasto com mão de obra (como muitas das prestadoras de serviços) e empresas que possuem pequeno gasto com mão de obra. Além disso, é necessário observar que o núcleo da não cumulatividade do PIS/Cofins, por si só, é incapaz de autorizar, a favor do contribuinte, crédito que decorra de gasto com mão de obra paga a pessoa física. Isso porque o valor recebido pela pessoa física em razão de sua mão de obra não é onerado com PIS /Cofins. Portanto, inexiste nesse tipo de gasto da pessoa jurídica (que, em geral, é repercutido nos preços dos bens vendidos e dos serviços prestados e, ao fim, na receita da pessoa jurídica) efeito cascata da tributação que a não cumulatividade busca afastar.

Por outro lado, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, **na redação original** , adotaram a sistemática de regular a não cumulatividade como **norma geral** (art. 1º), incluindo **todos os setores de atividade econômica** no novo regime de apuração do PIS/Cofins. Em seguida, nos arts. 8º e 10, respectivamente, as referidas leis trouxeram uma **norma especial excludente ,** mantendo, na sistemática cumulativa da Lei nº 9.718/98, diversas pessoas jurídicas, tais como: (i) instituições financeiras e equiparadas; (ii) cooperativas, **exceto** as de produção agropecuária e as de consumo; (iii) órgãos e entidades públicos em geral, dentre outros contribuintes. Ao lado disso, manteve na sistemática antiga a apuração de algumas receitas decorrentes da prestação de serviços, tais como: (i) prestação de serviços de telecomunicações; (ii) prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão; (iii) prestação de serviços de transporte coletivo.

No que interessa, observo que, nas **alterações posteriores** , inicialmente veiculadas na Lei nº 10.865/04, **foram excluídas** da sistemática não cumulativa diversas atividades do setor da prestação de serviços, tais como (i) as receitas decorrentes de serviços prestados por hospitais, clínicas e laboratórios; (ii) serviços de transporte coletivo de passageiros, efetuado por linhas aéreas domésticas e táxi aéreo; (iii) serviços com aeronaves de uso agrícola; (iv) serviços de call center e de teleatendimento em geral; e (v) serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos e parques temáticos.

Posteriormente, sucessivas leis (10.925/04, 11.051/04, 11.196/05, 11.434/06 e 13.043/14) excluíram da regra geral da não cumulatividade outras atividades e receitas, de modo que, se havia alguma racionalidade ou mesmo neutralidade no modelo pensado pelo legislador quando da inauguração da não cumulatividade, isso foi se perdendo ao longo dos mais de **quatorze anos de vigência** do novo modelo de apuração do PIS/Cofins. O **rol de receitas de prestação de serviços excluídas do regime não cumulativo**

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/06/2020 00:00

foi sendo acrescido pela legislação superveniente, mas, sempre, nas palavras de Leandro Paulsen, pelo mesmo deficiente critério casuístico.

Cito, como exemplo, o seguinte: as empresas prestadoras de serviço de segurança e vigilância que se utilizam de intensiva mão de obra e que, em tudo se assemelham às prestadoras de serviços de **call center e de teleatendimento em geral;** de serviços de **hotelaria e de organização de feiras e eventos e parques temáticos** , as quais, por sua vez, tiveram as suas receitas excluídas da não cumulatividade pela Lei nº 10.865/04.

A ausência de critério do legislador também é verificável no rol dos gastos que geram direito a crédito. Por exemplo, optou ele por conceder apenas para as pessoas jurídicas exploradoras de atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção o direito de calcular créditos em relação a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme por elas fornecidos a seus empregados (art. 3º, X, da Lei nº 10.833/03, incluído pela Lei nº 11.898/09). Ficaram, portanto, excluídas dessa regra outras pessoas jurídicas em tudo semelhante àquelas beneficiadas, como as exploradoras de serviço de vigilância e segurança – as quais, como é sensato deduzir, costumeiramente também fornecem para seus trabalhadores vales, fardamentos e uniformes.

