

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS**

JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS

**AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS E A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO
CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**

FRANCA

2014

JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS

**AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS E A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO
CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

FRANCA

2014

Santos, José Aparecido dos.

As contribuições ao PIS e a COFINS e a aplicabilidade do princípio constitucional da não cumulatividade / José Aparecido dos Santos.

– Franca : [s.n.], 2014.

135 f.

Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Estadual Paulista. Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.

Orientador: Marcos Simão Figueiras

1. Direito tributário. 2. Contribuição social. 3. Não cumulatividade. I. Título.

CDD – 341.39

JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS

**AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS E A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO
CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**

**Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais,
Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito
para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas
Normativos e Fundamentos da Cidadania.**

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____

Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1º Examinador: _____

2º Examinador: _____

Franca, _____ de _____ de 2014.

Dedico este trabalho à minha mãe, Celestina, que com muito esforço, carinho e dedicação, propiciou, praticamente sozinha, todas as condições necessárias para que meu irmão e eu tivéssemos uma digna, justa e correta formação pessoal, moral e educacional. E, à minha noiva, Manoela, que com muito carinho e paciência, às vezes com um simples gesto ou por algumas palavras esteve sempre ao meu lado me apoiando.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho é fruto de uma dedicação enorme na qual me comprometi a ter, e levar até o fim, o que foi possível ser feito apenas com muito afinho, amor, bastante suor, e noites mal dormidas. Porém, tenho certeza que tudo valeu à pena, pois estava atrás de um sonho, que era de dar continuidade aos meus estudos jurídicos, e para isto realizar este Curso de Mestrado nesta digna Universidade.

Assim, certamente não alcançaria a superação de mais esta etapa em vida, e conseqüentemente a realização de mais este sonho, sem os apoios que tive nesta caminhada. E por isso agradeço neste ato imensamente à minha noiva Manoela, à minha mãe Celestina, ao meu irmão João Paulo, pelo carinho e compreensão nas horas difíceis; ao meu orientador que esteve presente sempre que precisei e com suas observações me proporcionou caminhos instigantes para o desenvolvimento do presente tema; aos colegas do Magazine Luiza, e principalmente, nas pessoas do Sr. José Antonio Palamoni e Maria Isabel Bonfim, que acreditaram em meu trabalho e me propiciaram assumir os desafios de um Departamento Tributário em uma das maiores empresas do varejo nacional, o que diretamente contribuiu para que pudesse aplicar na prática as grandes discussões tributárias atualmente em voga no país, e a principal delas a questão que envolve a presente temática; aos professores e funcionários desta Universidade, pelo carinho e dedicação que sempre tiveram com os alunos, pesquisadores e mestrandos.

“De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto
ver prosperar a desonra, de tanto ver
crescer a injustiça; de tanto ver
agigantarem-se os poderes nas mãos dos
maus, o homem chega a desanimar-se da
virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha
de ser honesto.”

Rui Barbosa

SANTOS, José Aparecido dos. **As contribuições ao PIS e a COFINS e a aplicabilidade do princípio constitucional da não cumulatividade**. 2014. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2014.

RESUMO

A não cumulatividade da Contribuição ao PIS e a COFINS sempre foi reclamo dos contribuintes, cidadãos, empresários, principalmente da nítida percepção que todos têm dos efeitos prejudiciais e majoradores da carga tributária oriundos da sua incidência em cascata. Tributos como estes são tidos como economicamente perversos, pois, na verdade são incidências sobre manifestações de capacidade contributiva anteriormente reservadas a outras incidências tributárias, institucionalizando-se o indesejável “bis in idem”. Porém, não na sua concepção teórica de dupla incidência sobre um mesmo dado econômico, mas sim, representando uma seqüência de incidências em cascata que se sobrepõem. Diante deste cenário, os clamores pela prevalência e aplicabilidade da não cumulatividade do PIS e COFINS são cada vez maiores. Para se saber a possibilidade da aplicação desta sistemática às referidas Contribuições Sociais buscou-se aperfeiçoá-las dentro do sistema tributário brasileiro, o que se demonstrou ser, consoante a teoria “pentapartite” uma subespécie tributária, da espécie Contribuições Especiais, a qual pertence ao gênero “tributo”, ao lado dos Impostos, Taxas, Empréstimos Compulsórios e Contribuições de Melhorias. Uma vez enquadradas no conceito de tributo, regras legais e constitucionais devem ser observadas. E é neste sentido que se traçou um paralelo entre a materialidade do PIS e da COFINS, com outros tributos como o IPI e ICMS, a fim de observar as condições de uma tributação não cumulativa, pois até então o PIS e a COFINS vinham sendo tributados de forma cumulativa, prejudicando a economia nacional, pois a incidência em cascata propiciava um aumento da carga tributária. E, num contexto em que o fisco se destaca cada vez mais por sua “sede arrecadatória”, a busca por soluções que remediem a alta carga tributária aumenta a cada dia no Brasil. Neste diapasão, com o propósito de eliminar a cumulatividade das referidas contribuições, o que, em tese, aumentaria o custo e oneraria a cadeia de produção, foram publicadas as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, alterando a dinâmica de recolhimento, respectivamente, do PIS e da COFINS, para o denominado regime não cumulativo tributário. Assim, com o advento das referidas leis, os contribuintes passaram a ter, como regra geral, créditos de PIS e de COFINS incidentes na aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades, de forma a propiciar um efeito não cumulativo quando da incidência destes tributos sobre a base tributável. Mas, trouxe algumas limitações nas referidas leis infraconstitucionais que, em muitos casos não se consegue perfazer uma não cumulatividade em sua essência, de forma total, pois limitou a apropriação em apenas alguns créditos. Porém, ao instituir esta sistemática, que posteriormente foi introduzida no Texto Constitucional pela EC nº 43/2003, no §12º, art. 195, o legislador Constituinte permitiu ao legislador ordinário escolher os setores da economia que deveriam tributar o PIS e a COFINS de forma não cumulativa, mas em nenhum momento permitiu que fosse inserida limitações à esta sistemática, ou seja, uma vez escolhido os setores, estes deveriam ter a não cumulatividade em sua totalidade. Ante este contexto, buscou-se no presente trabalho abordar a importância da não cumulatividade para os diversos setores da economia nacional, bem como sua importância para o empresariado, na busca

incessante pela redução da carga tributaria, analisando como uma das grandes possibilidades para que o primado constitucional da “não cumulatividade” seja cumprido, a possibilidade de se creditar o PIS e COFINS de todas as despesas tidas pelos contribuintes inerente à consecução fim de sua atividade empresarial, expondo por conseguinte as inconstitucionalidades presentes nas Leis nº 10.637 e 10.833, e as ilegalidades e inconstitucionalidades presentes nas posições adotadas pela Receita Federal do Brasil.

Palavras-chave: contribuições sociais. PIS. COFINS. não cumulatividade.

SANTOS, José Aparecido dos. **As contribuições ao PIS e a COFINS e a aplicabilidade do princípio constitucional da não cumulatividade**. 2014. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2014.

ABSTRACT

The contribution of non-cumulative PIS and COFINS was always complain taxpayers, citizens, businessmen, mainly from the clear understanding that all have the harmful effects and majoradores the tax burden arising from its cascading effect. Taxes like these are considered economically perverse, because they are actually manifestations of an impact on ability to pay previously reserved for other tax implications of institutionalizing the undesirable "bis in idem". But not in its theoretical conception of double effect on one same economic data, but representing a sequence of cascading effects that overlap. Given this scenario, the claims by the prevalence and applicability of non-cumulative PIS and COFINS are increasing. To know the possibility of the application of this systematic referred to Social Contributions sought to improve them within the Brazilian tax system, which proved, according to the theory "pentapartite" a tax subspecies, species Special Contributions, which belongs to gender "tribute" side of the taxes, fees, contributions and Compulsory Loans Improvements. Once framed within the concept of tax, legal and constitutional rules must be observed. And it is in this sense that it draws a parallel between the materiality of the PIS and COFINS, with other taxes such as IPI and ICMS in order to observe the conditions of a non-cumulative taxation, because until then the PIS and COFINS were being taxed cumulatively, damaging the national economy, since the incidence cascading propitiated an increased tax burden. And, in a context where the taxman stands out increasingly by their "tax collection office," the search for solutions that remediam high tax burden increases every day in Brazil. In this vein, in order to eliminate the cumulative nature of these contributions, which, in theory, increase the cost and would burden the chain of production, Laws were published paragraphs. 10.637 / 02 and 10.833 / 03, changing the dynamics of recollection, respectively, PIS and COFINS, called for tax non-cumulative regime. Thus, with the advent of such laws, taxpayers now have, as a general rule, PIS and COFINS on purchases of goods and / or services for the achievement of its activities, in order to provide a non-cumulative effect when the incidence of these taxes on the taxable base. But, brought some limitations in these infra laws that in many cases you can not make up a non-cumulative in its essence, in whole, for limited ownership in just a few credits. However, the institute this systematically, which was later introduced in the Constitutional Text by EC No. 43/2003 on §12^o, art. 195, the legislature allowed the Constituent ordinary legislature to choose the sectors of the economy that should tax the PIS and COFINS non-cumulative way, but at no time permitted to be placed limitations on this systematic, ie, once chosen sectors, these should be non-cumulative in its entirety. Before this context, we seek to address in this paper the importance of non-cumulative for the various sectors of the national economy as well as its importance to the business, in relentless pursuit of reducing the tax burden, analyzing how one of the great possibilities for the constitutional primacy of "non-cumulative" is met, the possibility of crediting the PIS and COFINS all expenses taken by the inherent order to achieve its corporate taxpayers activity, thus exposing the unconstitutional present in Laws 10,637 and 10,833, and

illegalities and unconstitutional present in the positions taken by the Federal Revenue of Brazil.

