**02/09/2020** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. MARCO AURÉLIO** |
| **REDATOR DO ACÓRDÃO** | **: MIN. EDSON FACHIN** |
| **RECTE.(S)** | : GEYER MEDICAMENTOS S/A |
| **ADV.(A/S)** | : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH E OUTRO(A/S) |
| **ADV.(A/S)** | : FABIO MARTINS DE ANDRADE |
| **RECDO.(A/S)** | : UNIÃO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

EMENTA: COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. LEGALIDADE. ISONOMIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO-CONFISCO.

1. Não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição.

2. A majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real foi realizada juntamente com a instituição da não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos (o artigo 3º da Lei nº 10.833).

3. É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, apreciando o tema 34 da repercussão geral, por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em negar provimento ao recurso. Em seguida, o Tribunal deliberou fixar a tese de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6528-6E92-C101-6474 e senha B64D-C6DF-F4AE-D853

repercussão geral em assentada posterior. Plenário, 24.5.2017.

Em continuidade de julgamento, o Tribunal, sob a Presidência do Ministro Dias Toffoli, por maioria, fixou a seguinte tese de repercussão geral (tema 34): "É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade à COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco", nos termos do voto do Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Brasília, 2 de setembro de 2020.

Ministro **EDSON FACHIN**
**Redator para o acórdão**



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6528-6E92-C101-6474 e senha B64D-C6DF-F4AE-D853

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. MARCO AURÉLIO** |
| **RECTE.(S)** | : GEYER MEDICAMENTOS S/A |
| **ADV.(A/S)** | : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH E OUTRO(A/S) |
| **RECDO.(A/S)** | : UNIÃO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

# RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Adoto, como relatório, as informações prestadas pela assessora Dra. Juliana Gonçalves de Souza Guimarães:

> Geyer Medicamentos S.A. ajuizou ação visando suspender a exigibilidade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins com a alíquota instituída pela Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. Pleiteou a declaração de inconstitucionalidade incidental do diploma legal, articulando com a violação ao princípio da isonomia tributária e ao artigo 246 da Constituição Federal. Os pedidos foram julgados improcedentes.
>
> Interpostos agravo retido e apelação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região desproveu-os (folha 167 a 170-verso). Destacou o acerto da decisão do Juízo mediante a qual, indeferido o pedido de realização de prova pericial apresentado pela agravante. Consignou ser a matéria eminentemente de direito, sendo desnecessária a análise por especialista, o que afastaria a alegação de cerceamento de defesa.
>
> Quanto ao mérito, assentou a constitucionalidade da Medida Provisória nº 135/2003 ante o disposto no artigo 246 do Texto Maior, porquanto não teria havido inovação substancial quanto ao regramento do artigo 195, I, da Carta da República,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

inexistindo impedimento para editar medida provisória. Citou precedentes daquele Tribunal no mesmo sentido. Ressaltou a harmonia da Lei nº 10.833/2003 com a Constituição Federal, no que dispõe sobre a ampliação da base de cálculo e majoração de alíquota da Cofins.

Teceu considerações acerca da diferença entre o sistema da não cumulatividade próprio a outros tributos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a vedar a tributação em cascata, e a não cumulatividade aplicada à Cofins, que permite descontos na base de cálculo da contribuição.

Salientou que a não cumulatividade e o aumento da alíquota da contribuição atingiu, de forma equânime, todos os contribuintes pertencentes ao mesmo ramo empresarial da autora, o que afasta a alegação de inobservância aos princípios da isonomia, da livre concorrência, da capacidade contributiva e do não confisco.

Destacou que a diferença entre as empresas é determinada pelo regime de tributação escolhido, sobre o lucro real ou presumido, considerado o fato de a não cumulatividade da Cofins apenas ser observado quanto aos optantes da tributação pelo lucro real. Afirmou que não sendo os descontos permitidos pela não cumulatividade acompanhados da majoração da alíquota, haverá redução da carga tributária desses contribuintes, gerando desigualdade.

Afastou a alegada inconstitucionalidade do artigo 1º, § 1º, da Lei n.º 10.883/2003, presente a circunstância de ter-se alterado o conceito de faturamento, fazendo acrescer as receitas financeiras, uma vez que o dispositivo possui fundamento de validade no artigo 195, inciso I, do Documento Básico, com a redação da Emenda Constitucional nº 20/1998. O acórdão ficou assim resumido:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

AGRAVO RETIDO. PROVA PERICIAL. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. Ao juiz cabe definir o que é necessário e pertinente provar e, assim, verificando que a análise do feito prescinde apenas de prova documental, correta é a decisão que indefere a realização de perícia, pelo princípio da celeridade processual. Sendo a matéria eminentemente de direito, improcedente a alegação de cerceamento de defesa, pela dispensa do conhecimento técnico do perito. Considerando que a expressão receita introduzida no art. 195, I, alínea b, da CF, pela EC 20/98, não implicou em significativa modificação do texto constitucional, visto que, os conceitos de faturamento e receita bruta são equivalentes, não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição. Juntamente com a majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real, o artigo 3º da Lei nº 10.833 instituiu a não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos. Estas medidas, sem a conseqüente majoração da alíquota acarretariam, na prática, a redução da carga tributária desses contribuintes. Tanto na fixação da alíquota, em 7,6%, como nos creditamentos admitidos para definição da base de cálculo, a Lei nº 10.833/2003 exerceu sua competência sem ofensa à Constituição Federal. O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais a COFINS passa a ser não cumulativa. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte. Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

> uma alíquota superior (7,6%), enquanto que a alíquota menor (3%, prevista no artigo 8º da Lei nº 9.718/98) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS mais vantajosa. Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a autora, essa desigualdade se deve não à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação.

Os embargos de declaração foram desprovidos (folhas 177 e 178).

O extraordinário (folha 182 a 210) teve o processamento deferido na origem (folha 221 e 222). A recorrente argui com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, a transgressão aos artigos 1º, parágrafo único, 5º, cabeça, 61, 62, 150, incisos II e IV, 154, inciso I, 195, inciso I, alínea "b", e 246 do Diploma Maior. Argumenta que a Emenda Constitucional nº 20/1998, ao alterar a redação do inciso I do artigo 195 da Lei Fundamental, modificou a base de cálculo da Cofins.

Aduz que esse tributo não poderia ter sido regulamentado pela Medida Provisória nº 135/2003, ante o disposto no artigo 246 da Carta Federal, sendo irrelevante para a discussão a natureza da alteração – redacional ou material. Assevera que a Lei nº 10.833/2003, resultante da conversão, é inconstitucional por vício de iniciativa.

Diz que a Medida Provisória, ao introduzir a sistemática da não cumulatividade, restringindo as atividades que viabilizam o direito ao crédito, ofendeu o princípio da isonomia. Sustenta o conflito, com a Constituição, da exclusão do regime não cumulativo para os contribuintes que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido. Assinala que a nova disciplina legal teria acarretado aumento da tributação,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

contrariando a finalidade descrita na exposição de motivos do diploma.

Alfim, alega a violação ao princípio da proibição do confisco e da capacidade contributiva, bem como a necessidade de a matéria ser veiculada por lei complementar. Postula, considerado o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 10.833/2003, seja declarada a inexigibilidade da Cofins na forma nela prevista.

Sob o ângulo da repercussão geral, sustenta a relevância do tema do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos das partes. Frisa competir ao Supremo dar a última palavra sobre a constitucionalidade de tributos.

A União, em contrarrazões (folha 226 a 229), defende que a majoração da alíquota da Cofins não possui qualquer efeito confiscatório e objetivou compensar o impacto na arrecadação em virtude do abatimento de créditos pelo sistema da não cumulatividade da contribuição, não tendo ocorrido aumento da carga tributária.

O recurso foi incluído no "Plenário Virtual" e, em 21 de fevereiro de 2008, o Tribunal reconheceu a repercussão geral da controvérsia versada nas razões do recurso (folha 225 a 227).

O Ministério Público Federal, em parecer à folha 237 à 244, opina pelo desprovimento, afirmando que a Medida Provisória nº 135/2003 não regulamentou dispositivo constitucional, somente alterou a alíquota de tributo já existente. Anota que a implementação da não cumulatividade para a Cofins permitiu descontos na base de cálculo da contribuição. Aponta que, majorando a alíquota para esses beneficiados, o princípio da isonomia fez-se respeitado.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

Às folhas 256 e 257, não foi acolhido o pedido de ingresso do Sindicato das Empresas de Prestação de Serviços a Terceiros, Colocação e Administração de Mão de Obra e de Trabalho Temporário no Estado de São Paulo – Sindeprestem.

À folha 262 à 284, o Sindeprestem interpôs agravo regimental contra o indeferimento do pleito. À folha 288 à 290, Vossa Excelência negou seguimento ao recurso.

Às folhas 296 e 297, deixou-se de agasalhar o pedido de ingresso da Sociedade de Serviços Gerais Ltda. – SOSERVI.

É o relatório.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933809.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste extraordinário, observaram-se os pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por advogado devidamente credenciado, foi protocolada no prazo legal. Conheço.

Examino o vício formal. 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.

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,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

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 ocorra, por exemplo, na amplitude objetiva (a matéria), temporal ou espacialmente da norma; há também alteração substancial quando é modificado o



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

> 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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

> 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 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.[1]

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:

1 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Perfil Constitucional das Medidas Provisórias – Revista de Direito Público, v. 95, p. 28-32, 1990.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

> 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)

Sigo adiante, ante o fato de atuar em Colegiado.

Diz-se violado o princípio da isonomia, decorrente dos artigos 5º e 150, inciso II, da Constituição Federal, porquanto, mediante a nova disciplina, ter-se-ia tratamento diferenciado para contribuintes em idêntica situação. A medida provisória e, na sequência, a lei de conversão trataram da não cumulatividade do tributo e, então, presente cadeia produtiva, versaram diversas atividades e preceituaram a cobrança de percentual maior sobre o faturamento. Descabe, em primeiro exame,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

adotar conceitos relativos ao instituto da não cumulatividade próprios aos impostos. A previsão, no tocante a contribuições, fez-se de forma específica, sem que, no campo respectivo, seja possível cogitar de dispositivo constitucional de caráter linear.

Dá-se, então, o fenômeno da compensação. De um lado, estabeleceu-se a não cumulatividade, excluídas as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Relativamente àquelas que fiquem sujeitas à satisfação tributária pelo lucro real, previu-se a majoração da alíquota, passando a haver duplo percentual – o de 7,6% quanto às beneficiárias da não cumulatividade e o de 3% para as demais.

Pois bem, 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 impostos pelo Estado. Vale dizer que a definição não surge no que se opte 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. Também aqui procede o inconformismo.

Sob o ângulo do conflito entre a exposição de motivos da medida provisória e o conteúdo respectivo, a refletir na Lei de conversão nº 10.833/2003, é inviável concluir pela ofensa à Carta da República. Do ponto de vista normativo, considera-se o teor abstrato e autônomo da norma, e não a exposição de motivos.

Nas razões do extraordinário, articula-se também com a afronta ao artigo 195, § 4º, da Lei Maior. O tema não foi objeto de debate e decisão prévios, talvez pelo fato de o Tribunal Regional Federal da 4ª Região haver concluído que a Emenda Constitucional nº 20/1998 não implicou alteração da substância do que disposto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal. Levando em conta o acesso à sede extraordinária e, mais uma vez, o princípio da eventualidade, incumbia instar o órgão



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

julgador a pronunciar-se a respeito, como ocorreu, aliás, quanto aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco. O recurso, nesta parte, não está a merecer conhecimento.

Por último, examino a questão do princípio da proibição do confisco e do relativo à capacidade contributiva. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu em harmonia com a Lei Fundamental. A Emenda Constitucional nº 20/1998 veio a prever, mediante o § 9º introduzido no artigo 195 da Carta Federal, que as contribuições sociais versadas no inciso I do artigo podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra. A par desse aspecto, a Lei Básica da República, na redação primitiva, ao dispor que lei definiria as situações jurídicas não cumulativas – § 12 do artigo 195 –, abriu margem ao tratamento diferenciado que, em última análise, faz-se sem que se possa concluir pela existência de contribuintes em idêntica situação. Da mesma forma e pelas mesmas razões, não surge a configuração do confisco. Tem-se opção político-normativa consideradas alíquotas, não consubstanciando a em comento o confisco.