Longe de atingir as finalidades almejadas , as sucessivas alterações legislativas, acabaram por acentuar as imperfeições e a ausência de racionalidade na **seleção das atividades econômicas do setor de prestação de serviços que comporiam um ou outro regime de apuração do PIS/Cofins,** como determina o art. 195, § 12, da Constituição. A sistemática legal, que originariamente foi pensada com o objetivo de eliminar a possibilidade de ocorrência do " **efeito cascata** ", na atualidade, se insere muito mais no contexto de **mera "política" de concessão de benefícios fiscais** de redução dos montantes mensais a serem recolhidos.

No estágio jurídico atual, não vejo como afirmar, **de forma peremptória,** que as desonerações de diversas atividades do setor de serviços não se fizeram à custa de um brutal aumento da carga tributária de contribuintes sujeitos aos **mesmos encadeamentos econômicos na prestação de serviços.**

Vide que as imperfeições legislativas não se originam somente das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas, também, da regulamentação infralegal. Em tema de créditos a serem apurados, o conceito de **insumos** previsto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e a interpretação veiculada pela Receita Federal do Brasil, por meio das **Instruções**

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

Normativas nºs 247/02 e 404/04, apenas têm contribuído para a denominada **"indústria de litígios** ", no âmbito Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e no Superior Tribunal de Justiça.

Como indica Humberto Ávila, o legislador não desenvolveu de modo consequente e isento de contradições o regime não cumulativo. Isso porque, embora o tenha adotado, deixou de honrar o critério de distinção inicialmente eleito e a finalidade que o justifica.

Apesar de todo o exposto, não me parece razoável declarar a inconstitucionalidade da legislação por conta das imperfeições sistêmicas e fazer com que tudo retorne para o regime cumulativo. Nem me parece s **ensato permitir que o Poder Judiciário diga que todo o setor de prestação de serviço deva, necessariamente, ficar submetido ao regime cumulativo.** Isso porque esse regime, enquanto vigia isoladamente, trazia, além da perda da eficiência econômica, sérios desequilíbrios de concorrência, notadamente por conta da indução à verticalização artificial de empresas. E o regime não cumulativo, não obstante imperfeito, foi instituído com o principal propósito de corrigir essas distorções. Também **não me afigura correto declarar uma inconstitucionalidade em menor extensão para atingir apenas determinados contribuintes.** Afinal, o sistema tributário é traçado para ser universal.

Considerada, portanto, a ausência de elementos que possam corroborar e evidenciar que o legislador, no momento da elaboração da lei, estaria em condições de identificar o **estado de inconstitucionalidade** , devido à complexidade da adoção gradual da sistemática não cumulativa para contribuições que incidem sobre a receita ou o faturamento, com adaptações das técnicas conhecidas e já utilizadas no direito brasileiro para impostos incidentes sobre o valor agregado (ICMS/IPI); considerada, também, a dificuldade de se precisar o momento exato em que teria se implementado a **conversão do estado de constitucional ou inconstitucionalidade em uma situação de invalidade"** , parece razoável adotar, **para o caso concreto** , a técnica de controle de constitucionalidade muito bem exposta por **Gilmar Mendes** Ferreira ao analisar algumas decisões da Corte Constitucional Alemã, consistente em " **'Apelo ao legislador' por 'falta de evidência' de ofensa constitucional"** . Segundo essa doutrina,

> "A caracterização objetiva de uma inconstitucionalidade somente poderia acarretar a invalidade se ela (inconstitucionalidade) se afigurasse evidente. Do contrário, não se poderia identificar uma conduta censurável do legislador.

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

> Tem-se aqui, como assinalado, uma tentativa de subjetivar o ato inconstitucional. Consoante essa orientação, enquanto o legislador não estivesse consciente da inconstitucionalidade, o defeito não produziria consequências jurídicas. A decisão do Tribunal tornaria a mácula evidente, não podendo mais o legislador alegar desconhecimento do estado patológico identificado."