Keywords: social contribution. PIS. COFINS. non cumulative.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CN	Congresso Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
IC	Imposto sobre Consumo
ICM	Impostos sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Impostos sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
IVA	Imposto sobre valor agregado
LC	Lei Complementar
MERCOSUL	Mercado Comum da América do Sul
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
NF	Nota Fiscal
OIT	Organização Internacional do Trabalho
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio Público
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator

REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
UE	União Européia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	19
1.1 Espécies Tributárias no Direito Brasileiro.....	23
1.1.1 <i>Classificação dos tributos e suas teorias.....</i>	26
1.1.2 <i>As contribuições Especiais e o sistema tributário</i>	31
1.1.2.1 <i>Categorias de Contribuições Especiais.....</i>	33
1.2 As Contribuições ao PIS e a COFINS.....	40
1.2.1 <i>Evolução histórica da Legislação da Contribuição ao PIS.....</i>	42
1.2.2 <i>Evolução histórica da Legislação da Contribuição a COFINS.....</i>	45
1.2.3 <i>Os aspectos evolutivos inerentes à ambas Contribuições.....</i>	48
CAPÍTULO 2 A MATERIALIDADE DO PIS E DA COFINS.....	50
2.1 A base tributável do PIS/COFINS.....	53
2.1.1 <i>Faturamento vs. Receita vs. Ingresso.....</i>	54
2.2 A tributação sobre venda e consumo.....	62
2.2.1 <i>Breve histórico da tributação sobre venda e consumo no Brasil.....</i>	63
2.2.2 <i>A tributação sobre venda e consumo em alguns países da Europa e do MERCOSUL.....</i>	65
2.2.3 <i>A problemática da tributação em cascata.....</i>	68
2.3 A arrecadação dos tributos incidentes sobre venda e consumo.....	70
2.3.1 <i>Regimes de incidência sobre venda e consumo.....</i>	70
2.3.2 <i>A não cumulatividade em relação a venda e consumo.....</i>	72
2.3.3 <i>Aproximações e distanciamentos em relação à não cumulatividade do IPI e ICMS.....</i>	74
CAPÍTULO 3 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS.....	77
3.1 A sistemática da NÃO CUMULATIVIDADE: evolução e conceituação.....	79
3.1.1 <i>Aspectos Constitucionais.....</i>	84
3.1.2 <i>Princípio ou regra.....</i>	87
3.1.3 <i>A neutralidade tributaria.....</i>	89
3.2 A impossibilidade de restrição do regime não cumulativo por lei.....	91

3.3 O direito ao creditamento.....	97
<i>3.3.1 A composição dos créditos de PIS e COFINS.....</i>	<i>98</i>
<i>3.3.2 Conceito de Insumos em face do PIS e COFINS.....</i>	<i>100</i>
CAPÍTULO 4 AS CONSEQUENCIAS QUANTO A UTILIZAÇÃO OU NÃO DOS CREDITOS DE PIS E COFINS.....	109
4.1 A RFB - Receita Federal do Brasil e sua visão restritiva	109
4.2 Os julgamentos do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	112
4.3 O Poder Judiciário e os créditos de PIS/COFINS.....	114
4.4 A influência das restrições no ambiente empresarial brasileiro, e a Alta carga tributária.....	117
CONCLUSÕES.....	119
REFERÊNCIAS.....	126

INTRODUÇÃO

Desde as suas respectivas criações, as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS), e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem sido uma das figuras tributárias que mais tem gerado interesses e discussões nos últimos anos no cenário tributário brasileiro, seja por parte dos contribuintes, dos juristas ou da própria União Federal, e de fato já suscitaram incontáveis questionamentos. E não é por menos, afinal, em razão de referidas contribuições gerarem receitas ao Erário Público que não precisam ser repartidas com os demais entes federativos, a União Federal sempre olhou para estas contribuições como potencial arrecadatório, e muitas das vezes já pretendeu aumentar a arrecadação do PIS/COFINS mediante sucessivas alterações na legislação que, não raras vezes, esbarraram em ilegalidades e/ou inconstitucionalidades.

Noutro giro, têm-se os contribuintes, os empresários brasileiros que cansados de pagar impostos, de ter que suportar uma carga tributária elevada, conclamam por uma tributação mais justa, às vezes pedindo que apenas se cumpra o determinado na Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 (CF).

Seguindo a linha de pesquisa a qual se vincula a presente dissertação (Tributação, desenvolvimento e integração regional), o objetivo do trabalho será analisar a não cumulatividade tributária, um dos fatores que contribui para o desenvolvimento do País, e para tanto, traçar-se-á uma linha de aderência e aplicabilidade desta às contribuições para o PIS e a COFINS, o que se dará mediante análise do sistema tributário brasileiro, sua materialidade, e correlação com tributos que historicamente incidem sobre o consumo e a venda - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na tentativa de contribuir para a interpretação da complexa legislação que disciplinou aquelas contribuições, buscando traçar caminhos, conceitual e juridicamente fundamentados, de forma a ter uma tributação das referidas contribuições mais equilibrada e justa no País.

A escolha da temática a ser desenvolvida se deu notadamente pelo fato de que as Contribuições ao PIS e à COFINS, além de ser uma das principais fontes de

receitas da União Federal, tem contribuído nos últimos tempo para a elevada carga tributária no país, e um dos principais fatores que tem causado este aumento é a aplicação inadequada da não cumulatividade, em desconformidade com o que prevê a Constituição Federal.

Neste sentido, no presente estudo buscar-se-á demonstrar como foi inserida as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no ordenamento jurídico pátrio, e conseqüentemente no sistema tributário brasileiro, abordando as divergências de sua sistemática não cumulativa para as aplicadas no ICMS e IPI, eis que trata-se de situações e aplicabilidade distintas, notadamente pelo fato de que a base impositiva destes tributos são totalmente diferente do PIS e da COFINS, e, portanto, não se pode querer dar o mesmo tratamento não cumulativo do IPI e ICMS ao PIS e a COFINS. Noutra giro, partindo destas análises demonstrar-se-á que para se buscar a efetiva não cumulatividade assim como prevê a Constituição Federal em sua essência, não se pode criar limitações como as realizadas pelas Leis nºs 10.637¹ e 10.833², assim como as também impostas pela Receita Federal do Brasil (RFB), em flagrantes afronta ao Texto Maior.

Para tanto, o tema será desenvolvido dentro da dogmática jurídica, método específico da ciência do Direito, baseando-se na legislação, doutrina e jurisprudência, e, principalmente no Texto Constitucional e no Direito Tributário positivado, pautando-se nos mais variados materiais didáticos existente no ordenamento jurídico pátrio. Além disso, ao realizar incursão analítica nos textos normativos (análise) para a sua posterior aplicação a fatos e atos concretos da vida social e quando as soluções de determinados problemas dependerem da aplicação de princípios e ideias gerais tanto no Direito Tributário, quanto nos demais ramos do Direito, apoiar-se-á no método analítico-sistemático. E, para elucidar os aspectos controvertidos que cercam o tema proposto também será utilizado o método

¹ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 de dez. 2002. Ed. extra. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 10.11.2014.

² Id. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 de dez. 2003. Ed. extra. A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10.11.2014.

indutivo-dedutivo.

Diante deste cenário, buscar-se-á a verificação da natureza do PIS e da COFINS no sentido de apontá-las ou não como uma espécie do gênero tributo, de acordo com o sistema tributário brasileiro. Incluída a questão no Capítulo I, esta análise dar-se-á mediante ao estudo das mais variadas espécies de tributos insculpidas no Direito Brasileiro e arraigadas por boa parte da doutrina, o que de fato corrobora a inclusão das contribuições ao PIS e à COFINS como uma espécie de tributo.

A fim de melhor elucidar o tema, ainda no Capítulo inicial tratar-se-á da evolução legislativa destas contribuições, eis que entender o histórico de legislações que causam tanta controvérsia se torna imprescindível para que uma discussão seja a mais completa possível, pois dentre outras coisas, permite buscar a vontade inicial do legislador.

Em seguida, no Capítulo 2 buscar-se-á desmistificar a materialidade de tais contribuições, e para tanto será analisada as origens da não cumulatividade que remontam à tributação das vendas e consumo, bem como sua problemática como é o caso da tributação em cascata. Tributação esta que, por ser pela forma cumulativa, acaba por prejudicar toda a cadeia produtiva, todo ciclo econômico, tendo em vista sua incidência desordenada que muitas vezes consiste em tributar o próprio tributo já incidido na fase anterior da cadeia.

Outra questão importante que se poderá notar também neste Capítulo são as verificações das tributações sobre venda e consumo em outros países, como europeus e representantes do Mercado Comum da América do Sul (MERCOSUL), com o intuito de demonstrar as eventuais similitudes existente entre os regimes adotados por eles, e o implantado no sistema brasileiro. Ainda, demonstrar-se-á que o IPI e o ICMS são os maiores representantes da tributação sobre venda e consumo no Brasil, bem como que a materialidade econômica e os pressupostos de fato destes impostos brasileiro, principalmente as suas técnicas de arrecadação não cumulativa servir-se-á de subsidio para se iniciar uma análise mais completa da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o que já ocorrerá no Capítulo 3.

Neste momento do estudo ter-se-á o ponto fulcral da discussão, qual seja, a evolução da sistemática não cumulativa no sistema jurídico brasileiro, e a sua aderência na Constituição Federal. Neste contexto se insere a transição do regime de apuração das contribuições (de cumulativo para não cumulativo) veiculada ao

PIS pela Lei nº 10.637/02 e à COFINS pela Lei nº 10.833/03. Segundo essas leis, o sistema legal de abatimento de créditos (a pretensa “não cumulatividade”) instituído ao PIS/COFINS se refere apenas a algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades e, ainda, apenas a alguns contribuintes.