Conheço parcialmente do recurso e o provejo para, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 10.833/2003, assentar a inexigibilidade da Cofins na forma nela prevista. Inverto os ônus da sucumbência.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11933810.

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

VOTO

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Senhora Presidente, eminente Relator, Ministro Marco Aurélio. Desde logo, Senhora Presidente, estou aqui, inicialmente, partindo do sempre bem lançado relatório do eminente Ministro Marco Aurélio, que mais uma vez nos brinda com um acutíssimo voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Eu acabei, ministro Luiz Edson Fachin, no Plenário, não o lendo, mas Vossa Excelência e os demais Colegas receberam o relatório, porque foi, inclusive, anexado ao processo.

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN -** Exatamente. E Vossa Excelência também fez uma apresentação sucinta...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Muito sucinta!

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Mais que suficiente para apreensão do tema central.

E também, Senhora Presidente, ao cumprimentar o ilustre Procurador-Geral da República, permito-me também saudar os advogados que ocuparam a tribuna, fazendo as suas respectivas sustentações.

Como já se depreendeu, estamos aqui diante de recurso ordinário, que foi interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, a seu turno, negou provimento a apelação e, portanto, não acolheu, na origem, no regional, as razões que vieram, agora, vertidas em sede de recurso extraordinário, basicamente apontando-se ofensa ao conjunto de dispositivos aqui já mencionados, a um vício de iniciativa e também ao princípio da igualdade, suscitando, portanto, um tratamento não isonômico.

Além disso, agregou-se um argumento da inconstitucionalidade em face de eventual transgressão do princípio da proibição de confisco.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13107976.

Como se percebeu, a matéria recebeu repercussão geral, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário e, agora, Sua Excelência, o eminente Relator, conhece, em parte, e na parte conhecida dá provimento.

Postas as circunstâncias, nessa medida, Senhora Presidente, gostaria de já principiar pela posição que aqui vou sustentar e trazer à colação a este Colegiado.

Portanto, inicio declarando que a conclusão a que cheguei é em sentido diverso, vale dizer, no sentido do desprovimento integral do presente apelo extremo, por considerar que as razões recursais, com todas as vênias do brilho da sua respectiva sustentação escrita e oral, não acolhe agasalho nesta Corte.

Neste sentido, as questões referentes à Medida Provisória 135/2003, como depreendo do parecer ministerial, não encontram guarida, pois a jurisprudência desta Corte não dá abrigo à articulação de ofensa ao art. 246 na hipótese de mera majoração de alíquotas, por óbvio, já existentes, de contribuições sociais - confiram-se diversos precedentes -, inclusive à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que aqui menciono. E principio por um de vossa lavra, Senhora Presidente, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 588.943, julgado perante a Primeira Turma e publicado em 18 de março de 2011. Também, do eminente Ministro Gilmar Mendes, nesta direção, o julgamento perante a Segunda Turma, em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 422.795, publicado o julgamento em 21/11/2008.

Por esta mesma razão, entendo que o presente caso não atrai a aplicação da reserva de lei complementar, tendo em conta que a premissa da irresignação recursal, com todas as vênias, não me parece sustentar, isto é, não se trata de novo tributo, mas de majoração de alíquota. E, por isso, valendo-me dos pronunciamentos deste Tribunal acerca da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cito, aqui, diversos julgados, precisamente nessa direção.

Em julgamento de 26 de junho de 2009, em Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 594.156, o eminente Ministro Ricardo



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13107976.

Lewandowski assentou precisamente isto perante a Primeira Turma, referindo-se que a majoração de alíquota em relação à contribuição já existente é admitida pela jurisprudência da Corte. Da lavra do eminente Ministro Cezar Peluso, Recurso Extraordinário 403.512, também nesta direção, referindo-se, nesse caso, à Medida Provisória que não instituiu nem regulamentou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas apenas lhe aumentou alíquota.

Portanto, rejeito, com todas as vênias, esse argumento.

No que toca à norma de vedação a efeito confiscatório, verifica-se o entendimento interativo desta Corte no sentido de que a caracterização do efeito confiscatório pressupõe análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação/situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais de um mercado e da conjuntura econômica. Logo, parece-me juridicamente insustentável buscar guarida nesse princípio em sede de jurisdição constitucional, com base na carga tributária do país globalmente considerada e respectivos reflexos no setor econômico da parte recorrente.

Também aqui, Senhora Presidente, não há, em meu modo de ver, nada a acolher neste ponto.

E, a respeito do chamado "efeito confiscatório", cito aqui diversos julgados, dentre eles, da lavra do eminente Ministro Joaquim Barbosa, a quem tenho a honra de suceder neste Tribunal, no Recurso Extraordinário 448.423, em sede de Agravo Regimental, julgamento de 28 de maio de 2010.

Ali se assentou:

"1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição)."

E acrescentou:

"O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13107976.

comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa."

Cito também, da lavra de nosso eminente decano, o Ministro Celso de Mello, perante a Segunda Turma, em Agravo deduzido em sede de Recurso Extraordinário 712.285, julgamento em 28 de junho de 2013.

Por outro lado, no Recurso Extraordinário 559.937, da relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com o acórdão redigido pelo eminente Ministro Dias Toffoli, julgamento de 10 de junho de 2013, embora se tratasse do Pis/Cofins-Importação, assentou-se que eventuais diferenças entre os regimes de lucro real ou de lucro presumido, inclusive a respeito do direito ao creditamento, não representa ofensa à isonomia ou à capacidade contributiva, pois a sujeição ao regime do lucro presumido é uma escolha realizada pelo contribuinte sob as luzes de seu planejamento tributário. Daquele julgamento, no acórdão redigido pelo Ministro Dias Toffoli, cito trecho da Ementa:

"(...) 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo, não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da Constituição Federal (...)".

Portanto, tendo em vista esses argumentos que acabo de examinar e, com a devida vênia, afastar, entendo que, em consonância ao arcabouço constitucional e jurisprudencial, não me parece existir vício de inconstitucionalidade material quanto à equidade tributária em sentido horizontal.

Por esta e por todas as demais razões, proponho a negativa de provimento do recurso extraordinário.

É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13107976.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13107976.

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

V O T O

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN:** Inicialmente, acompanho o bem lançado relatório do e. Ministro Marco Aurélio.

Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no qual se negou provimento à apelação, cuja ementa reproduz-se a seguir:

> "AGRAVO RETIDO. PROVA PERICIAL. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003.
>
> Ao juiz cabe definir o que é necessário e pertinente provar e, assim, verificando que a análise do feito prescinde apenas de prova documental, correta é a decisão que indefere a realização de perícia, pelo princípio da celeridade processual. Sendo a matéria eminentemente de direito, improcedente a alegação de cerceamento de defesa, pela dispensa do conhecimento técnico do perito.
>
> Considerando que a expressão 'receita' introduzida no art. 195, I, alínea b, da CF, pela EC 20/98, não implicou em significativa modificação do texto constitucional, visto que, os conceitos de faturamento e receita bruta são equivalentes, não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição.
>
> Juntamente com a majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real, o artigo 3º da Lei nº 10.833 instituiu a não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos. Estas medidas, sem a conseqüente majoração da alíquota acarretariam, na prática, a redução da carga tributária desses contribuintes.
>
> Tanto na fixação da alíquota, em 7,6%, como nos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

> creditamentos admitidos para definição da base de cálculo, a Lei nº 10.833/2003 exerceu sua competência sem ofensa à Constituição Federal. O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais a COFINS passa a ser não cumulativa. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte.
>
> Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de uma alíquota superior (7,6%), enquanto que a alíquota menor (3%, prevista no artigo 8º da Lei nº 9.718/98) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS mais vantajosa.
>
> Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a autora, essa desigualdade se deve não à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação."

Os embargos de declaração opostos foram parcialmente acolhidos para fins de prequestionamento.

No recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição da República, aponta-se ofensa aos arts. 1º, parágrafo único; 5º, *caput*; 61; 62; 150, II e IV; e 246 do Texto Constitucional.

Nas razões recursais, a parte Requerente sustentou vício de iniciativa da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, porquanto se contrariou a vedação contida no art. 246 da Constituição da República.

Asseverou, ainda, que ofende o princípio da igualdade tributária a distinção entre as pessoas jurídicas que recolhem o Imposto de Renda, seja pelo lucro real, seja pelo lucro presumido, na medida em que esta opção se reflete na possibilidade de submissão ao regime da não-cumulatividade.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

Ademais, indicou divergência entre a lei impugnada e a exposição de motivos da referida medida provisória.

Articulou que "*tratando de tributo novo, deveria ter sido veiculada por lei complementar, e não lei ordinária, razão pela qual deve ser declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei n. 10.833/03*".

Por fim, pugna-se pela inconstitucionalidade da Lei 10.833/2003, ante os princípios da proibição do confisco e da capacidade contributiva.

A Vice-Presidência do Tribunal de origem admitiu o apelo extremo, por reputar preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

Em 21.02.2008, o Tribunal Pleno desta Corte reconheceu a preliminar de repercussão geral da matéria, assim ementada:

> "REPERCUSSÃO GERAL - COFINS - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 135/2003 - CONVERSÃO NA LEI Nº 10.833/2003. Admissão pelo Colegiado Maior."

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário.

**São os fatos de interesse para o deslinde do presente julgamento.**

**De plano, principio por declarar meu voto no sentido do desprovimento do presente apelo extremo, por considerar que as razões recursais não merecem acolhida por esta Corte.**

Nesse sentido, as questões referentes à MP 135/2003 não propiciam guarida. Como se depreende do parecer ministerial, verifica-se que a jurisprudência desta Corte não é favorável à articulação de ofensa ao art. 246 na hipótese de mera majoração de alíquotas, por óbvio já existentes, de contribuições sociais.

Confiram-se os seguintes precedentes relacionados à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

> "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. 1. POSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PELA



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

> MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.807/99 E SUAS REEDIÇÕES. 2. PRAZO DO ART. 195, § 4°, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: CONTAGEM A PARTIR DA PRIMEIRA EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO." (RE 588943 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 18.03.2011)
>
> "Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Aumento de alíquota da contribuição social sobre o lucro - CSLL. Medida provisória no 1.807/99. Possibilidade. 3. Agravo regimental que se nega provimento." (RE 422795 AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe 21.11.2008)

Por essa mesma razão, entende-se que o presente caso não atrai a aplicação da reserva de lei complementar, tendo em conta que a premissa da irresignação recursal é equivocada, isto é, não se trata de novo tributo, mas de majoração de alíquota.

Ainda valendo-me dos pronunciamentos desta Corte acerca da CSLL, cito os seguintes julgados:

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. AUMENTO DE ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. MEDIDA PROVISÓRIA 1.807-02/99. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - Inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. Ademais, se os embargos declaratórios não foram opostos com a finalidade de suprir essa omissão, é inviável o recurso. Precedentes. II - A MP 1.807-02/99 e suas reedições não instituíram nova contribuição social sobre o lucro líquido, apenas majoraram alíquota já existente, o que é admitido pela jurisprudência da Corte. III - Agravo regimental improvido."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

(AI 594156 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe 26.06.2009)

"Tributo. 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 nº 7.689/88. Mero aumento da alíquota pela MP nº 1.807/99. Recurso extraordinário não provido. A Medida Provisória nº 1.807/99 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota." (RE 403512, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJe 06.03.2009)

No que toca à norma de vedação ao efeito confiscatório, verifica-se que o entendimento iterativo desta Corte é no sentido de que a caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura econômica.

Logo, é juridicamente insustentável buscar guarida nesse princípio, em sede de jurisdição constitucional, com base na carga tributária do país globalmente considerada e respectivos reflexos no setor econômico da parte Recorrente. Não há o que acolher quanto ao ponto.