Ao analisar objeções da doutrina alemã acerca dessa orientação **Gilmar Mendes** explicita:

> "A objeção concernente à eventual falta de fundamento legal para pronúncia do apelo ao legislador (Appellentscheidung) não se afigura irretorquível, sobretudo se considerada esta decisão como peculiar sentença de rejeição da inconstitucionalidade. Se admitido que uma situação considerada constitucional pode tornar-se inconstitucional, não se deve excluir a possibilidade de que, no momento da decisão, ainda, não se tenha operado essa conversão. Assim, de uma perspectiva formal, o 'apelo ao legislador' nada mais expressaria do que a constatação desse incompleto processo de inconstitucionalização. A Appellentscheidung poderia ser vista, assim, tal como proposto por Ebsen, como técnica específica para atuar sobre essas 'situações imperfeitas' sem que se tenha de pronunciar a inconstitucionalidade ou a nulidade da lei."

Essa técnica de controle de constitucionalidade foi utilizada pela Tribunal Constitucional Federal alemão, quando da instituição do imposto plurifásico não cumulativo sobre vendas, em 1968, como nos dá conta Douglas Yamashita, citando acórdão publicado na BverfGE nº 21, p 12:

> "A falta de neutralidade de concorrência da vigente lei sobre imposto de vendas, desde que se trate de empresa 'monofásica' e 'plurifásica' deve ser tolerada até o final da reforma do imposto sobre vendas, que deverá ser instaurada e promulgada em tempo razoável pelo legislador. Vale ressaltarmos também alguns excertos do acórdão: Ainda que a lei do imposto sobre vendas, em sua redação vigente, não satisfaz de tal modo a justiça dos impostos desejada pelo próprio legislador, que as exportações de empresa 'monofásica' e as exportações de empresa 'plurifásica' são tratadas igualmente, nem se pode declará-la inconstitucional, nem se pode constatar uma violação de direitos fundamentais. Isso vale também para as demais violações à Constituição alegadas pela recorrente, posto que estas são fundamentadas com as mesmas ponderações. **O significado**

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

> **especialmente grande, que a lei do imposto sobre vendas tem para as receitas da União, mas também para os custos próprios de cada empresa e para a formação geral de preços, não permite no momento declarar nula a lei toda, apenas porque grupos especiais, mas não insignificantes, são tratados desigualmente perante vários outros grupos. Isso talvez fosse possível em casos isolados, mas levaria ao insuportável resultado de que negaria validade à lei num campo desproporcionalmente muito maior, que não é sequer tocado na questão a ser decidida aqui.** Uma declaração de nulidade da lei toda também não foi aspiradas pela recorrente."

Embora a Lei nº 10.637/02, em seu estágio atual, não satisfaça a justiça e a neutralidade desejada pelo legislador, é inegável que a sistemática legal da não cumulatividade tem grande relevância na prevenção dos desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, CF) e na modernização do sistema tributário brasileiro. A mim parece razoável manter, no momento, a **validade** do **art. 8º da Lei nº 10.637/02, bem como do art. 15, V, da Lei nº 10.833/03** no que tange à aplicação das normas atinentes à sistemática não cumulativa da COFINS à contribuição ao PIS, devido a "falta de evidência" de uma conduta censurável do legislador.

Essa técnica não é nova aqui no Supremo Tribunal Federal. **Gilmar Mende** s exemplifica com diversos julgados (HC 70.514, Rel. Min. **Sydney Sanches** , julgado em 23/3/94; RE nº 147.776, Rel. Min. **Sepúlveda Pertence** , RE nº 135.328), para concluir que, a partir deles,

> "a nossa Corte deu um passo significativo rumo à flexibilização das técnicas de decisão no juízo de controle de constitucionalidade, introduzindo, ao lado da declaração de inconstitucionalidade **o reconhecimento de um estado imperfeito, insuficiente para justificar a declaração de inconstitucionalidade** ".

Assim, faz-se necessário **advertir** o legislador no sentido de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão num **processo de inconstitucionalização** , decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam, no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços, que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade).

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

Ressalto, inclusive, ser notório e amplamente divulgado, nos principais veículos de comunicação, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece as deficiências do sistema atual de apuração das contribuições PIS /Cofins e está discutindo com os mais diversos setores de atividade econômica reformas estruturais na legislação atual.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Em relação ao tema nº 337 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese:

> "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."

É como voto.

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