Afigura-se relevante examinar, então, se esta sistemática é apenas um mecanismo de arrecadação válido, ou trata-se de um princípio ou regra constitucional, devidamente insculpido no artigo 195, §12, da Constituição Federal. O exame desse questionamento demandará análise acurada dos princípios jurídicos, seus valores e seus limites objetivos, mormente dos dispositivos que regulam a não cumulatividade das contribuições no plano constitucional, em cotejo com as prescrições infraconstitucionais sobre o mesmo tema.

Assim sendo, os esforços consistir-se-ão em analisar inicialmente como os princípios jurídicos influenciam a obtenção da significação subjetiva extraída dos textos legais (normas jurídicas). Após, serão no sentido de caracterizar a não cumulatividade como um princípio ou regra jurídica insculpida na Constituição Federal, e também como limite objetivo do PIS/COFINS, cuja observância é obrigatória pela União ao instituí-lo e cobrá-lo.

A partir desse momento, será possível visualizar com mais clareza como a não cumulatividade afeta a regra matriz desses tributos, além de determinar quais os limites da regulamentação infraconstitucional da não cumulatividade. Para tanto, no mesmo Capítulo 3 será necessário aprofundar não só nos tipos de créditos estipulados nas leis infraconstitucionais instituidoras do PIS e da COFINS não cumulativos, mas também no conceito de insumo a ser extraído destas leis, e sua aderência com a não cumulatividade constitucionalmente prevista.

O assento dessas premissas permitir-se-á concluir se a forma como a qual a não cumulatividade das contribuições foi disposta pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 obedecem, ou não, às determinações constitucionais sobre a matéria.

Ainda, analisar-se-á a caracterização e as vedações contidas em referidas leis, bem como a conceituação de algumas despesas como insumos e os respectivos créditos que estas despesas podem e (conforme será demonstrado no correr do trabalho) devem propiciar aos mais diversos contribuintes.

Por fim, no Capítulo 4 abordar-se-á a visão da RFB, a qual representa a União Federal no quesito arrecadação, fiscalização e administração dos tributos

federais no Brasil, os entendimentos do órgão administrativo de julgamento - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como a postura até aqui adotada pelo Poder Judiciário brasileiro, e os reflexos da posição restritiva adotada pela RFB no ambiente empresarial do país, bem como as alternativas que restam ao empresariado/contribuinte brasileiro.

E, na sequência, enumerar-se-ão de forma sistemática, as devidas conclusões sobre o estudo aqui exposto.

CAPITULO 1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ao se propor analisar o impacto tributário no sistema jurídico brasileiro, seja por meio de uma de suas espécies tributárias, seja em relação a qualquer princípio tributário insculpido na Constituição Federal, é imperioso que se vislumbre antes de tudo os aspectos relevantes do próprio sistema tributário brasileiro, sua formação, sua disposição no texto constitucional e infraconstitucional, bem como a conceituação e caracterização de tributo no direito brasileiro, de forma a detalhar suas espécies e subespécies, o que propiciará a formação de uma correlação adequada do tema proposto aos ditames constitucionais.

Neste ínterim não restam dúvidas de que uma das funções precípuas do Estado é a de arrecadar recursos de forma a sustentar a estrutura administrativa estatal e atingir os objetivos fundamentais necessários para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, visando o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, de forma a reduzir as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem estar da coletividade. De acordo com o que preceitua a Constituição Federal Brasileira, pelo menos, estes deveriam ser o norte maior do Estado para destinação dos recursos que arrecada.

Para tanto, o Estado se vale das chamadas “receitas”, as quais podem ser originárias (oriundas da exploração de bens e serviços do próprio Poder Público) e derivadas (resultantes de atuações do Estado, cuja poder utilizado é o de império, explorando o patrimônio do particular, de forma impositiva, e compulsória).

Assim, dentro desta sistemática de arrecadação de valores pecuniários têm-se diversas causas proporcionadoras de receitas, as quais pode-se realçar: os contratos administrativos, fianças, cauções, depósitos, multas sancionatórias, indenizações, e tributos.

E destas causas proporcionadoras de arrecadação, a que mais se destaca, e a que interessa para o desenvolvimento do tema proposto são os “tributos”. Não obstante a isto, para que o Poder Público possa auferir as receitas oriundas dos tributos, há uma série de regras e princípios insculpidos na Constituição Federal e demais regramentos infraconstitucionais que balizam os limites da tributação no sistema brasileiro, os quais, se não observados estarão fadados à inconstitucionalidades e ilegalidades.

O sistema tributário pátrio possui capítulo próprio no texto constitucional

(arts. 145 a 156, além dos arts. 195, 212, § 5º, e outros) que abarcam os princípios e regras específicas do sistema tributário brasileiro, trazendo os contornos basilares e os limites da tributação.¹ Logo, o exame da matéria tributária impõe, necessariamente, análise e compreensão dos princípios e normas constantes no texto constitucional, como lei fundamental e suprema, vez que esta confere poderes, outorga competências, estabelece os direitos e garantias individuais. Tudo em prol da segurança jurídica, de forma a proporcionar uma estabilidade no ordenamento pátrio, mantendo a ordem que necessita um Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal para fins de análise do sistema tributário deve ser rigorosamente respeitada por todos os destinatários da norma tributária, sendo inadmissível ao hermenauta tomar como ponto de partida norma infraconstitucional (a lei), posto que esta sempre devará estar fundada em norma de hierarquia superior (a Constituição Federal).

Neste sentido preconiza Geraldo Ataliba que “[...] sendo a Constituição lei suprema, superior às demais, deve prevalecer sobre todas as normas [...]”.²

Sem hierarquia dificilmente se tem um sistema de direito, pois consoante aduz Paulo de Barros, “Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior. E isso vale tanto para o direito público como para o direito privado, sem qualquer distinção.”³

Neste sentido, o próprio art. 5º, inciso II da Constituição Federal preconiza que “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e analisando o sentido da expressão “lei”, em seu aspecto mais amplo é possível ter os instrumentos primários de normatização do direito brasileiro, abarcando os sistemas nacional, federal, estaduais e municipais. E com isso, os únicos instrumentos hábeis a introduzir regras no sistema jurídico brasileiro são as leis e os estatutos normativos que tem força de lei, daí serem chamados por Paulo de Barros como “instrumentos primários”. Tais instrumentos são compostos pela lei constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, e até pelas medidas provisórias e decretos legislativos.

Não obstante, tem-se também as demais normas reguladoras que podem ser chamadas de “instrumentos secundários”, vez que não possuem por si só força

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 12.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 223.

de vinculação de forma a alterar as estruturas do sistema jurídico. Tais instrumentos são normas complementares do comando legal já existente no mundo jurídico, prestando-lhes total subordinação e serventia no sentido de interpretação e complementação, podendo ser identificadas pelos decretos regulamentares, instruções ministeriais, instruções normativas, ordem de serviço, circular, atos declaratórios, e outros.

Por conseguinte, diante dessa sistemática balizadora no sistema tributário brasileiro, uma obrigação tributária que vier imposta por qualquer norma oriunda dos instrumentos secundários, sem respaldo nas normas de hierarquia superior, ou mesmo afrontando-as, não terá compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Nota-se, portanto, a importância da avaliação e adequação das normas em uma sistemática de hierarquia de modo a permitir suas compatibilidades com o ordenamento jurídico, sob pena de serem considerados inviáveis juridicamente. Tais normas se complementam entre si, de forma que as de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade sempre em outras normas de hierarquia superior, até se chegar na hierarquia máxima, qual seja, a Constituição Federal.

Consoante os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos,

[...] a Constituição é o marco a partir do qual erige-se a ordem jurídica. Seria um contra-senso admitir-se que o que lhe vem abaixo – devendo portanto sofrer o seu influxo – viesse de repente a insurgir-se contra esta ordem lógica, fornecendo critérios para a inteligência do próprio preceito que lhe serve de fundamento de validade.⁴

Em outras palavras, a CF não pode ser interpretada a partir da legislação infraconstitucional, pois é claro a regra no sentido de que o sistema tributário para ter uma lógica coerente e harmônica deve observar a hierarquia das normas, guardando a aderência das inferiores com as superiores, no caso a Constituição Federal.

Como não poderia ser diferente, tendo o Texto Maior trazido disposições basilares do sistema tributário brasileiro, sua regulamentação foi efetivada com a Lei nº 5.172/66⁵, ao instituir o Código Tributário Nacional (CTN), o qual propiciou a harmonia das regras tributárias com os mandamentos constitucionais.

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 100.

⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

Esta lei ordinária, que hoje é entendida como Lei Complementar (LC)⁶ veio assegurar o funcionamento do sistema tributário brasileiro, vez que introduziu preceitos que contribuíram para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como regulando os conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito, e ainda disciplinando outras determinadas matérias que o constituinte deixou a cargo de leis de hierarquias inferiores. Desta forma, tem-se o CTN, como uma norma de hierarquia inferior, que buscou seus fundamentos de validade e existência no mundo jurídico, na norma maior, no texto constitucional, contribuindo para a harmonização do sistema tributário brasileiro.

A importância da LC se dá pelo fato de poder servir de guia para as normas gerais. Ela tem o condão de traçar as diretrizes básicas, os princípios que devem orientar as normas tributárias que lhe devam a obediência. A LC em matéria tributária é utilizada para fins de complementação e atuação constitucional. Ela complementa dispositivos constitucionais de forma muitas vezes à esclarecer a intenção do constituinte.

E tanto o é que o CTN foi reconhecido com status de LC, que toda sua disposição regradora atende ao preceituado no art. 146, inciso III da CF, o qual aduz que cabe à LC estabelecer normas gerais em matéria tributária, notadamente em relação à definição dos tributos, fatos geradores, bases de cálculo, obrigações, contribuintes, lançamentos, tratamento diferenciado e outros, e é isso que faz o CTN. Ele cumpre à risca a imposição constitucional do referido art. 146 da CF.