A respeito da caracterização do efeito confiscatório, vejam-se os seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição). 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento." (RE 448432 AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe 28.05.2010)

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (LEI Nº 12.322/2010) – PRETENDIDA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER ALEGADAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO CONFISCATÓRIO – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL, NO PLANO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOUTRINA – NECESSÁRIA INDAGAÇÃO, EM CADA CASO OCORRENTE, DE ELEMENTOS FÁTICOS ESSENCIAIS À CONSTATAÇÃO DO CARÁTER DE CONFISCO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – IMPRESCINDIBILIDADE DE REEXAME DE ÍNDOLE FÁTICO-PROBATÓRIA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279/STF – INVIABILIDADE DE REFERIDA ANÁLISE EM SEDE RECURSAL EXTRAORDINÁRIA – AGRAVO IMPROVIDO." (ARE 712.285 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 28.06.2013)

Por outro lado, no RE 559.937, de relatoria da Ministra Ellen Gracie e



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

com acórdão redigido pelo Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 17.10.2013, embora tratasse do PIS/COFINS-importação, assentou-se que eventuais diferenças entre os regimes de lucro real ou de lucro presumido, inclusive a respeito do direito ao creditamento, não representam ofensa à isonomia ou à capacidade contributiva, pois a sujeição ao regime do lucro presumido é uma escolha realizada pelo contribuinte, sob as luzes de seu planejamento tributário.

Eis o teor de excerto da ementa do julgado indigitado:

> "Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). (...) **3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.**" (grifos nossos)

Por conseguinte, em consonância ao arcabouço constitucional e jurisprudencial, não se haure vício de inconstitucionalidade material quanto à equidade tributária em sentido horizontal.

**Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.**

Vencedora a divergência apresentada proponho o seguinte enunciado de tese: "É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D0E6-3840-EE16-F802 e senha F9F5-A432-1C15-CEA9

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO - Presidente, também peço todas as vênias ao eminente Ministro Marco Aurélio, cujo voto ouvi com grande interesse, para alinhar-me à divergência.

Como são muitos os pontos, juntarei o meu voto. Apenas lerei uma breve proposição em relação a cada uma das arguições apresentadas no recurso.

Quanto à violação do artigo 246 da Constituição, penso que não deve ser acolhido por três razões. Primeira, para fins do objeto do presente recurso, o que a medida provisória fez, como já disse o Ministro Fachin, foi regulamentar o regime da não cumulatividade da COFINS em momento em que ele sequer tinha assento constitucional, o que ocorreu apenas com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003. Tal emenda encontra-se fora do período abrangido pelo artigo 246 da Constituição.

A segunda, a medida provisória promoveu apenas mudanças na alíquota e na base de cálculo de uma contribuição que já estava constituída anteriormente, o que, na esteira da jurisprudência do Tribunal, não importa a violação do 246.

E a terceira, pelo nível de limitação que o art. 246 da Constituição impõe à atividade legislativa, a interpretação que me parece correta é que medida provisória, enquanto tal, não possa regular a matéria. Mas, uma vez convertida em lei, não veria problema. Portanto, rejeito esse fundamento também.

No tocante ao tema da não cumulatividade, entendo que a interpretação constitucionalmente adequada é a que conduz a afirmação de que, no tocante à não cumulatividade da COFINS, o constituinte atribuiu ao legislador ordinário uma ampla margem de discricionariedade para definição desse regime de tributação. Mais que isso, em verdade, constitucionalizou a opção efetuada pelo legislador

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12038773.

ordinário, que já tinha criado tal regime de tributação mais favorável.

Desse modo, a Lei nº 10.833/2003 não contém nenhum vício de inconstitucionalidade, mesmo porque, a rigor, o que se chama aqui - é importante isso - de não cumulatividade da COFINS é a mera autorização de dedução de diversas despesas da base de cálculo do tributo, como forma de reduzir o impacto da carga tributária sobre alguns contribuintes.

No tocante à violação da isonomia, também penso que ela não ocorreu, porque a Lei, na verdade, tratou, de maneira diversa, contribuintes que estavam em situação diversa no tocante ao regime de lucro que fundamentaria a tributação.

Quanto à violação do 195, § 4º, penso que não se trata do exercício de competência residual da União Federal para instituição de contribuições fora das materialidades previstas no inciso I, do 195 da Constituição. Ao contrário, houve mera criação de um regime específico, e que se pretende mais benéfico, de recolhimento da COFINS.

Por fim, Presidente, quanto à questão do não confisco e da capacidade contributiva, quanto ao argumento de que sistema não cumulativo seria confiscatório, ou violaria a capacidade contributiva em razão do forte aumento da alíquota, é preciso lembrar que, junto com o aumento da alíquota, foram autorizadas uma série de deduções de créditos acumulados em razão da realização de despesas realizadas.

De modo que cumprimento o eminente Doutor Fábio Martins de Andrade, que esteve na tribuna e sustentou com a proficiência, que pessoalmente já conheço de sempre, à posição do contribuinte, e cumprimento pela estreia feliz e singular do eminente Procurador, Doutor Miquerlam Chaves Cavalcante.

Aderindo, Presidente, à posição do Ministro Luiz Edson Fachin, com as vênias do Ministro Marco Aurélio, estou propondo, como tese, que a técnica de tributação não cumulativa da COFINS, prevista na Lei nº 10.833/2003 é constitucional.

É como voto, Presidente.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12038773.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12038773.

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

***Ementa***: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAODINÁRIO. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 3% PARA 7,6%. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 135/2003. CONVERSÃO NA LEI Nº 10.833/2003.

1. A criação de regime não cumulativo para a COFINS, contribuição já instituída e cobrada desde LC 70/1991, não importou em regulamentação do art. 195, I, da CF/1988, com a nova redação conferida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, o que afasta a limitação de utilização de medidas provisórias, prevista no art. 246 da Constituição.

2. Em razão da materialidade econômica que informa a regra de competência da COFINS, faturamento ou receita, a não cumulatividade na espécie apresenta contornos próprios e, portanto, distintos da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Isso confere maior margem de liberdade para o legislador ordinário criar o modelo de tributação que considerar mais adequado, desde que respeitada a regra constitucional de competência do tributo, a isonomia e o princípio da razoabilidade

3. O sistema não cumulativo criado pela Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, não desbordou de tais parâmetros e operou no campo de escolhas constitucionalmente legítimas à disposição do legislador ordinário.

4. Recurso extraordinário a que se nega provimento, fixando a seguinte tese de repercussão geral: ***"a técnica de tributação não cumulativa da COFINS prevista na Lei n 10.833/2003 é constitucional".***

INTRODUÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

1. A discussão central no presente recurso extraordinário com repercussão geral é a legitimidade constitucional das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. Mais especificamente, debate-se a constitucionalidade do regime de cobrança não cumulativa da COFINS. Desde já adianto que considero a lei legítima. Para demonstrar o meu ponto de vista, divido o voto em duas partes. Na primeira, faço um breve histórico da tributação do PIS e da COFINS, para organizar as ideias. Na segunda, enfrento cada um dos cinco argumentos autônomos levantados pela recorrente contra a constitucionalidade do modelo de tributação.

BREVE HISTÓRICO DO PIS/COFINS

2. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi inicialmente instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, segundo a qual o tributo era calculado pela aplicação de uma alíquota de 2% sobre *o "faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de quaisquer natureza"*.

3. A Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, por sua vez, já havia sido instituída pela Lei Complementar nº. 7/1970 e foi recepcionada pelo atual ordenamento por meio do artigo 239 da Constituição Federal. Naquele tempo, o PIS era calculado pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento. Com a Lei nº. 9.715/98, este percentual foi minorado a 0,65%.

4. Posteriormente, o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/1998, alargou a base de cálculo de ambas as contribuições para alcançar a receita bruta total e aumentou a alíquota da COFINS para 3%[1]. Até então, a cobrança do PIS e

1 A redação do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/1998 que era questionada previa que:

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

da COFINS eram cumulativas. No julgamento do RE 346.084, que cuidava da constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/1998, esta Corte igualou os conceitos de faturamento e receita bruta, acolhendo a tese de que, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, havia autorização constitucional apenas para instituir o tributo sobre a totalidade das receitas advindas da atividade-fim da empresa, excluídas as demais.[2]

5. Pois bem. Já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/1998, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 66/2002 e 135/2003, convertidas, respectivamente, nas Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS). A partir delas foi introduzido no ordenamento tributário brasileiro o sistema não cumulativo de cobrança dessas duas contribuições, sem prejuízo da manutenção do sistema cumulativo. Ou seja, passaram a conviver dois modelos de cobrança que variam de acordo com o enquadramento e a opção do contribuinte.

6. A partir da vigência da nova disciplina, a alíquota do PIS aumentou de 0,65% para 1,65% e a da COFINS de 3% para 7,6%, com a

---

sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

2 O texto constitucional vigente à época previa o seguinte:

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

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

Após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/1998, o art. 195, I, da CF, passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

previsão expressa do direito de o contribuinte deduzir da base de cálculo despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade.

7. Pouco tempo depois, a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, introduziu o parágrafo 12 ao artigo 195 da Constituição e trouxe para o panorama constitucional brasileiro o tema da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, que já houvera sido tratado na lei.

8. No presente caso, em verdade, o que está é jogo é constitucionalidade dessa cobrança não cumulativa da COFINS, já que a mesma discussão em relação ao PIS será tratada no RE 607.642[3], com repercussão geral, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que ainda aguarda pauta para julgamento.

DA CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME NÃO CUMULATIVO DA COFINS INSTITUÍDO PELA LEI Nº 10.833/2003.

VIOLAÇÃO AO ART. 246, DA CONSTITUIÇÃO

9. O primeiro argumento de índole formal apresentado pelo recorrente é de que a edição da Medida Provisória nº 135/2003, depois convertida na Lei nº 10.833/2003, teria ocorrido em desacordo com o que

3 EMENTA TRIBUTÁRIO - PIS - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS - MP 66/2002, CONVERTIDA NA LEI Nº. 10.637/2002 – MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA – NÃO CUMULATIVIDADE – APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - REPERCUSSÃO GERAL – EXISTÊNCIA. A controvérsia atinente a constitucionalidade da Medida Provisória nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, a qual inaugurou a sistemática da não cumulatividade da contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, com a consequente majoração da alíquota da referida contribuição associada à possibilidade de aproveitamento de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido, ultrapassa os limites subjetivos da causa. Repercussão geral reconhecida. (RE 607642 RG, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 28.10.2010)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

determina o art. 246 da Constituição[4], já que regulamentou a Emenda Constitucional nº 20/1998. O dispositivo citado veda 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 da Emenda nº 32/2001, publicada em 12.09.2001.

10. Pois bem. Penso que aqui também não merece acolhida a pretensão recursal por três razões principais. *Em primeiro lugar*, porque para fins do objeto do presente recurso, o que a Medida Provisória 135/2003 fez foi regulamentar o regime da não cumulatividade da COFINS, em momento que ele sequer tinha assento constitucional, o que ocorreu apenas com a edição da Emenda Constitucional 42/2003. Tal emenda encontra-se fora do período abrangido pelo art. 246 da CF/88. *Em segundo lugar*, a medida provisória promoveu apenas mudanças na alíquota e na base de cálculo de uma contribuição que já estava constituída anteriormente, o que, na esteira da jurisprudência desta Corte, não importa em violação ao art. 246 da CF/88[5]. *Em terceiro lugar*,

4 CF/88: "Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)"

5 STF: Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA A SER APRECIADA NO RE 599.309. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO ATÉ JULGAMENTO DEFINITIVO DA ADI 4.101. IMPROCEDENTE. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. CONSTITUCIONALIDADE. ALÍQUOTA DIFERENCIADA PARA INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PRECEDENTES. (...) 3. A jurisprudência desta Suprema Corte assentou a legitimidade da alteração da alíquota da CSLL por meio de medida provisória, tendo em vista que a alteração do art. 195 da Carta pela Emenda Constitucional 20 não versou, especificamente, sobre a alíquota de contribuição destinada ao custeio da seguridade social. Dessa forma, a referida medida provisória não regulamentou o art. 195, § 9º, da Constituição Federal, o que afasta a alegada contrariedade ao art. 246 da Carta Magna. (...). (ARE 949.005



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

pelo nível de limitação que o referido dispositivo impõe ao exercício de uma prerrogativa constitucionalmente prevista de um dos Poderes da República, penso que a restrição deve ser interpretada com temperamentos. Desse modo, penso que a norma impede apenas a regulamentação por medida provisória, vício que cessa com a conversão de medida provisória em lei e que não importa em inconstitucionalidade da lei de conversão.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

11. Outro argumento levantado pelo requerente é de que a legislação seria contrária ao princípio da não-cumulatividade previsto no art. 195, §12º da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003. E, assim, a legislação ordinária não teria sido recepcionada pela emenda, sendo ilegítima do ponto de vista constitucional.

12. Quanto à questão, é preciso fazer uma digressão sobre as diferenças da técnica da não cumulatividade nos impostos sobre consumo e a da COFINS. Isso porque, em razão da grandeza econômica sobre a qual incide a COFINS (faturamento ou receita bruta), a não cumulatividade aqui não tem o mesmo sentido daquele empregado no ICMS e no IPI. Quanto a esses impostos, que incidem sobre circulação de mercadorias e produtos industrializados, respectivamente, a Constituição mais do que enunciar a não cumulatividade, trouxe um conteúdo próprio

para essa noção, com objetivo de impedir a tributação em cascata ao longo da cadeia produtiva ou de circulação. Em razão disso, foi expressa ao autorizar a compensação do que for devido em uma operação com o montante do tributo cobrado nas anteriores, como se observa dos arts.

---

AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 26.08.2016)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

155, § 2º, inciso I[6] e art. 153, § 3º, inciso II, ambos da CF/88[7].

13. Por outro lado, no caso da COFINS a lógica adotada pelo legislador ordinário foi distinta. A Lei nº 10.833/2003, em razão das impossibilidades fáticas de se adotar noção idêntica as do IPI e do ICMS, optou por um modelo de não cumulatividade que se conecta mais intimamente com a pessoa do contribuinte, de modo a melhor dimensionar a ocorrência da materialidade constitucional que autoriza a sua cobrança: faturamento ou receita. Em outros termos, ao invés de se permitir uma compensação de imposto sobre imposto (modelo do IPI e ICMS), adota-se um modelo de base sobre base, em que é autorizada por lei a dedução da base de cálculo do tributo (faturamento ou receita bruta) de determinadas despesas realizadas pelo próprio contribuinte na sua atividade empresarial. Essa foi a dinâmica adotada pelo legislador ordinário e que é hoje objeto de controvérsia.

14. Dito isso, penso que devem ser destacadas três premissas principais para o presente julgamento: (i) ao contrário do IPI e do ICMS não houve, por parte do constituinte, a definição do conteúdo da não cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS; (ii) a base econômica sobre a qual incidem tais tributos (receita ou faturamento) não autoriza a simples aplicação da noção de não cumulatividade tal qual prevista para

---

6 CF/88: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

7 CF/88: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

os imposto incidentes em cadeia; (iii) a Emenda Constitucional nº 42/2003 veio para constitucionalizar uma regra de não cumulatividade que já tinha previsão em lei federal válida.

15. Desse conjunto de premissas, entendo que se deve extrair como interpretação constitucionalmente adequada aquela que conduza à conclusão que, no que diz respeito à não cumulatividade da COFINS, o constituinte atribuiu ao legislador ordinário uma ampla margem de discricionariedade para definição desse regime de tributação. Mais que isso, em verdade, constitucionalizou a opção efetuada pelo legislador ordinário de criação de um regime de tributação mais favorável. Desse modo, a Lei nº 10.833/2003 não contém nenhum vício de inconstitucionalidade. Mesmo porque, a rigor, o que se chama aqui de não cumulatividade da COFINS é a mera autorização de dedução de diversas despesas da base de cálculo do tributo (receita) como forma de reduzir o impacto da carga tributária sobre alguns contribuintes inseridos em cadeias longas de produção e circulação de mercadorias.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

16. Quanto ao argumento de violação do princípio da isonomia, ele se fundamenta no fato da opção pelo lucro presumido para fins de recolhimento do IRPJ afastar a possibilidade de opção pelo sistema não cumulativo da COFINS. Penso que não há aqui qualquer mácula ao princípio da isonomia. Em tais circunstâncias, acredito que a lei apenas procurou, segundo critérios que não considero ilegítimos, tratar de maneira diferente contribuintes em situações distintas, por três razões principais.

17. *Primeiro* porque as consequências que o recorrente considera violadoras da isonomia partem de uma opção expressa por determinada forma de tributação efetuada pelo próprio contribuinte, mantendo uma



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

margem de escolha. *Segundo*, porque exercida a opção, todos os contribuintes que se escolham o mesmo regime de tributação pelo IRPJ, lucro presumido ou real, estarão sujeitos ao mesmo modelo de tributação pela COFINS, respectivamente, cumulativo ou não cumulativo, conforme o caso. *Terceiro*, porque à época da edição da medida provisória que inseriu tal regime, a redação do art. 195, § 9º já autorizava que as contribuições definidas no inciso I do mesmo artigo, entre elas a COFINS, tivessem alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização de mão-obra intensiva[8].

VIOLAÇÃO AO ART. 195, §4º DA CONSTITUIÇÃO

18. Também em relação à violação ao art. 195, § 4º da CF/88 não merece prosperar o argumento da recorrente. Não trata o caso de exercício da competência residual da União Federal para instituição de contribuições fora das materialidades previstas nas alíneas do inciso I, do art. 195 da CF/88. Ao contrário, houve a mera criação de um regime específico, e que se pretende mais benéfico, de recolhimento da COFINS,

8 Redação da CF/1988 na data da promulgação da Lei nº 10.833/2003:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta,

nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à

pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

**§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.**



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

que tem fundamento direto no art. 195, I, "b", da CF/88. Em tais circunstâncias, a jurisprudência da Corte é firme em afastar a necessidade de lei complementar[9].

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

19. Quanto ao argumento de que o sistema não cumulativo seria confiscatório ou violaria a capacidade contributiva em razão do forte aumento da alíquota, é preciso lembrar que juntamente com o aumento da alíquota foram autorizadas uma série de deduções de créditos acumulados em razão da realização de despesas realizadas. Ou seja, houve uma diminuição da base de cálculo que compensou o efeito do aumento expressivo da alíquota. No mais, não há comprovação de que em concreto foi gerada uma violação que tenha importando em restrição para além do núcleo essencial do direito de propriedade (confisco).

CONCLUSÃO

20. Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo a fixação da seguinte

---

9 STF: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ASSEMELHADAS. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%. ART. 22, §1º, DA LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a lei complementar para instituição de contribuição social é exigida para aqueles tributos não descritos no altiplano constitucional, conforme disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição da República. A contribuição incidente sobre a folha de salários esteve expressamente prevista no texto constitucional no art. 195, I, desde a redação original. O artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91 não prevê nova contribuição ou fonte de custeio, mas mera diferenciação de alíquotas, sendo, portanto, formalmente constitucional. (...)" (RE 598.572, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 30.03.2016)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

tese de repercussão geral: ***"a técnica de tributação não cumulativa da COFINS prevista na Lei n 10.833/2003 é constitucional".***



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12029778.

VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhora Presidente, também vou pedir vênia ao eminente Ministro Marco Aurélio para negar provimento. Faço isso com base nas razões já colocadas pelos votos anteriores, bem como ao percuciente parecer da Procuradoria-Geral da República, de lavra do Subprocurador Paulo da Rocha Campos, que fazem uma síntese bem adequada da matéria.

Nego provimento.

Publicado sem revisão.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o número 14758060

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

VOTO

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER -** Senhora Presidente, também cumprimento os Procuradores que ocuparam a tribuna.

Peço todas as vênias ao Ministro Marco Aurélio para acompanhar a divergência, na esteira dos fundamentos que aqui foram expendidos, com base, na minha compreensão, na jurisprudência prevalecente da Casa.

Nego provimento ao recurso extraordinário.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12789379.

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

## ANTECIPAÇÃO AO VOTO

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhora Presidente, em primeiro lugar, destaco que o Recurso Extraordinário foi admitido basicamente pelo prequestionamento do artigo da Constituição que versa sobre a isonomia e também por violação do artigo 246.

Tenho também voto escrito e verifico que realmente a única normação que a medida provisória fez foi em relação ao regime não cumulativo do recolhimento da COFINS, além de prever a majoração das alíquotas.

Também trouxe aqui vários acórdãos no sentido de que essa medida provisória que se limita à majoração da alíquota não agride o artigo 246 (Segunda Turma, AI nº 489.734, Ministro Celso de Mello).

Por outro lado, como se observou, essa é uma opção do contribuinte com relação à incidência da exação sobre o lucro real presumido, o que descaracteriza completamente violação de isonomia.

Também acrescento os argumentos aqui trazidos pelos Ministros que me antecederam para pedir vênia ao Ministro Marco Aurélio e negar provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código EA02-7166-4E65-90B6 e senha 1D5C-E338-3D8A-AB35

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

V O T O

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX:** *Ab initio*, é preciso delimitar a controvérsia trazida à apreciação da Corte.

A Recorrente alega em seu recurso, basicamente, dois fundamentos pelos quais entende que não deve se submeter à sistemática não cumulativa de recolhimento da COFINS: **1)** esse regime foi instituído pela MP nº 135/03, em violação ao disposto no art. 246 da CF/88, razão pela qual não poderia ser convalidado pela Lei nº 10.833/03, que, portanto, goza de vício de inconstitucionalidade formal; e **2)** inconstitucionalidade material da Lei nº 10.833/03 no caso concreto, tendo em vista que importou em aumento indevido da carga tributária para a Recorrente, ante a vedação ao creditamento de despesas com mão de obra, razão pela qual deve ser reconhecida a violação ao Princípio da Isonomia no presente caso (art. 150, II, da CF/88), da qual decorreriam as demais violações alegadas, como resultado da aplicação do referido regime anti-isonômico (Não-cumulatividade, Não-confisco e Capacidade Contributiva).

Assim, a questão submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal cinge-se à **1)** violação ou não da MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, ao art. 246 da CF/88 e à **2)** violação ou não da sistemática de recolhimento da COFINS sob o regime não cumulativo, com respectivo aumento de alíquota, aplicável às pessoas jurídicas optantes pela tributação do imposto de renda baseada no lucro real, ao princípio da isonomia.

Em relação à alegada violação ao art. 246 da CF/88, pela MP nº 135/03, é necessário pontuar que a medida provisória não regulamentou artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda. O que a MP nº 135/03 fez foi tão somente instituir o regime não cumulativo de recolhimento da COFINS, além de prever a majoração de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

suas alíquotas.

Nesse sentido, observe-se que a COFINS já havia sido instituída por lei – Lei Complementar nº 70/91, materialmente ordinária e formalmente complementar – e que a não cumulatividade aplicada às contribuições do art. 195 da CF/88 foi prevista pela EC nº 42/2003, que inseriu o parágrafo 12 no aludido dispositivo, de modo que a hipótese não se enquadra no disposto no art. 246 da CF/88.

De fato, o art. 246 da CF/88 foi inserido na Constituição pela Emenda Constitucional (EC) nº 06/95 e, posteriormente, alterado pela EC nº 33/01, com a finalidade de evitar que o Presidente da República regulamentasse dispositivos incluídos pelo constituinte derivado, através da edição de medidas provisórias, de 1º de janeiro de 1995 até a promulgação da EC nº 33/01, *verbis*:

> *"Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)"*

Ocorre que a Medida Provisória nº 135/03 veio instituir o regime não cumulativo de recolhimento das contribuições para a seguridade social, conforme previsto pelo §12, do art. 195, que, como mencionado, foi incluído na Constituição pela EC nº 42/03, ou seja, dois anos depois da EC nº 33/01. Assim, não há que se falar em aplicação do art. 246, da CF/88 ao presente caso.