Desse modo, toda estrutura jurídica tributária deve assentar-se nos postulados da Constituição, razão pela qual o presente estudo buscará harmonizar os conceitos, as classificações, as leis infraconstitucionais, as interpretações diversas, as posições dos tribunais administrativo e judicial, aos limites constitucionais.

Assim, no próprio Código Tributário Nacional, teve assentado em seu art. 1º que, referida lei (status material de Lei Complementar) passaria a regular o sistema tributário nacional e que, com fundamento na Constituição Federal, passaria a

⁶ Cabe ressaltar que a Lei nº 5.172/66, intitulada – Código Tributário Nacional, foi aprovada como Lei ordinária, visto que nesta época a Lei Complementar não possuía o aspecto material e formal que possui hoje, o qual veio a constar no ordenamento com o advento da CF de 1967, e, com as transformações/mutações que o ordenamento pátrio passou nos últimos tempos, referida lei adquiriu eficácia de lei complementar, notadamente por tratar de matéria reservada exclusivamente a este tipo normativo. Neste sentido, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar.

estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

E em seu art. 2º aduz que,

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18 de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Logo, em nosso sistema tributário, muito embora haja uma codificação que preceitua alguns dizeres do comportamento obrigacional tributário, a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem diretamente da Constituição as suas competências e as limitações a tais competências, o que serve ainda mais para certificar o entendimento de que o sistema se subsume à Constituição Federal.

1.1 Espécies Tributárias no Direito Brasileiro

Antes de adentrar ao tratamento das espécies de tributos no Direito Brasileiro, é importante uma digressão ao próprio conceito de tributo que, conforme já dito encontra-se arraigado na Constituição Federal em conformidade com as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público, bem como na norma infraconstitucional, notadamente no Código Tributário Nacional, em seu art. 3º.

Para tanto cumpre invocar as lições de Geraldo Ataliba o qual já dizia que,

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do regime tributário, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte com o chamado poder tributário [...], e acrescenta ainda que “[...] só é possível obter um conceito jurídico de tributo e, via de consequência, de direito tributário, como conclusão de alentado e ingente estudo do direito constitucional positivo.

[...] normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao Estado e ordenam comportamentos dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.⁷

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 29-31.

Por conseguinte, pode-se concluir que a CF não cria tributos, apenas outorga competências às pessoas jurídicas de direito público relativamente a diversas materialidades.

E, muito embora as diversas obrigações impostas aos particulares tenham como sujeito de direito o Estado, e decorram de lei, as obrigações de natureza “compulsória” acabam por ter um caráter coativo, independente da vontade do sujeito que a recebe, no caso o sujeito passivo, o cidadão, o contribuinte. Para que isto ocorra, basta a realização concreta do pressuposto de fato previsto hipoteticamente na lei, de forma a gerar a obrigação tributária.

Neste sentido o CTN preceitua em seu art. 3º que

[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor aclarar o preceito expresso no CTN utilizar-se-á a definição de Geraldo Ataliba, que muito bem evidenciou os elementos da conceituação trazida acima.

Referido jurista segregou o conceito em seis elementos, asseverando que⁸:

i. obrigação – vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo em benefício do sujeito ativo; ii. Pecuniária – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo; iii. Ex lege – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponible) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (ex voluntate), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional; iv. Que não se constitua sanção de ato ilícito – o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro=fisco) do sujeito ativo decorre do fato imponible. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico – por imperativo da isonomia (art. 5º, caput e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico; v. cujo sujeito ativo é em principio uma pessoa pública – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou meramente administrativa – como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional, não é impossível – desde que estas tenham finalidades de interesse público. Configura-se, assim, a parafiscalidade; vi. cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei – a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito ativo explícito, o

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 33-34.

destinatário constitucional tributário. Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes.

Complementando as percepções acima apontadas, oportuno observar os dizeres de Paulo de Barros Carvalho o qual relata que,

[...] o vocábulo tributo experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: 'quantia em dinheiro', 'prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo', 'direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo', sinônimo de relação jurídica tributária, norma jurídica tributária' e 'norma, fato e relação jurídica'.⁹

Nota-se que o conceito de tributo trazido à baila se contrapõe às prestações pecuniárias contratuais, visto que tais receitas decorrem de acordos de vontades, enquanto que o tributo é unilateralmente previsto em lei. Distingue-se ainda de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada, como o seguro automobilístico, ou da obrigação de alimentar, visto que são casos em que o credor é pessoa jurídica de direito privado ou pessoa natural, e que esta cobrança, não é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei.

Assim sendo, a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (desde que não seja multa), pautada em lei devidamente instituída no ordenamento jurídico (não decorrente de qualquer tipo de contrato).

Ademais, o tributo se fixa como uma matéria que está sob a estrita reserva de lei em seus aspectos formais e materiais, devendo respeito incondicional ao princípio da legalidade, no qual é corolário o princípio da tipicidade. O que permite aduzir que a tributação tem como raiz a sua lei Maior, qual seja, a CF, a qual por meio dos princípios e regras nela insertos permite conhecer a entidade tributária e distingui-las das demais obrigações, bem como as características de cada tributo.

Após tais digressões conceituais acerca do tributo, cumpre identificá-lo em nosso sistema tributário, observando o que dispõe a CF e o próprio CTN.

No que diz respeito ao Texto Maior, o art. 145 dispõe expressamente que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19.

nas modalidades de impostos, taxas, e contribuição de melhoria. E no mesmo sentido o CTN em seu art. 5º reforça o disposto na CF, asseverando que os tributos são os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Partindo da definição expressa em lei (tanto CF, quanto CTN), e, uma vez identificado a caracterização destas três espécies mencionadas aos seis critérios trazidos no conceito de tributo, poder-se-ia afirmar que no sistema tributário brasileiro tem-se três espécies de tributos.

Mas a conclusão neste sentido esta longe de ser assim, uma vez que a própria CF, muito embora não diz expressamente, aborda outras figuras de imposições, como os empréstimos compulsórios e as contribuições, o que tem causado algumas divergências quanto à classificação dos tributos no sistema tributário brasileiro, propiciando o surgimento de algumas teorias, as quais serão tratadas na sequência.

O fato é que, muito embora bem delineado na CF, e nas normas infraconstitucionais, o sistema tributário brasileiro ainda guarda alguns pontos de discussões conceituais/teóricas, que, para o mundo jurídico são relevantes, vez que forçam o hermeneuta a buscar a mais profunda essência da norma para extrair o conceito e definição que lhe seja mais viável no entendimento, o qual deve ser harmonioso com os ditames constitucionais.

Neste sentido é que se buscará a definição das espécies tributárias no ordenamento jurídico pátrio, observando se realmente têm-se apenas as três espécies expressamente dispostas nos Textos da CF e do CTN, ou se tem outras mais que se permite, mediante um critério lógico de classificação, ser pautada também como uma espécie do gênero tributo, como o caso das contribuições.

1.1.1 Classificação dos tributos e suas teorias

Muito embora se tenha divergências entre os doutrinadores e estudiosos do direito sobre as espécies tributárias, a busca pela classificação dos tributos é um exercício fundamental para que se possa ter uma aplicação do direito pautada pelos critérios de segurança e certeza, supremos objetivos da justiça. E para que se possa iniciar esta busca, o parâmetro utilizado não poderia ser outro, senão o Texto Constitucional, avaliando sua compatibilidade de forma vertical com os demais preceitos espalhados pelo ordenamento jurídico.

É por isso que neste sentido Roque Antônio Carrazza atestou que “[...] uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a norma jurídica.”¹⁰

Para Aliomar Baleeiro

[...] as classificações em geral mal disfarçam seu conteúdo arbitrário, em razão das dificuldades de estrear os caracteres específicos das supostas espécies que, muitas vezes, são formas híbridas e consociações, em que ora prepondera um, ora outro, dos diversos elementos formadores” e que, “quaisquer que se mostrem as dificuldades e defeitos das classificações, estas são necessárias, que do ponto de vista científico, quer do ponto de vista da aplicação prática.”¹¹

Assim, a busca pela classificação dos tributos impõe a necessidade de se ir além de uma simples leitura do texto constitucional, devendo se realizar uma análise harmoniosa e sistematizada de todo o sistema jurídico, pois, o fato da Constituição Federal simplesmente dispor que os tributos são os impostos, taxas e contribuições de melhoria, por si só, não é suficiente para apreender todas as espécies tributárias contidas na própria Carta Magna. Referido texto constitucional contém vários tipos de exações que merecem ser entendidas de uma forma sistematizada, como o caso dos empréstimos compulsórios (art. 148, inciso I, da CF), e das contribuições especiais (arts. 149, 195, I, II e III, 201, 212, 239 e 240, da CF).

E na busca pela classificação dos tributos as divergências vão aparecer, notadamente, se escolher uma ou mais variável como elemento distintivo, obtendo classificações partidárias e pluripartidárias. Explica-se, se um autor optar por estudar a classificação dos tributos partindo apenas da hipótese de incidência, uma única variável, certamente terá duas classificações, enquanto os que adotarem mais de uma variável, como fato gerador, destinação, restituibilidade, certamente terá três, quatro ou mais identificadores. O importante é que se faça de forma coerente e harmoniosa com os ditames constitucionais e legais.

Para Paulo de Barros “[...] não há limites à liberdade de fazer classificações que, no fundo consiste na operação lógica de tomar determinada classe e, dentro dela, eleger-se um critério pertinente à natureza do conjunto, separando tantas

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 265.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 106.

classes quanto for possível [...].”¹²

Assim, após as digressões acima alinhavadas acerca das possíveis diferenças nas classificações dos tributos, adentrar-se-á a tais dissonâncias, vez que a doutrina e a jurisprudência têm contribuído sobremaneira para uma discussão mais acurada das classificações dos tributos, de forma a buscar uma melhor relação do que seriam realmente as espécies de tributos no Brasil.

Deste cenário surgem as chamadas teorias, as quais, como já dito, partindo de critério, ou critérios, chegam a uma classificação em linha com o que se propôs adotar.

Atualmente tem-se discutido a existência de quatro teorias, a bipartida ou bipartite, a tripartida ou tripartite, a quadripartida ou quadripartite, e a pentapartida ou pentapartite.

A primeira corrente conduzida por Geraldo Ataliba entende serem classificados os tributos em apenas duas espécies, os vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria), e os não vinculados a uma atuação estatal (impostos). Define tributos vinculados como os que possuem hipótese de incidência relacionada a uma atividade estatal. Logo, a classificação estará ligada na consistência da hipótese de incidência, sendo que, uma vez relacionada a uma atuação estatal, o tributo será taxa ou contribuição de melhoria (tributo vinculado), e se consistir em qualquer outro fato que não a atuação estatal, será não vinculado, como é o caso dos impostos. Note que para referido jurista, o critério a ser usado é a hipótese de incidência.

Não obstante ao posicionamento acima exposto, à época da elaboração do CTN, em 1966, a teoria que prevalecia era a tripartida, encabeçada principalmente por Rubens Gomes de Sousa,¹³ o qual já asseverava que os tributos eram os impostos, taxas e contribuições, estando compreendido neste último grupo todas as receitas tributárias que não fossem impostos nem taxas.

O fundamento maior desta teoria estava no fato de que o elemento normativo ensejador das espécies está expressamente previsto no art. 154 da CF, e no art. 5º do CTN, os quais, pode-se inferir que tiveram clara influência do Código Tributário Alemão de 1919, estando presente também já na CF de 1946.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 408.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 40.

Nesta linha de pensamento, o entendimento consistia no sentido de que o fato gerador era o elemento determinante da natureza jurídica do tributo, não sendo relevante para sua qualificação a denominação que lhe for dada, ou a destinação do produto de sua arrecadação.

Para Paulo de Barros Carvalho, no contexto disciplinar da Constituição Federal Brasileira as espécies tributárias foram dispostas como impostos, taxas e contribuições de melhorias, tendo como gênero o tributo, tendo seu amparo constitucional especificamente no art. 145.

Referido jurista, muito embora entenda ter outras formas de classificação dos tributos, opta por seguir a linha já antes adotada por Geraldo Ataliba, a qual disserta serem os tributos vinculados, ou não vinculados. Os tributos tidos como vinculados pressupõem uma atuação estatal (ou numa repercussão desta), e os não vinculados pressupõem um fato qualquer que não uma atuação estatal.

Consoante Geraldo Ataliba,

A terminologia adotada advém da observação que nos autoriza a afirmar que no primeiro caso (tributos vinculados) o legislador (1) vinculou o nascimento da obrigação a uma atuação estatal e, no segundo (2) não estabeleceu tal vinculação, fixando casos de nascimento de obrigações tributárias independentes e indiferentes a qualquer atuação estatal (tributos não vinculados).¹⁴

Entendimento diverso possui Ricardo Lobo Torres, o qual assevera serem as espécies de tributos quatro, sendo, portanto adepto à teoria quadripartida, uma vez que, no próprio texto constitucional é possível inferir o tratamento dos impostos, taxas, a contribuição e os empréstimos compulsórios. As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, estariam alinhadas conceitualmente às contribuições de melhoria, estando todas inseridas no conceito mais amplo de contribuições especiais.

Luciano Amaro também se filia a esta teoria, e aduz que as espécies tributárias seriam os impostos, taxas (nesta abarcando as de serviço, de utilização via pública e, ainda, a contribuição de melhoria), contribuições (sociais, econômicas, e corporativas), e os empréstimos compulsórios. Para este jurista, as contribuições de melhoria não seriam uma espécie autônoma, possuindo assim um caráter de taxa.

Mas, nas décadas de 80 e 90, iniciou-se uma discussão no sentido de se

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.132.

considerar cinco espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico, a chamada teoria pentapartida, ou quintapartida, encabeçada por Ives Gandra da Silva Martins, seguido por José Eduardo Soares de Melo, dentre outros, afirmam serem espécies de tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Esta linha de pensamento assevera que os empréstimos compulsórios e as contribuições revestem de nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por lei, e cobradas por meio de lançamento, passando pelos requisitos definidores de tributo constantes no art. 3º do CTN.

Corroborando com referida linha o Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁵ no julgamento do RE nº 146.733-9/SP, em 29/06/1992, em voto proferido pelo ilustre Min. Moreira Alves assentou que:

De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas, e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Neste íterim, nota-se que o critério pentapartida prestigia os tributos finalísticos (empréstimos compulsórios e contribuições especiais), sendo, portanto, exações que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, deixando de lado qualquer relevância para a identificação do fato gerador do tributo, diferentemente do que ocorrem com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Assim, para as análises aqui propostas adotar-se-á a classificação que predomina na atual doutrina, a de que no sistema tributário brasileiro há cinco espécies de tributos, já que em linhas gerais permitem no mínimo identificá-las pela compulsoriedade, devidamente instituída por lei, cuja prestação deve ser pecuniária e diferente de uma multa, podendo ser cobrada por meio de lançamento tributário, percorrendo, com isso, o caminho insculpido no CTN para caracterização de um tributo.

¹⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>. Acesso em: 10 nov. 2014.

1.1.2 As contribuições Especiais e o Sistema Tributário

Como já mencionado, a CF quando aduz acerca do sistema tributário brasileiro não faz menção alguma à criação de tributos, apenas refere-se às competências, especificando-as, dizendo qual é a norma de incidência de cada exação, as quais poderão ser instituídas pelas pessoas políticas, também designadas pelo próprio texto constitucional.

Além disso, ao referir-se às competências, a CF também faz remissão expressa aos tipos tributários, como já verificado anteriormente. E, consoante as discussões sobre as referidas classificações, é que se busca nas ponderações dos defensores de cada uma das teorias vigentes, a melhor classificação para as contribuições.

Neste diapasão, não existe classificação certa ou errada, existe sim vários tipos de classificações, que a depender do critério adotado as contribuições poderão se acomodarem como espécie do gênero tributo, ou mesmo como uma subespécie de uma espécie já existente.

Geraldo Ataliba já afirmara que

A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força da decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo – científico ou doutrinário – seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia que de tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças.¹⁶

Não obstante, como já visto, referido autor ao propor como critério jurídico para classificação dos tributos o aspecto material da hipótese de incidência tributária, dividiu os tributos em vinculados e não vinculados, amarrando as contribuições aos tributos vinculados, cuja hipótese de incidência seria uma atuação indireta do Estado com mediação de um fator intermediário, cuja base imponible recairia sobre este fator intermediário, e não sobre determinada atuação do Estado.

Já para Paulo de Barros Carvalho, segundo a teoria que adota, a espécie tributária estaria revelada com a observação da hipótese de incidência e base de cálculo, inferindo como tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, enquadrando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 195.

na espécie taxa ou impostos, a depender da sua hipótese de incidência e da confirmação da base de cálculo, o que estaria ratificado por uma atuação estatal, ou por um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Entretanto, seguindo a teoria pentapartida, José Eduardo Soares de Melo já aduzia que o mero fato das contribuições poderem se revestirem de impostos ou taxas, no que diz respeito à sua materialidade, não significa dizer que não possuem personalidade tributária própria. Com isso, considera as contribuições especiais uma espécie autônoma de tributo, com características próprias e regime jurídico tributário próprio, formando ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, os cinco tributos concebidos pelo sistema tributário brasileiro.

Além disso, não seria plausível tratar as contribuições especiais como se impostos fossem, vez que para os impostos basta que se realize o fato gerador, em contra partida, no caso das contribuições deverá haver o surgimento da obrigação tributária apenas quando verificado o benefício e o fato descrito na norma. Além disso, as contribuições possuem destinação específica, tendo o produto de sua arrecadação o destino certo de financiar as atividades de interesse público.

Ainda, não se pode tratar as contribuições como se taxas fossem, já que não remuneram serviços cobrados ou disponibilizados aos contribuintes e tampouco representam valores cobrados pelo exercício regular do Poder de Polícia. E, por fim, não podendo ser consideradas como contribuição de melhoria, eis que não se referem à valorização de um imóvel em decorrência de obra pública.

Não obstante a isto, o próprio CTN já previa em seu art. 217 que suas disposições não devem excluir a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, da contribuição de “quotas de previdência”, da contribuição destinada ao Fundo de Garantia, e outras contribuições de fins sociais criadas por lei. Ou seja, a Lei que traz o regramento para o sistema tributário, complementando os ditames constitucionais, já previa a abrangência do sistema tributário às Contribuições.

Nesse sentido afirma Paulo Ayres Barreto que “As contribuições tem natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida.”¹⁷

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições:** regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p. 95.

E conclui Paulo de Barros Carvalho após apresentar suas noções gerais sobre as contribuições tributárias, “A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos, devendo sua instituição ou alteração de quaisquer de seus critérios normativos ser realizada com integral observância do regime jurídico tributário constitucionalmente prescrito.”¹⁸

Assim, não obstante as mais diversas teorias acima abordadas, o fato é que as contribuições revestem sim de natureza tributária, eis que se enquadram no conceito de tributo.

Logo, como premissa no transcorrer do presente trabalho tratar-se-á as contribuições especiais como uma espécie autônoma do gênero tributo.