Em relação à majoração da alíquota, ainda assim, não há que se falar em incidência do disposto no art. 246 da CF/88, pois não constitui regulamentação de dispositivo constitucional, como já reconheceu esta Corte em casos diversos, mas cuja matéria de fundo em discussão é análoga à presente. Confira-se:

> *"Tributo. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Adicional instituído por meio de medida provisória. Admissibilidade.*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

> *Violação ao art. 246 da CF. Não ocorrência. Tributo instituído e regulamentado pela Lei nº 7.689/88. Mero aumento da alíquota pela MP nº 1.807/99. Recurso extraordinário não provido. A Medida Provisória nº 1.807/99 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota.*" (Segunda Turma, RE 403.512, Rel. Min. Cesar Peluzo, DJ de 06/03/2009)

> *"AGRAVO DE INSTRUMENTO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - LEI Nº 7.689/88 - ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA POR MEDIDA PROVISÓRIA - POSSIBILIDADE - MP Nº 1.807-02/99 E REEDIÇÕES - ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INOCORRÊNCIA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.*" (Segunda Turma, AI 489.734 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 30/04/2009)

Logo, não é possível acolher a alegação de violação ao art. 246 da CF/88 no presente caso.

No tocante ao segundo ponto trazido à análise da Corte, é preciso, antes de tudo, frisar que não se está discutindo aqui a violação ao princípio da não-cumulatividade pela Lei nº 10.833/03, mais especificamente pelo seu art. 3º, incisos II e II, que trouxeram uma série de limitações ao referido princípio previsto no § 12, do art. 195 da Constituição. Isso porque o fundamento constitucional alegadamente violado pelo recurso extraordinário é o art. 150, II, da CF/88, que diz respeito ao Princípio da Isonomia.

Com efeito, não se discute aqui a limitação ao creditamento operada pela Lei nº 10.833/03, mas sim, o aumento da carga tributária que o referido dispositivo provocou em relação ao contribuinte no caso concreto. Ou seja, não se pleiteia o reconhecimento do direito de crédito irrestrito do contribuinte, com base na não-cumulatividade, prevista pelo art. 195, §12, da CF/88, e sim o seu desenquadramento do regime não cumulativo de recolhimento da COFINS, com base em alegada existência de tratamento anti-isonômico em relação aos demais contribuintes, que se



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

encontram em situação idêntica.

Essa distinção é importante, porque, em relação à amplitude do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 195, §12, da CF/88, já há uma repercussão geral reconhecida, em que se definirá o núcleo fundamental do referido princípio em relação à tributação sobre a receita. Trata-se do RE nº 841.979, que substituiu o paradigma ARE nº 790.928, ambos de minha relatoria, cujo exame de mérito ainda está pendente de análise por esta Corte. Caso a discussão do presente recurso envolvesse os contornos da não-cumulatividade em relação à COFINS, seria necessário o julgamento em conjunto com o RE nº 841.979, hipótese, de plano, já descartada pelo próprio Min. Relator quando solicitou a sua inclusão em pauta.

Pois bem. Feitas as distinções entre os dois casos, cabe analisar o objetivo da instituição do regime não cumulativo de recolhimento da COFINS, instituído pela Lei nº 10.833/03, e o discrímen feito pelo legislador, bem como o modo pelo qual é feito o enquadramento do contribuinte no respectivo regime, sob a perspectiva da igualdade em matéria tributária.

A EC nº 42/03 elevou a não-cumulatividade das contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento ao *status* constitucional, nos termos do artigo 195, § 12 da CF/88, à semelhança da não-cumulatividade do ICMS e do IPI, que já possuíam *status* de garantia constitucional quando da edição da referida emenda. Ocorre que, diferentemente do que ocorre com esses últimos, no caso das contribuições sobre a receita ou faturamento, a não-cumulatividade constitui norma de eficácia limitada, eis que depende de lei infraconstitucional para estabelecer quais setores da economia se sujeitarão ou não à sistemática. Confira-se:

> *"Art. 195. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*
>
> *§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

> *substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"*

Em seguida, vieram as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram a sistemática não cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS para determinados setores da economia. O objetivo inicial da instituição do regime não cumulativo para essas contribuições era o de corrigir relevantes distorções decorrentes da cobrança cumulativa dos tributos, além de possibilitar uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que as exportações foram desoneradas. Em contrapartida à possibilidade de geração de créditos, as alíquotas das contribuições foram mais do que duplicadas.

À propósito, veja-se a Exposição de Motivos da MP nº 135/03, convertida posteriormente na Lei nº 10/833/03:

> *"1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.*
>
> *[...]*
>
> *2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.*
>
> *2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

*10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

*3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.*

*4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.*

*5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.*

*6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.*

*8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.*

*9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço,*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

*para as aquisições realizadas.*

*10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a estas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do imposto de renda.*

*11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. [...]"*

Observa-se, assim, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituída para determinados setores, como medida de política fiscal, visando não apenas corrigir as distorções causadas pelo modelo cumulativo de tributação, como também estimular o crescimento da economia brasileira, com o desenvolvimento específico de determinados setores, como foi o caso da agroindústria e das empresas imobiliárias, que obtiveram, inclusive, a concessão de créditos presumidos para garantir a fruição da sistemática sem o consequente aumento da carga tributária, em razão da peculiaridade de sua cadeia econômica.

De outro lado, alguns setores foram excluídos dessa sistemática, como foi o caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, das cooperativas, das instituições financeiras, das prestadoras de serviço de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

telecomunicações, das empresas jornalísticas e das empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, dentre outras, devido às suas especificidades.

O discrímen adotado pelo legislador em relação às pessoas jurídicas que se encontrassem em situação semelhante foi, portanto, a sistemática de tributação do imposto de renda, que, embora tribute materialidade diversa da tributada pelo PIS e pela COFINS – faturamento ou receita – é a que mais se aproxima da materialidade dessas últimas, visto que o lucro é um dos elementos que compõem receita. Ademais, o enquadramento na tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido é uma opção feita pelo contribuinte para cada exercício.

A ideia é a de que os contribuintes tributados pelo imposto de renda com base no lucro real apuram o imposto a pagar de forma mais precisa, em contraposição aos submetidos ao regime do lucro presumido, que tem a base de incidência do IR presumida a partir de mecanismos mais simples. Como as despesas para fins de aferição do acréscimo patrimonial no primeiro caso são apuradas minuciosamente pelos contribuintes, o legislador adotou a tributação com base no lucro real como parâmetro para submissão do contribuinte ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, visto que só é possível aplicar esta sistemática se a escrituração das despesas for feita de forma exata pela pessoa jurídica, o que não seria possível no caso dos optantes pelo lucro presumido.

Dessa forma, os contribuintes que optam pela tributação do IR com base no lucro real, tendo, portanto, que dispor de um controle maior e uma escrituração precisa de suas despesas, sujeitam-se ao regime não cumulativo de recolhimento do PIS e da COFINS, podendo se creditar de determinadas despesas que contribuem para a efetiva realização do seu faturamento ou da sua receita. Enquanto os contribuintes optantes pelo lucro presumido permanecem sob a sistemática cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS.

Não há aqui uma ausência de pertinência entre o discrímen utilizado pelo legislador e o objetivo previsto pela lei, em relação às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real e às optantes pelo lucro presumido,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

pois, como já se viu, a adoção de base de incidência de IR presumida ou real é uma opção do contribuinte. Ele não está obrigado a se submeter a um regime ou a outro, podendo escolher o que melhor se adequar a seus interesses.

Ademais, a escolha de determinados setores a serem expressamente excluídos da sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, como as instituições financeiras e as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, por exemplo, evidencia que o legislador quis de fato priorizar a inclusão de determinados setores, sobretudo, os que possuem mais etapas em sua cadeia econômica, na sistemática não cumulativa de recolhimento das contribuições sobre o faturamento ou a receita. Outros setores, contudo, ainda que pertencentes ao ramo da prestação de serviços, não foram excluídos expressamente da sistemática não cumulativa.

Setores como o agroindustrial e as incorporadoras imobiliárias, ao contrário, foram prestigiados com a concessão de créditos presumidos, igualmente por razões extrafiscais, de modo que não cabe ao Poder Judiciário exercer o controle da opção feita pelo legislador, a fim de excluir ou incluir contribuintes em determinada sistemática de apuração, pois, ao assim proceder, estaria o mesmo atuando como verdadeiro legislador positivo, **ressalvado, contudo, o caso de implementação de política fiscal que promova violação direta a garantia constitucional, que, dada a sua excepcionalidade, pode ensejar a atuação judicial, hipótese não configurada no presente caso**.

Cabe lembrar que a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, além de representar uma medida de política fiscal do governo, não foi criada para aumentar a arrecadação tributária, *a priori*, mas sim, para corrigir eventuais distorções provocadas pelo regime cumulativo e estimular alguns setores. Por isso, inclusive, juntamente com a redução da base de cálculo, as alíquotas das contribuições foram aumentadas para aqueles que passaram a recolhê-las sob o regime não cumulativo. A ideia foi justamente a de proporcionar a **neutralidade**.

Ocorre que – e isso é um outro problema, que não é objeto do



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

presente recurso – o excesso de limitações ao creditamento, sob a sistemática de recolhimento não cumulativa, pode importar no aumento indevido da carga tributária para determinados contribuintes, o que implica violação ao núcleo essencial da não-cumulatividade, prevista pelo § 12, do art. 195 da CF/88, **e não propriamente ao princípio da isonomia, visto que as distorções decorrentes dessa política restritiva se verificam dentro do mesmo setor, entre contribuintes em situações equivalentes, portanto**.

Então, o problema não é o regime não cumulativo em si e nem o discrímen adotado pelo legislador, mas sim, a política restritiva que se desenvolveu em relação ao creditamento dos insumos ligados ao faturamento ou à geração de receita, no caso do PIS e da COFINS, que será objeto de análise por esta Corte no RE nº 841.879, sob a sistemática da repercussão geral.

**Aliás, caso se mantivesse o mesmo discrímen feito pelo legislador, com majoração das alíquotas no regime não cumulativo; tudo tal como previsto pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, porém não houvesse a limitação prevista pelo art. 3º dos aludidos diplomas, de modo que o creditamento em matéria de PIS e COFINS fosse amplo e irrestrito, não estaria o contribuinte se insurgindo contra o enquadramento proposto pela legislação**.

Logo, fica claro que o problema aqui não é a quebra de Isonomia no discrímen feito pelo legislador e nem a majoração de alíquotas efetuada pela lei nº 10.833/03, e sim, a não-cumulatividade, cuja afronta pode, de fato, acarretar violação direta à capacidade contributiva da pessoa jurídica, o que não é o objeto do presente recurso extraordinário.

A previsão de aplicação do regime não cumulativo de recolhimento da COFINS pela Lei nº 10.833/03, com a consequente majoração de sua alíquota, não acarreta, por si só, violação a preceito constitucional, não havendo que se falar em violação ao princípio da isonomia, em decorrência do enquadramento do contribuinte na sistemática não cumulativa, pois, *a priori*, o efeito provocado por essa medida prestigia a neutralidade.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

*Ex positis*, **DESPROVEJO** o recurso extraordinário do contribuinte.

É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9D8B-D474-97DB-D5DD e senha 57BF-F0C3-38EC-A587

**20/10/2016** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. MARCO AURÉLIO** |
| **REDATOR DO ACÓRDÃO** | **: MIN. EDSON FACHIN** |
| **RECTE.(S)** | : GEYER MEDICAMENTOS S/A |
| **ADV.(A/S)** | : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH E OUTRO(A/S) |
| **ADV.(A/S)** | : FABIO MARTINS DE ANDRADE |
| **RECDO.(A/S)** | : UNIÃO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL |

**VISTA**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhora Presidente, como já foi dito, inclusive da tribuna - também cumprimento as várias sustentações que foram proferidas e as elogio -, eu sou Relator do RE nº 607.642, que trata da mesma matéria, mas no que diz respeito ao PIS de empresas prestadoras de serviços, que têm uma carga muito alta de mão de obra. E isso não entra nos custos que são abatidos. Já liberei para julgamento esse tema e faço uma análise em relação ao Estado ter a necessidade de avaliar, de acordo com o setor em que atue a empresa, se ela vai para o regime cumulativo ou o regime não cumulativo, porque isso pode influir, inclusive, em temas relativos à concorrência empresarial e em aumento de carga tributária, que não era o desejo manifesto na medida provisória. Se analisarmos a exposição de motivos da medida provisória, vamos verificar que ela trazia uma nova sistemática, mas que essa nova sistemática não tinha como objetivo aumentar a tributação, e sim trazer uma melhor forma de se aplicar e disciplinar a tributação. Portanto, eu tenho esse voto já liberado.

Aqui, no recurso que o Ministro **Marco Aurélio** relatou e ao qual deu provimento, trata-se de produtora de medicamentos, também com largo uso de colaboradores. Então, nesse momento, Senhora Presidente, diante do outro caso que tenho, que é de prestadora de serviço e de mão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996773.

de obra, no que diz respeito ao PIS, não à COFINS, vou pedir vista para melhor refletir sobre o tema.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996773.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122**
PROCED. : RIO GRANDE DO SUL
**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S) : GEYER MEDICAMENTOS S/A
ADV.(A/S) : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH (6163/RS) E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia em parte do recurso e, na parte conhecida, dava-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade na norma e invertendo os ônus da sucumbência, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux, que negavam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo recorrente Geyer Medicamentos S/A, o Dr. Fábio Martins de Andrade, e, pela Fazenda Nacional, o Dr. Miquerlam Chaves Cavalcante, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 20.10.2016.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o número 11956845

**24/05/2017** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO-VISTA**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Cuida-se de recurso extraordinário interposto por Geyer Medicamentos S/A contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Em síntese, a Corte de origem, após rejeitar alegação de cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, assentou que a MP nº 135/03 não violaria o art. 246 do texto constitucional, pois a EC nº 20/98 não teria alterado de modo substancial o art. 195, I, b, da Constituição. Ademais, reputou ser constitucional o sistema não cumulativo constante da Lei nº 10.833/03, não vislumbrando ofensa aos princípios da isonomia, da livre concorrência, da capacidade contributiva ou do não confisco, nem aos arts. 195, I, b, e 195, §§ 9º e 12, da Constituição. Opostos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

No apelo extraordinário, diz a parte recorrente, à luz art. 246 da Carta Federal, que a medida provisória não poderia regulamentar o art. 195, I, a, da Constituição, em razão de sua alteração pela EC nº 20/98. Alega inexistir convalidação do vício pela conversão daquela espécie normativa em lei. Argumenta haver violação da isonomia, pois a lei em debate excluiria do direito a crédito os valores pagos a pessoa física a título de mão de obra. O diploma ainda prejudicaria os contribuintes que se encontrassem no início da cadeia produtiva, que integrassem pequena cadeia produtiva ou que não possuíssem créditos suficientes para equalizar a majoração da alíquota da exação. Sustenta a recorrente não ser possível limitar o princípio constitucional da não cumulatividade. Entende ser inconstitucional excluir do regime não cumulativo os contribuintes que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido. Aduz ser inválido o critério de aplicação da lei, pois ele não respeitaria o propósito constante da exposição de motivos daquela medida provisória, isto é, de modernizar a economia e de manter a carga tributária anterior à entrada de sua vigência. Assevera também que o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

tributo seria novo e só poderia ser tratado por meio de lei complementar (arts. 154, I; 146, III; e 195, § 4º, da Constituição). Por fim, aponta a existência de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco, pois, no caso concreto, os créditos permitidos pela lei não compensariam a majoração da alíquota da contribuição.

O Relator, o Ministro **Marco Aurélio**, conhecia parcialmente do recurso e o provia, para, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 10.833/03, assentar a inexigibilidade da Cofins na forma nela prevista. Invertia, ainda, os ônus sucumbenciais da sentença.

Após os votos dos Ministros **Edson Fachin, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber** e **Luiz Fux**, que negavam provimento ao recurso, pedi vista dos autos para melhor refletir sobre o tema.

I – AFASTAMENTO DAS ALEGADAS INCONSTITUCIONALIDADES FORMAIS.

Não vislumbro ofensa ao art. 246 da Constituição Federal. A MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, apenas trouxe nova disciplina à Cofins, que já era cobrada anteriormente, não vindo a regulamentar emenda constitucional específica. Ademais, somente com a EC nº 42/03 é que a Constituição passou a cuidar da contribuição não cumulativa (**vide** § 12 do art. 195). Além disso, o dispositivo constitucional apontado como violado apenas veda a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º/1/95 e a promulgação da EC nº 32/01, inclusive. Sobre o assunto: **AI nº 570.849-AgR** , Rel. Min. **Ayres Britto**, julgado em 15/2/11, Segunda Turma, DJe de 28/4/11; **RE nº 403.512** , Rel. Min. **Cezar Peluso**, julgado em 16/12/08, Segunda Turma, DJe de 6/3/09; **ADI nº 1.518-MC**, Rel. Min. **Octavio Gallotti**, julgado em 5/12/96, Plenário, DJ de 25/4/97.

Afasto, ainda, a alegação de que a União teria criado uma contribuição inteiramente nova com a MP nº 135/03, convertida na lei em debate. Entendo, assim como já assentou o Ministro **Roberto Barroso**, que houve criação de regime específico de cobrança da Cofins com



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

fundamento no art. 195, I, b, do texto constitucional. Trata-se de fonte de custeio da seguridade social já prevista na Constituição, razão pela qual não era mesmo necessária a edição de lei complementar para tratar do assunto (§ 4º do art. 195).

II – ANÁLISE DAS ALEGADAS INCONSTITUCIONALIDADES MATERIAIS

Como expus no exame do RE nº 607.642/RJ, a Lei nº 10.833/03 – editada quando não havia indicativo constitucional de contribuições não cumulativas – inseriu, por meio da **norma geral** constante do art. 1º, todos os setores da atividade econômica no regime não cumulativo. Logo em seguida, no art. 10, trouxe **norma especial excludente**, utilizando-se de vários critérios de exclusão. Dentro desse quadro, a lei determinou que as empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado permanecessem no regime cumulativo de cobrança da Cofins e que as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real ficassem sujeitas ao regime não cumulativo da contribuição.

Com o advento da EC nº 42/03, foi acrescido o § 12 ao art. 195 do texto constitucional, que passou a cuidar da contribuição não cumulativa nos seguintes termos: "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [Pis/Pasep e Cofins]; e IV do **caput**, serão não-cumulativas". Com essa alteração constitucional, a não cumulatividade em questão não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições da lei ordinária[1].

Analisando o dispositivo, pode-se dizer que a Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Também é possível afirmar que, diferentemente do ICMS e do IPI, o texto constitucional não previu qual seria a técnica da não cumulatividade a ser adotada pela lei que instituísse esse regime para a Cofins. Além disso, nota-se ser a norma de eficácia limitada, pois somente por meio da opção do legislador se mostra possível a implantação da não cumulatividade.

A doutrina tem envidado esforços para interpretar o instituto. Por

1 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 3. ed. Rev. Ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p 822.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

exemplo, para Humberto Ávila[2], certas implicações decorreriam do princípio da isonomia. Nesse sentido, o legislador deveria respeitar a ideia da ausência de contradições e, uma vez adotado o regime não cumulativo, estaria, dali por diante, inteiramente comprometido com ele, não mais podendo deixar de efetivá-lo em algumas situações.

Por sua vez, Leandro Paulsen[3] diz que o legislador deve observar o conteúdo mínimo da não cumulatividade, que pressuporia "uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica a sistemática voltada a afastar seus efeitos". Ademais, em razão de a lei em questão ter majorado a alíquota da contribuição, sustenta ele a necessidade da previsão de efetivos mecanismos de equalização, pois, caso contrário, o instituto transformar-se-ia em mera majoração de tributo e o art. 195, § 12, da Constituição perderia sua força.

Em síntese, reitero aquilo que afirmei no RE nº 607.642/RJ: a **coerência, a racionalidade e o princípio da isonomia** devem pautar o legislador na definição dos setores da atividade econômica que se submeterão à sistemática da não cumulatividade de apuração da Cofins. Nesse contexto, não pode ele se afastar **(i) do núcleo da materialidade da exação; (ii) da finalidade que justificou a criação da sistemática; (iii) dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.**

A respeito da Lei nº 10.833/03 (bem como da Lei nº 10.637/02), a doutrina vem firmando orientação no sentido de que o legislador criou um critério próprio de operacionalização da não cumulatividade – não adotou, de modo puro, os métodos tradicionais da base sobre base ou do tributo sobre tributo. Parece ser assente que não foi assimilado por inteiro o conceito de "**valor agregado**". **Optou o legislador por negar o crédito em determinadas hipóteses e por concedê-lo em outras de forma genérica ou restritiva.** No que se refere ao setor industrial (caso dos autos), o modelo legal abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico,

2 O "Postulado do Legislador Coerente" e a Não-cumulatividade das Contribuições – Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 11. ed. Dialética, São Paulo, 2007.

3 Contribuições de seguridade social sobre a receita. In: **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 215.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

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.**

Quanto à finalidade que justificou a criação do sistema não cumulativo de cobrança da Cofins, conforme nota divulgada pelo Ministério da Fazenda, dizia-se que, no modelo cumulativo de cobrança do tributo, **a carga tributária efetiva dependia muito da estrutura da produção, o que gerava efeitos nocivos nos campos da competitividade e da eficiência da economia nacional.** Por exemplo, uma empresa podia ficar mais competitiva no mercado não em razão de sua eficiência na combinação de insumos ou de sua produtividade, mas sim em razão da redução da carga tributária da Cofins por meio da concentração de várias etapas da cadeia econômica (produzir próprios insumos, industrializar, comercializar etc.). Com isso, ela deixava de adquirir bens ou de contratar serviços de outras pessoas jurídicas, que, embora pudessem ser mais eficientes, transferiam, por intermédio dos preços praticados, o valor da Cofins e acabavam, assim, majorando a **carga tributária efetiva da cadeia produtiva**. Por seu turno, a empresa concorrente que não se valia daquele engenho acabava suportando carga efetiva de Cofins mais elevada e perdendo competitividade. Por ser esclarecedora, cito a seguinte passagem da referida nota:

> "Diferentemente de um imposto sobre o valor agregado, os tributos cumulativos incidem sobre os insumos produtivos adquiridos por cada setor, e sobre os impostos pagos por estes insumos. Dessa forma, o processo de repasse para os preços dos produtos provoca uma série de distorções econômicas, gerando ineficiência sobre o setor produtivo, o que não ocorre em um típico imposto sobre consumo.
>
> Por essa razão, a incidência legal de um imposto cumulativo não é a estimativa mais adequada da carga tributária incidente sobre cada setor de atividade, pois não capta o tributo pago na aquisição de insumos. De fato, em cada etapa da cadeia produtiva, os tributos cumulativos levam a



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

> aumento dos preços dos bens produzidos que, quando insumos de outros setores, significam igualmente aumento dos custos de produção destes setores. Dessa forma, em um sistema com tributos cumulativos, a carga tributária total de um setor inclui também os impostos pagos em todas as etapas anteriores de produção dos seus insumos.
>
> Devido ao efeito cumulativo das contribuições, a carga tributária efetiva que incide sobre os diversos setores de atividade depende crucialmente da estrutura de produção, em particular, do número de etapas envolvidas no processo produtivo. A competitividade de uma empresa, por exemplo, pode depender mais de sua capacidade de 'verticalizar' o processo de produção e comercialização – produzindo seus próprios insumos e evitando comprá-los de outras firmas, e portanto pagar tributos adicionais – do que da combinação eficiente de insumos e do aumento de produtividade. Por conta desta característica do sistema, empresas de um mesmo setor econômico acabavam sujeitas a diferentes cargas tributárias, com as empresas mais verticalizadas recolhendo menos tributos que as demais, distorcendo o processo de concorrência. Os efeitos distorcivos dos impostos cumulativos, e seus impactos negativos na atividade produtiva, explicam o porquê da sua utilização extremamente limitada em outros países" (Ministério da Fazenda. Impactos da mudança do regime de tributação da Cofins. p. 14 e 15. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/noticias/2003/nota%20pis%20appy %2004-12.pdf/view>).