1.1.2.1 Categorias de Contribuições Especiais

Após discorrer sobre a classificação dos tributos, elencar as mais diversas teorias existentes na doutrina brasileira, e concluir pela natureza tributária das contribuições, colocando-as como espécie de tributos, cumpre neste momento categorizar estas contribuições de forma a individualizar as contribuições sociais para o PIS e a COFINS, eis que são parte do eixo central deste trabalho.

A CF trouxe à baila três espécies de contribuições especiais conforme a finalidade que se destinem, são elas: (a) as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, (b) as de intervenção no domínio econômico, e (c) as sociais. E em relação às contribuições sociais, é possível subdividi-las em duas categorias, as genéricas, amparada pelo art. 149, caput da CF, e as destinadas ao financiamento da seguridade social, salvaguardada pelo art. 195 da CF.

As contribuições de interesses das categorias profissionais ou econômicas são de competência exclusiva da União, e apresentam-se como tributos federais, observando os princípios constitucionais sem ressalvas. Consoante disposto no artigo 149 da CF tem-se que:

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

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 796.

Para Luciano Amaro, “[...] a União disciplina por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas.”¹⁹

Como exemplos destas contribuições é possível listar as contribuições sindical, e as parafiscais.

A contribuição sindical acaba por ter feição tributária, eis que, conforme visto se enquadra na modalidade de contribuições, na subespécie “corporativa ou profissional”, sujeitando-se às normas gerais de direito tributário. Sua aplicação é compulsória a todos os trabalhadores celetistas, integrantes da categoria, sindicalizados ou não. Neste ínterim, os trabalhadores que se inserirem nos requisitos impositivos desta contribuição deverão contribuir com o equivalente a um dia de trabalho, segundo o art. 580, inciso I da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), o qual aduz que “[...] a contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá na importância correspondente à remuneração de 1 (um) dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração.”

Ademais, não se deve confundir contribuição sindical com contribuição confederativa. Esta com fundamento no art. 8º, inciso IV da CF, é totalmente desprovida de natureza tributária, e, por conseguinte, não possui o caráter de compulsoriedade. Além disso, a contribuição confederativa é exigível apenas dos trabalhadores sindicalizados, derivando de contrato, e dependente de ato de Assembleia Geral, o que, por si só já serviria para arguir seu caráter não tributário.

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) há anos já havia expressado seu entendimento sobre a questão:

EMENTA: A contribuição federativa prevista no art. 8º, IV, da CF (“IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;”) distinguiu-se da contribuição sindical por não possuir natureza tributária [...] e, portanto, não tem caráter compulsório para os trabalhadores não filiados ao sindicato. Com base nesse entendimento, a Turma não conheceu de recursos extraordinários interpostos por diversos sindicatos que pretendiam cobrar a referida contribuição federativa de todos os membros das respectivas categorias.²⁰

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 78.

²⁰ RE 198.092-SP, 170.439-MG, 193.972-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, 27-08-1996. DJ.

E, até os dias atuais o mesmo entendimento persiste, o que se pode notar das verificações abaixo extraídas de recente julgado da Suprema Corte, cuja relatoria pertenceu ao Min. Roberto Barroso, o qual asseverou que:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL COMPULSÓRIA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. PORTARIA MTE N.º 488/2005. APLICAÇÃO. PORTARIA MET N.º 982/2010. EXTRAPOLAMENTO DO PODER REGULAMENTAR. LEGITIMIDADE PASSIVA. [...] Com efeito, é pacífico o entendimento da Corte no sentido de reconhecer a constitucionalidade da contribuição sindical compulsória prevista no art. 578 da Consolidação das leis trabalhistas. A contribuição sindical não se confunde com a contribuição para o custeio do sistema confederativo, sobretudo porque somente esta última seria compulsória apenas com relação aos filiados ao respectivo sindicato. Nesse sentido, confira-se trecho da ementa do RE 302513-AgR, julgado sob relatoria do Ministro Carlos Velloso: “[...] II. - A contribuição confederativa, instituída pela Assembléia Geral - C.F. art. 8º , inciso IV , distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário - C.F. art. 149, assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato. [...]”²¹

Outra subespécie da contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas é a contribuição parafiscal, a qual tem o condão de prover de recursos os órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, ou seja, os Conselhos Regionais de Fiscalização - Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA), Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Contabilidade (CRC), entre outros -, eis que possuem atividades legalmente imputadas como de interesse público. Assim, esta subespécie da referida contribuição visa gerar recursos necessários e suficientes para custear a atuação das entidades representativas de diferentes categorias profissionais ou econômicas, em suas respectivas áreas, e, muitas vezes configurando como pessoas jurídicas de direito público, se revestindo na forma de autarquias.

Já em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, também são de competência exclusiva da União Federal, e se apresentam como tributos federais.

Tais contribuições acabam-se justificando tendo em vista a forma intervencionista que o Brasil vem adotando ao longo dos anos, estando propenso a instituir medidas voltadas ao comando da vida econômica por meio de sua atuação estatal.

Realmente no Brasil há atividades econômicas que devem haver intervenção

²¹ RE 769468-SE, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe-035, Divulg. 19/02/2014, Public. 20/02/2014. Julg. 05/02/2014. DJ.

estatal, a fim de que sobre ela se promova um controle fiscalizatório, buscando regradar seu fluxo produtivo, e também como forma de atividade de fomentação, visando estimular determinado setor, pontualmente escolhido.

E em relação a tais intervenções, a União Federal exige o recolhimento das chamadas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), o que tem demonstrado o caráter puramente extrafiscal destas contribuições, uma vez que eventuais distorções e/ou abusos de determinado seguimento poderão ser corrigidos por meio desta forma de intervenção.

Como exemplos clássicos de CIDE têm-se as que incidem sobre os Combustíveis e os Royalties.

A CIDE- Combustíveis, foi instituída pela Lei nº 10.336/2001 visando incidir sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural, além de seus derivados, como álcool etílico combustível. Mas com o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003²², tornou-se possível a instituição da CIDE - Combustíveis com o viés de alcançar a importação de produtos estrangeiros e serviços, tendo em vista o alargamento do campo de sua incidência, que até então atrelavam apenas à importação de petróleo, gás natural e seus derivados, e ao álcool combustível. Esta espécie de contribuição interventiva possui como destinação dos recursos que arrecada o financiamento de projetos ambientais, programas de infraestrutura de transportes e pagamento de subsídio a preços ou transporte de combustíveis.

No que tange à CIDE - *Royalties*, esta foi instituída pela Lei nº 10.168/2000²³, visando atender o Programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, com o fim precípua de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o incentivo da pesquisa. Sua incidência se dá basicamente sobre os pagamentos/remessas de royalties a residentes no exterior, a qualquer título, remuneração decorrentes de contratos que impliquem transferência de tecnologia e serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes.

²² Brasil. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2013. Altera o sistema Tributário Nacional e da outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²³ Id. Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

Já em relação às contribuições sociais pode-se destacar as suas duas vertentes, a genérica, destacando a contribuição ao salário-educação (art. 212, § 5º da CF) e as contribuições ao chamado sistema “S” (art. 240 da CF), e a seguridade social, mais claramente caracterizada por suas formas de custeios, como empregador, trabalhador, receita de loterias e importador.

As contribuições sociais genéricas ou gerais são de competência da União, sendo regidas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no art. 149 da CF, e instituídas por lei ordinária. Devem, para tanto, obedecer ao princípio da anterioridade comum, servindo para custear a atuação do Estado em outros campos sociais diversos dos contidos no art. 195 da CF, podendo destacar a saúde, previdência e assistência social.

Como destaque tem-se a contribuição ao salário educação, a qual foi instituída para financiar o ensino fundamental público, no sentido de ser uma prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado de manter o ensino primário gratuito de seus empregados e filhos.

Em relação às contribuições destinadas ao sistema “S” - Serviço Nacional de Aprendizagem na Indústria (SENAI), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social do Transporte (SEST), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), entre outros -, também denominadas “contribuições de terceiros”, destinam-se à entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical. Estes organismos dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico.

Estas contribuições são exigidas precipuamente dos empregadores, e os recursos, muito embora arrecadados pela Receita Federal do Brasil, são repassados às entidades acima mencionadas.

Noutro giro, as contribuições de seguridade social podem ser individualizadas consoante suas fontes de custeio. Assim preceitua o art. 195 da CF que a seguridade social será financiada por todos, conforme previsão legal, e também pelas seguintes contribuições sociais:

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;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Neste cenário, tem-se que toda sociedade deve contribuir para financiar a seguridade social, revelando, pois, a aplicação do princípio da solidariedade. Adotando, com isso, um critério de referibilidade neste tipo de contribuição, vez que toda sociedade poderá ser chamada a custear a seguridade social.

O princípio da solidariedade aplicado às contribuições revela o sentido de que todos poderão ser chamados a contribuir, independentemente de pertencer a determinado grupo que se relaciona ou não com a atuação do Estado.

Com o advento da EC nº 42/2003, passou-se a ter quatro fontes de custeio da seguridade social insertas no art. 195 da CF, e isto se deu a partir do momento que se evidenciou no texto constitucional a possibilidade de se criar uma contribuição para a seguridade social incidente sobre importação de produtos e serviços estrangeiros.

Assim, a seguridade social passou a ser custeada, além dos empregados e empresas, trabalhadores, receitas dos concursos de prognósticos, também pelo importador de bens e serviços do exterior ou pessoas equiparadas.

A fonte de custeio da seguridade social incidente sobre a importação de produtos e serviços estrangeiros, internou-se no ordenamento jurídico brasileiro com a conversão da Medida Provisória (MP) nº 164/2004, na Lei nº 10.865/2004,²⁴ instituindo o PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação, cujo critério material é importar bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Outra fonte de custeio são as contribuições que incidem sobre a receita de

²⁴ BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Ed. extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

concurso de prognósticos, ou seja, a receita de qualquer concurso de sorteio de números ou símbolos, loterias e apostas, ressalvados, é claro, os “jogos de azar”.