Nesse sentido, nada há de inconstitucional se determinada pessoa jurídica que se utilize dessa verticalização artificial de empresas ficar sujeita, dentro do regime não cumulativo de cobrança da Cofins, a uma carga tributária da exação maior do que aquela experimentada quando era integrante do regime cumulativo. Afinal, essa majoração estaria alinhada com a finalidade da instituição do regime não cumulativo.

No caso concreto, temos uma sociedade anônima cujo objeto social é a "**fabricação de produtos químicos, farmacêuticos, biológicos e**



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

**veterinários e produtos afins, bem como sua importação e exportação**" (fl. 66). De início, verifico que o **setor industrial**, objetivamente considerado, não se apresenta incompatível com o regime não cumulativo de cobrança da Cofins. Sobre o assunto, destaco outro trecho daquela nota divulgada pelo Ministério da Fazenda:

> "No caso da indústria, a perspectiva é que a maioria dos setores seja beneficiado, na medida em que a proporção entre o valor agregado e o faturamento também tende a ser relativamente baixo. Em particular, a indústria tende a ser o setor mais beneficiado pela introdução da isonomia na tributação entre os produtos nacionais e seus concorrentes importados – uma vez que os produtos industriais caracterizam-se por cadeias produtivas longas e são, portanto, os maiores prejudicados pela tributação diferenciada entre produtos nacionais e importados no regime cumulativo da Cofins" (Ministério da Fazenda. Impactos da mudança do regime de tributação da Cofins. p. 9. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/noticias/2003/nota%20pis%20appy %2004-12.pdf/view>).

Além disso, anoto que a simples alegação de que o maior gasto do contribuinte é com mão de obra paga a pessoas físicas, o qual, nos termos da lei, não gera direito a crédito, não infirma a validade de sua inserção no regime não cumulativo de cobrança da Cofins.

De antemão, verifica-se que essa é uma regra que vale para todos aqueles que se encontram abrangidos pelo regime não cumulativo de cobrança da Cofins. Não há, portanto, um tratamento discriminatório entre empresas que possuem grande gasto com mão de obra e empresas que possuem pequeno gasto com mão de obra. Além disso, é necessário observar que o núcleo da não cumulatividade da 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 da sua mão de obra não é onerado com a Cofins. Portanto, inexiste nesse tipo de gasto da pessoa jurídica (que, em



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

geral, é repercutido nos preços das 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, 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 àqueles que preencham os requisitos do art. 13 da Lei nº 9.718/988 (e não se enquadrem 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 ser ofensivo à isonomia nem 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 as exclusões da base de cálculo do IRPJ permitidas em lei, pode ocorrer, pelo menos em tese, que a **carga tributária global** de uma dada pessoa jurídica acabe por se equiparar à de outra do mesmo segmento econômico que se encontre na



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

cumulatividade por estar atrelada ao lucro presumido.

Ademais, a mera afirmação de que certa pessoa jurídica ocupa o início da cadeia produtiva de seu setor econômico, **por si só,** não impede que ela seja validamente inserida no regime não cumulativo de cobrança da contribuição. Afinal, é possível que ela tenha gastos com empresas integrantes de outro setor produtivo ou mesmo com insumos a serem utilizados na fabricação ou na produção de bens ou produtos destinados à venda. Esses gastos podem, conforme a lei autorize, gerar créditos para serem deduzidos da contribuição devida, equalizando, assim, a carga tributária.

Ante o exposto, acompanhando a divergência, conheço do recurso extraordinário, mas a ele nego provimento.

É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 12996774.

**24/05/2017** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Vogal)**:

**1**. Geyer Medicamentos S.A. interpôs recurso extraordinário com fundamento no art. 102, inc. III, al. *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, que acolheu, em parte, embargos de declaração para fins de prequestionamento da matéria constitucional.

**2**. O acórdão integralizado pelo julgamento dos embargos tem o seguinte teor:

> *"AGRAVO RETIDO. PROVA PERICIAL. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003.*
>
> *Ao juiz cabe definir o que é necessário e pertinente provar e, assim, verificando que a análise do feito prescinde apenas de prova documental, correta é a decisão que indefere a realização de perícia, pelo princípio da celeridade processual. Sendo a matéria eminentemente de direito, improcedente a alegação de cerceamento de defesa, pela dispensa do conhecimento técnico do perito.*
>
> *Considerando que a expressão 'receita' introduzida no art. 195, I, alínea b, da CF, pela EC 20/98, não implicou em significativa modificação do texto constitucional, visto que, os conceitos de faturamento e receita bruta são equivalentes, não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição.*
>
> *Juntamente com a majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real, o artigo 3º da Lei nº 10.833 instituiu a não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos. Estas medidas, sem a consequente majoração da alíquota acarretariam, na prática, a redução da carga tributária desses contribuintes.*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

> *Tanto na fixação da alíquota, em 7,6%, como nos creditamentos admitidos para definição da base de cálculo, a Lei nº 10.833/2003 exerceu sua competência sem ofensa à Constituição Federal. O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais a COFINS passa a ser não cumulativa. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte.*
>
> *Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de uma alíquota superior (7,6%), enquanto que a alíquota menor (3%, prevista no artigo 8º da Lei nº 9.718/98) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS mais vantajosa.*
>
> *Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a autora, essa desigualdade se deve não à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação".*

**3**. Em suas razões, a recorrente sustenta que "*o conhecimento e provimento deste recurso visam a aplicação do direito à espécie para: (1) deferir a prova pericial, anulando todos os julgamentos e determinando o retorno dos autos à primeira instância para realização da prova; ou (2) a aplicação dos princípios basilares do direito tributário, para reconhecer a ilegalidade da majoração da alíquota da COFINS".*

Alega que teriam sido contrariados os arts. 1º, parágrafo único e 246 da Constituição da República, pois a Emenda Constitucional n. 20/1998 introduziu mudança na base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento, entre as quais se destaca a Cofins, ao alterar o art. 195, inc. I, da Constituição da República. Porém, essa contribuição não poderia ter sido alterada pela Medida Provisória n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, porque o art. 246 da Constituição da República veda a utilização desse mecanismo para a



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

regulamentação de artigo que tenha redação alterada por emenda constitucional promulgada entre 1º.1.1995 e a Emenda Constitucional n. 32/2001.

Assim, teria havido vício de iniciativa da Lei n. 10.833/2003, originado no Poder Executivo, não podendo a conversão pelo Congresso Nacional convalidá-la, conforme decisão deste Supremo Tribunal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.201-1/RO, Relator Ministro Moreira Alves.

Ademais, teria havido contrariedade aos arts. 5º, *caput*, e 150, inc. II, da Constituição da República, porque desrespeitado o princípio da isonomia, ao prever o art. 3º da lei o direito de compensação de 7,6% sobre o faturamento pelas empresas com extensa cadeia produtiva e, no § 2º desse artigo, ter excluído o direito a créditos sobre os valores pagos a pessoa física pela prestação de mão de obra. No ponto, alega que as leis ordinárias podem apenas definir os setores sujeitos à não-cumulatividade, que deve ser efetiva e integral. Por essa razão, todas as deduções previstas na Lei n. 10.833/2003 seriam inconstitucionais.

Sustenta que aquela lei pode ser constitucional em relação a alguns setores da economia, os quais auferem o máximo de crédito e compensam a Cofins paga no decorrer do processo produtivo, mas não em relação à recorrente, que não reúne as características para a não-cumulatividade.

Assevera que a instituição de novo tributo deveria ter sido levada a efeito por lei complementar, não por lei ordinária, o que contraria os arts. 146, inc. III; 154, inc. I, e 195, 4º, da Constituição da República.

Pontua que o aumento da Cofins configuraria confisco, principalmente por não haver previsão de compensação pela introdução da não-cumulatividade. Nesse ponto, teriam sido contrariados o princípio da vedação de confisco e da capacidade contributiva, conforme disposto



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

no art. 150, inc. IV, da Constituição da República.

**4**. Em contrarrazões, a União argumenta que o aumento da alíquota da COFINS deve ser visto em conjunto com o mecanismo da não-cumulatividade constante da Lei n. 10.833/2003.

Para afastar a alegação de confisco, sustenta que "*os critérios de tributação da COFINS, juntamente com a carga tributária de outros tributos federais, não chegam ao ponto de serem insuportáveis, desarrazoados, ao nível de inviabilizar a manutenção de qualquer atividade comercial*".

**5**. A Procuradoria-Geral da República opina pelo não provimento do recurso extraordinário.

Alega que a Lei n. 10.833/2003 guarda conformidade com os preceitos constitucionais pertinentes à matéria, pois teria havido alteração da alíquota de tributo já existente, por instrumento adequado, qual seja, a lei ordinária, e a "*ampliação na incidência das contribuições para o financiamento da seguridade social, tomando como base de cálculo quer o faturamento, quer a receita bruta*". Desnecessária, portanto, a instituição de nova fonte de custeio da seguridade social.

Sustenta que o art. 195, § 9º, da Constituição da República, permite alíquotas diferenciadas para as contribuições sociais a cargo dos empregadores, de acordo com a atividade por eles exercida. Assim, o "*escopo da Lei é justamente atender os princípios da isonomia, da livre concorrência e da igualdade tributária, ou seja, estende-se a todos os contribuintes que recolhem via lucro presumido, de forma que se está garantindo o mesmo tratamento aos contribuintes que se encontram em igual situação*".

Ressalta que "*as pessoas jurídicas, cujo Imposto de Renda é calculado com base no lucro presumido ou arbitrado, de acordo com o art. 10, II, da Lei nº 10.833/03, continuam a suportar a alíquota de 3%, incidente sobre a*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

*respectiva base de cálculo, de acordo com a Lei nº. 9.718/98*".

**6**. O Plenário deste Supremo Tribunal, por maioria, no julgamento do Recurso Extraordinário 357.950/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 15.8.2006, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, por ampliar o conceito de receita bruta, em contrariedade ao art. 195, inc. I, da Constituição da República:

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

**7**. Esse julgamento adotou como parâmetro o art. 195, inc. I, da Constituição da República, anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998, que dispunha:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

> *"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros;*
>
> *II – dos trabalhadores"*.

A Constituição admitia como fonte de custeio da seguridade social apenas o faturamento. Por isso, o Plenário deste Supremo Tribunal entendeu ampliado, pela lei, a definição constitucional, declarando a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998.

**8**. Atualmente, outra a legislação de regência.

A Emenda Constitucional n. 20, de 16.12.1998, alterou o art. 195, inc. I e II e dos §§ 8º, 9º, 10 e 11, da Constituição da República:

> *"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*
>
> *a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
>
> *b) a receita ou o faturamento;*
>
> *c) o lucro;*
>
> *(…)*
>
> *§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*
>
> *§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

*custeio total. (…)".*

A Emenda Constitucional n. 42, de 31.12.2003, alterou o art. 195, inc. IV e §§ 12 e 13:

> *"§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*
>
> *§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento".*

E a Emenda Constitucional n. 47, de 6.7.2005, alterou o § 9º do art. 195 da Constituição da República:

> *"§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (…)"*

A Lei n. 10.833, de 29.12.2003, alterada pela Lei n. 12.973/2014, dispõe:

> *"Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*
>
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.589, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do* caput *do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de novembro de 1976.*
>
> *§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

*pela pessoa jurídica, conforme definido no* caput *e no § 1º*".