Ademais, como uma das fontes mais importantes da seguridade social destaca-se o próprio trabalhador, na medida em que o legislador constituinte ao incluir referida pessoa no rol das fontes de financiamento da referida seguridade social, entendeu que este é o maior beneficiário da mesma, vez que quando em necessidade usufrui diretamente dos benefícios previdenciários, logo, nada mais justo, seguir o ditame constitucional de que a seguridade será custeada por todos, inclusive por aqueles que mais a utilizam.

E, por fim, a fonte de custeio que mais interessa às discussões aqui elucidadas são as que incidem diretamente no empregador e na empresa, sendo aplicadas sobre a folha de pagamento e rendimentos do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física prestadora de tal serviço; sobre o lucro, e, por conseguinte, sobre a receita ou o faturamento.

As contribuições incidentes sobre a folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, consiste no fato gerador da chamada contribuição patronal sobre a folha de pagamento, a qual visa custear o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), consoante preceitua os arts. 1º a 193 do Decreto n. 3.048/1999.²⁵

No que tange à contribuição incidente sobre o lucro, tem-se a instituição da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689/1988²⁶, e possui como fato gerador o lucro auferido pelas pessoas jurídicas ou equiparadas. Também destinada ao financiamento da seguridade social, sobre a CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para Impostos sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ).

E, as contribuições que gravam a receita ou faturamento destacam-se o PIS/PASEP e a COFINS.

As contribuições para o PIS/PASEP são destinadas precipuamente para: i. promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e, ii. formação do patrimônio do servidor público. Já a COFINS, veio

²⁵ BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o regulamento da previdência social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 maio 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁶ Id. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Ed. extra. A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

substituir o antigo Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), sendo até os dias atuais uma das principais fontes de custeio da seguridade social.

Ambas as contribuições, arestas centrais do trabalho aqui proposto serão melhores esmiuçadas a seguir.

1.2 Contribuições ao PIS e a COFINS

Após transcorrer os meandros do sistema tributário brasileiro, até chegar nas chamadas contribuições especiais, e notar que são uma das espécies tributárias contidas em nosso sistema, depara-se a partir deste momento com a necessidade de se analisar uma de suas subespécies, as contribuições sociais para a seguridade social pautadas no PIS/PASEP (o que, para fins didáticos será referido apenas como PIS) e na COFINS.

Ambas as contribuições possuem um desenvolvimento legislativo interessante ao longo dos anos, inclusive com variação de incidência e regimes de apuração.

Atualmente, as contribuições sociais devidas ao PIS e à COFINS possuem grande importância para os mais variados agentes do mercado e da própria sociedade brasileira, notadamente no que diz respeito: (a) às empresas, devido à alta complexidade das regras que regulam a forma de cálculo e arrecadação, bem como pelo alto custo da carga tributária, e também da própria estrutura administrativa que precisa manter para ter uma correta apuração, tem afetado e muito a competitividade do produto nacional; (b) à própria União Federal, por meio de seu órgão de fiscalização e arrecadação (RFB), vez que devido à grande relevância de sua arrecadação, tornou-se uma receita tributária altamente impactante para os cofres públicos; (c) e, ao próprio consumidor, que acaba sendo onerado no final da cadeia pelas próprias incidências tributárias, e demais custos, no correr do fluxo de produção e/ou operação de circulação/venda de tais produtos ou serviços.

Certo é que o grande crescimento das contribuições sociais, principalmente ao PIS e à COFINS, não só no sentido de arrecadação e montantes envolvidos, deveu-se muito ao próprio Texto Constitucional que trouxe mais aparatos para proteger os cidadãos, notadamente, através da chamada seguridade social.

Neste sentido, a CF trouxe em seu art. 195, que as contribuições sociais

destinam-se ao financiamento da seguridade social. Segundo o art. 194 da CF, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social. Esses são, portanto, via de regra, os objetivos da Contribuição para o PIS e a COFINS, ou seja, a destinação do produto de sua arrecadação deve ser para garantir os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social. Determina ainda que caberá a toda sociedade financiá-la de forma direta e indireta.

Além disso, deixa expresso em seu parágrafo quarto do mencionado art. 195, que caberá à União Federal, no exercício de sua competência tributária residual, instituir novas fontes de custeio para a seguridade social.

Diante disso, é possível verificar que os conceitos iniciais de seguridade social surgiram na Organização Internacional do Trabalho (OIT), em 1936, quando se pretendeu associar o seguro social à seguridade suportada pelo trabalhador, no sentido de prover uma realização ampla desse cidadão.

Com o passar do tempo, as alterações e evoluções conceituais, dentro de cada realidade vivida foi desassociando a seguridade social exclusivamente do trabalhador, estendendo-a a todos os cidadãos, formato este adotado pelo próprio Brasil.²⁷

Assim sendo, nota-se que estas espécies de tributos ganharam ao longo dos anos um grande destaque no cenário tributário nacional, e isto fez com que ao longo dos tempos sofressem uma série de alterações de tal forma que impactou em suas essências, conceitos, critérios, formas de apuração, vindo a surgir uma série de discussões no âmbito doutrinário e jurisprudencial brasileiro.

E, para uma melhor elucidação destes pontos mais controversos, dos quais se destaca a aplicação da não cumulatividade a estas duas subespécies de tributos, necessário se faz refletir sobre a evolução histórico-legislativa dessas contribuições, pois certamente será de grande valia para as análises e discussões que se pretendem.

²⁷ PRICE WATERHOUSE. Departamento de Assessoria Tributária e Empresarial. **A Constituição do Brasil de 1988 comparada com a Constituição de 1967 e comentada**. São Paulo, 1989. p. 768-769.

1.2.1 Evolução histórica da Legislação da Contribuição ao PIS

A contribuição ao PIS foi instituída pela LC nº 7/70²⁸, portanto, anteriormente à CF atualmente vigente. O Programa de Formação do Patrimônio Público (PASEP), por sua vez foi criado pela LC n. 8/70²⁹, também anterior à CF de 1988, e de forma separada do PIS.

Vigia a época o regime de exceção militar, de presidência do então General Emilio Garrastazu Médici. Em mensagem ao Congresso Nacional (CN) que teve sua re-abertura como condição de sua posse ele declarou os motivos e objetivos da criação do programa (PASEP), que mais tarde veio a se unificar ao PIS.

Segundo a Mensagem:

A participação de todos no produto nacional, a criação de estímulos para a melhoria da remuneração dos trabalhadores, o incremento da poupança individual para a formação de patrimônio, que garanta a cada brasileiro um futuro melhor, tornaram-se por isso, a minha preocupação constante e justificam plenamente o Projeto de Lei que ora submeto à aprovação do Congresso Nacional, nos termos do artigo 51, parágrafo 2º da Constituição.³⁰

Era objetivo desse programa a promoção da integração do trabalhador com a empresa estabelecendo uma espécie de fundo a ser custeado por deduções do imposto de renda e de recursos dessas empresas. Em outras palavras a lei vinha a criar um sistema para captar recursos e capitalizá-los fazendo a distribuição dos rendimentos que o empresariado percebia (na época do chamado milagre econômico) em forma de contribuições compulsórias.

Não obstante a isto, a CF de 1967 com as alterações propostas pela EC nº. 1/1969 continha a diretriz que fundamentava essa contribuição servindo como sua norma de competência legislativa:

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros, que nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

²⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁹ Id. Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 dez. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁰ MÉDICI, Emílio Garrastazu. **Mensagem ao Congresso Nacional. 1970**. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/emilio-medici/mensagens-presidenciais/mensagem-ao-congresso-nacional-de-1970/view>>. Acesso em: 6 out. 2014.

[...]

V- integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei.

Em busca da justiça social e para correção da alarmante realidade social nacional o sistema funcionaria como redistribuição da renda das empresas, aliviando as tensões da época em que era proibida a manifestação de trabalhadores e reprimidas as manifestações populares.

A partir de julho de 1976, sob a denominação de PIS/PASEP, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP foram unificados. A unificação foi efetuada pela Lei Complementar n. 26/75³¹, regulamentada pelo Decreto n. 78.276/76.³²

Os objetivos do PIS/PASEP eram: (a) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento da empresa; (b) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo; (c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e, (d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

O objetivo de integração era antigo, e uma vez inserido na CF de 1946, determinava que o trabalhador brasileiro tivesse participação nos lucros de forma a integrar-se na vida e no desenvolvimento da própria empresa.

A LC nº. 7/70 não aplicou exatamente as determinações acima, eis que se limitou a instituir um Fundo de Participação, o qual deveria ser constituído de recursos oriundos da dedução do Imposto de Renda devido, que, em 1971 consistia em um percentual de incidência de 2%, e de 1973 em diante passou a 5%, bem como por recursos oriundos das instituições financeiras, seguradoras e demais empresas, já atingindo o faturamento destas, que, em 1971 era de 0,15%, atingindo em 1975 a alíquota de 0,75%.

Outra alteração ocorreu também via DL n. 2.397 de 1987³³, o qual instituiu

³¹ BRASIL. Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 set. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³² Id. Decreto n. 78.276, de 17 de agosto de 1976. Regulamenta a Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 ago. 1976. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/legislacao/decreto-n-78-276-de-17-08-1976.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³³ Id. Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2397.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

uma diferenciação na base de cálculo das contribuições, o que, na verdade seria uma exclusão das vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais da composição da base de cálculo das contribuições PIS/PASEP.

No ano de 1988 o Poder Executivo por meio dos DL n. 2.445³⁴ e n. 2.449³⁵, alterou a sistemática de apuração do PIS, passando a contribuição a incidir sobre a receita operacional de todas as entidades, com ressalva feita àquelas sem fins lucrativos. Referidos normativos, posteriormente, foram banidos do ordenamento jurídico pátrio pelo STF³⁶, por afronta diretamente ao Texto Constitucional.