**9**. Afasto, desde logo, as alegações de contrariedade aos arts. 146, inc. III; 154, inc. I, e 195, § 4º, da Constituição da República. A desnecessidade de lei complementar para dispor sobre essa contribuição social foi devidamente examinada por este Supremo Tribunal no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 16.6.1995, tendo o Plenário concluído que a lei instituidora é formalmente complementar, mas a matéria a ela concernente é materialmente ordinária.

**10**. Descabida, também, a alegação de contrariedade ao art. 246 da Constituição da República, pois esse dispositivo refere-se à alteração substancial da norma. No ponto, o acórdão recorrido evidenciou que "*a expressão 'receita', introduzida no art. 195, I, b, da CF, pela EC 20/98, não implicou em significativa modificação do texto constitucional, visto que, na esteira do posicionamento do STF, já antes da vigência da EC nº 20/98 emprestou-se ao vocábulo 'faturamento', para fins de incidência tributária, o mesmo significado de receita*".

Foi o que decidiu este Supremo Tribunal no Recurso Extraordinário n. 357.950, do qual transcrevi antes a ementa.

**11**. Não se deve admitir a alegação de contrariedade à isonomia e à isonomia tributária, porque a adoção de alíquota diferenciada em razão da atividade econômica estava prevista no § 9º do art. 195 da Constituição da República, nos termos da redação dada pela Emenda Constitucional n. 20/1998:

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

E agora, de forma mais abrangente, na norma atual da



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

Emenda Constitucional n. 47/2005:

> *"§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho".*

**12**. A interpretação do art. 195, inc. I, al. *b*, da Constituição da República permite se compreenda como incidente a contribuição para a seguridade social sobre a receita ou o faturamento do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

**13**. Ao inserir o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal, a Emenda Constitucional n. 42, de 31.12.2003 atribuiu ao legislador ordinário a normatização da não-cumulatividade das contribuições sociais, entre elas, a Cofins:

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

**14**. O art. 1º da Lei n. 10.833, de 29.12.2003, alterada pela Lei n. 12.973/2014, estabeleceu que a Cofins incide, não cumulativamente, sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil. E, nos termos do art. 3º daquele normativo, permitiu-se à pessoa jurídica descontar créditos relativos a atividades nele referidas.

Conforme o art. 93, inc. I, dessa lei, somente desde 1º.2.2004, as disposições do art. 1º produziram efeitos.

**15**. Entretantto, quando publicada aquela lei, a não cumulatividade constava da norma constitucional, a exemplo do art. 154,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

inc. I, da Constituição da República e, especificamente, em relação ao Imposto sobre Produto Industrializado – IPI (art. 153, § 3º, da Constituição da República) e ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República).

Todavia, a adoção da técnica de não cumulatividade pelo legislador para as contribuições sociais não estava expressamente proibida.

Nesse sentido, os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, *in "A não cumulatividade do PIS-Cofins"*, Direito Tributário Atual n. 30. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 172-179:

> *"Na promulgação da Magna Carta de 1988, todavia, não havia expressa menção à técnica não cumulativa, como forma de incidência e cobrança do referido tributo, ou ao princípio da não cumulatividade. Por 'técnica' há de se entender a forma pela qual será adotada a compensação entre os débitos e os créditos de operações anteriores; por 'princípio', a definição constitucional de como o legislador ordinário deverá agir nessa matéria. O uso dos dois termos não são incompatíveis, devendo prevalecer aquele que se aplicar à hipótese concreta examinada.*
>
> *Nada, todavia, impediria que a cumulatividade fosse hospedada por legislação ordinária, como técnica de arrecadação, pois a Constituição Federal não proibia sua adoção, como, de resto, já ocorria por lei ordinária, em algumas situações do ISS, muito embora formalmente a eliminação de entradas e saídas de recursos, neste tributo, não fossem consideradas como 'não cumulatividade'. Assim, por exemplo, a passagem de recursos pelas agências de publicidade, receptoras de receita de terceiros para inserção de anúncio em jornais e revistas, com a entrada e saída formal de numerários de seus clientes para tais veículos, sempre foi considerada apenas como trânsito de recursos por conta de terceiros. O mesmo na construção civil, para tais efeitos.*
>
> *O certo é que nada impediria sua adoção, por legislação*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

> *ordinária, o que seria opção do legislador ordinário, independentemente de alteração constitucional. A não cumulatividade só é obrigatória para o IPI e para o ICMS.*
>
> *(…)*
>
> *Do que escrevi até agora, pode-se concluir, pela variada forma possível de implantação do princípio, a existência de duas grandes vertentes que lhe são pertinentes, a saber:*
>
> *a) o princípio da neutralidade de tributação, para permitir que as operações sejam tributadas apenas pelo adicional de carga que carregam;*
>
> *e*
>
> *b) pelo princípio da subvenção pública, quando o direito a crédito não corresponde, necessariamente, à compensação da carga anterior, mas à efetiva desoneração de uma etapa, como forma de estímulo à produção e à circulação de bens e serviços.*
>
> *(…)*
>
> *Na segunda [vertente], de que o PIS e a Cofins são exemplos, adota-se, na linguagem da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, o denominado* método subtrativo indireto*', em que a metodologia adotada é a concessão de crédito fiscal sobre algumas compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção que grave as vendas (receitas). O método assemelha-se – sem corresponder integralmente – à solução de compensação de base sobre base e não de imposto sobre imposto. Não é idêntico, posto que, se a base da saída pode se assemelhar à base da entrada, é, todavia, composta por elementos diversos (custos e despesas), ou seja, por ingredientes que a alargam*".

Tercio Sampaio Ferraz Junior desenvolve igual raciocínio em artigo doutrinário "*Do princípio da não cumulatividade e contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento: a não cumulatividade da perspectiva constitucional*". Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 12, n. 72, p. 9-17, nov./dez. 2014:

> *"Aliás, como de fato, a legislação que admite a não cumulatividade para o PIS e COFINS precedeu a emenda*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

*constitucional, a interpretação pela discricionariedade ou conduz a uma redundância — o comando constitucional teria sido inútil — ou conduziria à presunção de que o legislador antes agira fora de sua competência, do que decorreria um complexo problema de constitucionalização* ex post *de uma competência que não existiria expressamente.*

*Na verdade, a cumulatividade é, reconhecidamente, um fator (econômico) de distorções no livre mercado, que ferem a isonomia, a capacidade contributiva, à concentração vertical etc. Donde se depreende que, pelo atual comando constitucional, o legislador, que antes agia no espaço das permissões negativas (permissão fraca, resultante de não estar proibido) passa a estar obrigado a definir os setores econômicos dentro dos quais a cumulatividade provoca distorções, devendo fazê-lo de forma isonômica e alargada.*

*Nesse sentido, o §12 do art. 195 da CF, que obriga o legislador a definir os setores de atividade econômica, inevitavelmente passa a obrigá-lo a buscar a não cumulatividade no entendimento da própria Constituição e não na sua competência legislativa, o que implica adequação da lei ordinária àquele entendimento e não o contrário.*

*Isso significa que o legislador pode, com base na dicção constitucional, entrar no mérito do regime, mas não no sentido da não cumulatividade. Afinal, o sentido de um princípio tem a ver com regras que presidem o relacionamento dos elementos que constituem o seu repertório. O sentido tem a ver, portanto, com a organização de hipóteses normativas (regimes jurídicos), mas não se deve confundir essa organização com o sentido: o sentido de um princípio, ou seja, o perfil constitucional deve ser buscado em algo que antecede a definição de cada norma que integra um regime jurídico.*

*Nesses termos, o sentido jurídico do princípio da não cumulatividade não se confunde com o regime jurídico não cumulativo, por exemplo, do IPI ou do ICMS*".

Também a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, *in* "*Aspectos relacionados à 'não-cumulatividade' da Cofins e da Contribuição ao PIS*", PIS-COFINS. Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2005, p. 18-52:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

> *"O perfil constitucional das contribuições sociais sobre receitas (inclusive as receitas componentes do faturamento) é nitidamente independente da cumulatividade ou não-cumulatividade, ou melhor, seu perfil constitucional não impõe a não-cumulatividade.*
>
> *Isto fica evidente ao se observar que a Constituição Federal, quando pretende que determinado tributo não seja cumulativo, determina expressamente, como são os casos do IPI e do ICMS.*
>
> *Outros tributos, sobre os quais a Constituição é silente a respeito deste aspecto da sua incidência e da sua quantificação, são originalmente, ou em princípio podem ser, cumulativos, estando na inteira discrição do legislador infraconstitucional estabelecer ou não a incidência não-cumulativa".*

Nesses termos, inexiste contrariedade à Constituição da República.

**16**. Pelo exposto, **nego provimento ao recurso extraordinário** fixando a seguinte tese, com repercussão geral: *"é constitucional a ampliação da base de cálculo e da majoração da alíquota da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS instituída pela Lei nº 10.833/2003, resultante da conversão da Medida Provisória nº 135/2003".*

É o meu voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 13481688.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122**
PROCED. : RIO GRANDE DO SUL
**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. EDSON FACHIN
RECTE.(S) : GEYER MEDICAMENTOS S/A
ADV.(A/S) : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH (6163/RS) E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FABIO MARTINS DE ANDRADE (28991/DF, 108503/RJ, 186211/SP)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia em parte do recurso e, na parte conhecida, dava-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade na norma e invertendo os ônus da sucumbência, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux, que negavam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo recorrente Geyer Medicamentos S/A, o Dr. Fábio Martins de Andrade, e, pela Fazenda Nacional, o Dr. Miquerlam Chaves Cavalcante, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 20.10.2016.

**Decisão:** O Tribunal, apreciando o tema 34 da repercussão geral, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), negou provimento ao recurso. Em seguida, o Tribunal deliberou fixar a tese de repercussão geral em assentada posterior. Redigirá o acórdão o Ministro Edson Fachin. Não votou o Ministro Alexandre de Moraes, sucessor do Ministro Teori Zavascki, que votara em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 24.5.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o número 12977450

**02/09/2020** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

**PROPOSTA**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Pois não, Senhor Presidente.

Coerente com o que vem de Vossa Excelência apregoar e também de rememorar no julgamento que entendeu inexistente vício de inconstitucionalidade material, a tese que proponho é a seguinte, Senhor Presidente e eminentes Pares: É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade à COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C20C-1574-0785-75A4 e senha 56A8-6AA5-7E54-1AFF

**02/09/2020** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122 RIO GRANDE DO SUL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, fiquei vencido quanto ao vício formal. Houve contaminação da lei de conversão.

Por isso, voto de forma contrária à aprovação da tese.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2E51-8424-614F-63F8 e senha 6F67-4602-9B1A-D23B

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 570.122**
PROCED. : RIO GRANDE DO SUL
**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. EDSON FACHIN
RECTE.(S) : GEYER MEDICAMENTOS S/A
ADV.(A/S) : EDUARDO DORFMANN ARANOVICH (6163/RS) E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FABIO MARTINS DE ANDRADE (28991/DF, 193737/MG, 108503/RJ, 186211/SP)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia em parte do recurso e, na parte conhecida, dava-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade na norma e invertendo os ônus da sucumbência, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux, que negavam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, nesta assentada, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo recorrente Geyer Medicamentos S/A, o Dr. Fábio Martins de Andrade, e, pela Fazenda Nacional, o Dr. Miquerlam Chaves Cavalcante, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 20.10.2016.

**Decisão:** O Tribunal, apreciando o tema 34 da repercussão geral, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), negou provimento ao recurso. Em seguida, o Tribunal deliberou fixar a tese de repercussão geral em assentada posterior. Redigirá o acórdão o Ministro Edson Fachin. Não votou o Ministro Alexandre de Moraes, sucessor do Ministro Teori Zavascki, que votara em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 24.5.2017.

**Decisão:** Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, fixou a seguinte tese de repercussão geral (tema 34): "É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco", nos termos do voto do Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 02.09.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0E2A-4EEE-ECF0-C7A5 e senha B5E5-EA70-0AE2-DCC6

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, por motivo de licença médica, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Humberto Jacques de Medeiros.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0E2A-4EEE-ECF0-C7A5 e senha B5E5-EA70-0AE2-DCC6