Com a promulgação da CF em 1988, a Contribuição ao PIS foi por ela recepcionada, e os objetivos de tal contribuição, acima expostos, foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se a arrecadação do PIS/PASEP ao custeio do seguro desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, além de financiar programas de desenvolvimento através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Ainda, passou a prever no §4º do art. 239, que o financiamento do seguro-desemprego deveria receber uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Com o advento da Lei n. 9.715/98³⁷, o percentual do PIS que antes havia chegado a 0,75%, foi minorado a 0,65%, além de ter sua base de cálculo reformulada, passando a ser definida como o faturamento, assim entendido como a receita bruta total, mas teve seu caráter cumulativo mantido integralmente, vez que incidia sobre cada etapa da cadeia, sem permitir qualquer tipo de desconto ou abatimento do imposto que já havia sido incidido da etapa anterior.

Referida Lei ainda propiciou a uniformização do tratamento do PIS com o da COFINS, contribuição que se verificará na sequência.

³⁴ BRASIL. Decreto-lei n. 2.445, de 26 junho de 1988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jun. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2445.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁵ Id. Decreto-lei n. 2.449, de 21 julho de 1988. Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jul. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2449.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁶ RE 200023-SC, rel. Min. Carlos Veloso, 17-12-1996.

³⁷ BRASIL. Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

1.2.2 Evolução histórica da Legislação da Contribuição a COFINS

De fato as contribuições para custeio da seguridade social possuem origem mais antiga do que a própria CF. Seu passado histórico e evolutivo se deve às transformações de uma série de institutos que de certa forma acabaram por se relacionarem com o avanço dos ideais iluministas franceses, notadamente no que diz respeito à aplicação da igualdade.

As preocupações com o futuro, com as incertezas, e a busca por certas garantias existe há muito tempo, e pode ser notado nas primeiras civilizações. Na Roma antiga, por exemplo, o *pater familias* tinha responsabilidade pelos clientes e servos devendo por associação com os membros da família ajudar os mais necessitados. Uma forma de garantia/proteção era o fato de que os recursos eram separados do soldo do soldado romano, os quais ficavam reservados, lhes servindo quando se retirasse junto com as terras que recebia do Estado Romano.

Nota-se que sempre houve uma preocupação das civilizações ocidentais em criarem certos mecanismos para fazer frente às incertezas e, de certa forma, terem uma garantia e maior segurança futura. Na obra de Sergio Pinto Martins pode-se colher este exemplo:

Na Alemanha, Otto von Bismarck introduziu uma série de seguros sociais, de modo a atenuar a tensão existente nas classes trabalhadoras: em 1883, foi instituído o seguro-doença, custeado por contribuições dos empregados, empregadores e do Estado; em 1884, decretou-se o seguro contra acidentes do trabalho com custeio dos empresários, e em 1889 criou-se o seguro de invalidez e velhice, custeado pelos trabalhadores pelos empregadores e pelo Estado. As leis instituídas por Bismarck tornaram obrigatória a filiação às sociedades seguradoras ou entidades de socorros mútuos por parte de todos os trabalhadores que recebessem até 2000 marcos anuais.³⁸

Com a evolução das necessidades de se ter cada vez mais garantias, e o desenvolvimento dos mecanismos para tanto, tem-se a fase do constitucionalismo social, o qual se intensificou logo após o movimento alemão e inglês de criação dos sistemas de seguridade social.

Nesta fase os países do mundo ocidental passaram a adotar em suas constituições os direitos sociais, trabalhistas, econômicos e previdenciários. Um bom

³⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 5

exemplo de implantação desta fase encontra-se na Constituição do México de 1917, a qual incluiu em seu contexto o chamado seguro social.

Como exemplo na América Latina, no Brasil antes mesmo do Império e do primeiro reinado o Decreto instituído em 1.10.1821 por Dom Pedro de Alcântara concedia aposentadoria para os professores após trinta anos de serviço. Já em 1835 com o Montepio Geral dos Servidores do Estado (MONGERAL), primeira entidade privada a funcionar no país, previa uma forma de proteção a seus servidores, era um sistema que contemplava vários institutos jurídicos securitários existentes até então.

A incidência de contribuição para custear o sistema da seguridade com base nas receitas também é anterior a própria COFINS, e remete aos ditames legais que previu inicialmente a instituição do já extinto Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL). Quando se busca verificar os primórdios da contribuição à COFINS, no Brasil, no sentido de posituação, encontra-se de pronto sua instituição pela LC n. 70/91³⁹, portanto, 21 (vinte e um) anos após a criação do PIS/PASEP, e após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Tal contribuição sucedeu ao FINSOCIAL, instituído pelo Decreto-lei n. 1.940/82⁴⁰, declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso de constitucionalidade, e extinto pela própria LC n. 70/91.

O art. 1º da LC n. 70/91 dispunha que sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS/PASEP, ficava instituída a COFINS, nos termos do inciso I do art. 195 da CF, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

A constitucionalidade da COFINS foi objeto de grandes discussões principalmente no STF, o qual acabou por decidir ser legítima a cobrança de recursos destinados à seguridade social, via COFINS. Sendo, por tanto, possível cobrá-la junto com o PIS.

O fundamento maior para a cobrança das duas exações consiste no próprio texto constitucional, o qual por meio dos arts. 195 e 239 suportam a não existência de bitributação, uma vez que ambas as contribuições possuem fontes de custeio

³⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

⁴⁰ Id. Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 maio 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

diversas uma da outra.

A COFINS é destinada exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme tratado acima, ou seja, o financiamento da seguridade social.

No entanto, consoante a LC n. 70/91, a COFINS era então calculada pela 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.”

Ainda, com a publicação da MP n. 1.724⁴¹, de 29 de outubro de 1.998, houve a introdução de algumas alterações na Legislação Tributária Federal, dentre as quais a majoração da alíquota da Contribuição Social de 2% (dois por cento) sobre o faturamento para 3% (três por cento) da receita bruta (art.8º).

Outrossim, a Lei n. 9.715, de 27 de novembro de 1998, resultante da conversão em lei da MP nº 1.724, dispôs que a partir de 1º de fevereiro de 1999, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS seriam calculadas com base no faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.

Assim, a partir de fevereiro de 1999, a COFINS sofreu diversas e significativas alterações, notadamente quanto a sua base de cálculo e alíquota de tributação. Com efeito, até o período de janeiro de 1999 a COFINS era calculada com base no faturamento produzido pelos contribuintes, sob a alíquota de 2%, conforme depreende-se, da leitura, entre outros, do artigo 2º da LC 70/91. Todavia, a partir do período de apuração de fevereiro de 1999, a COFINS passou a ser exigida com base na totalidade das receitas auferidas, sob a alíquota de 3%, tudo isso conforme disposições da MP n. 1.724/98 e Lei n. 9.715/98. Esta lei, outrossim, conceituou receita bruta como “[...] a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Com o advento da referida Lei, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, deveriam passar a apurar a COFINS com base nos ditames deste diploma legal, devendo a base de calculo ser o faturamento do mês, deduzidos os valores das exclusões e isenções.

⁴¹ BRASIL. Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1.998. Altera a legislação tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1724.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

1.2.3 Os aspectos evolutivos inerentes à ambas contribuições

O cenário acima elucidado, tanto do PIS, quanto da COFINS, foram mantidos até a entrada em vigor das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, que, em suma, modificaram o regime de apuração das respectivas contribuições de cumulativo para não cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25%, sendo 1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS.

Em suas disposições de motivos, ambas as leis trataram as modificações impostas a estas duas espécies tributárias como uma forma de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Ainda, ao instituir a aplicação não cumulativa, entendeu o legislador que esta sistemática corrigiria distorções relevantes oriundas da cobrança cumulativa de referidos tributos

Essa não cumulatividade foi desenhada segundo o alvedrio do legislador ordinário porque não havia, até então, qualquer preceito constitucional impondo tal sistemática na apuração dos tributos. Restringiu-se, portanto, a um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionadas no artigo 3º de ambas as leis.

Posteriormente, a EC nº 42/03 inseriu o §12º ao artigo 195⁴², conferindo status constitucional a não cumulatividade do PIS/COFINS.

Assim sendo, a contribuição ao PIS passou a compreender precipuamente três modalidades de incidência: (a) sobre o faturamento, (b) sobre a folha de pagamento, (c) sobre a importação. Na modalidade faturamento, os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado, e todas as pessoas a elas equiparadas. Na modalidade folha de pagamento, contribuem as entidades sem fins lucrativos que tenham empregados. Já quanto a COFINS, esta passou a compreender duas modalidades de incidência: (a) sobre o faturamento, e (b) sobre importação.

Ademais, pode-se notar, ainda, que há dois regimes possíveis para o PIS/COFINS incidente sobre o faturamento: (a) regime cumulativo, e (b) regime não

⁴² Artigo 195, CF - 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: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; §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.

cumulativo. O primeiro incide sobre o faturamento, sem direito a quaisquer deduções de créditos. O regime não cumulativo, por sua vez, criado em dezembro de 2002 para o PIS/PASEP e em fevereiro de 2004 para a COFINS, constitui-se em sistema de créditos e débitos, em que um compensa o outro.

Com isso, uma peculiaridade presente tanto no regime tributário do PIS, quanto no regime da COFINS era a sujeição dessas contribuições ao denominado regime “cumulativo” tributário, ou seja, incidiam em todas as etapas da cadeia de produção (denominado efeito “cascata”), sem a geração de descontos ou créditos aos contribuintes.

A carga tributária conjunta das contribuições ao PIS e à COFINS, segundo o regime cumulativo previsto nas referidas legislações, em cada etapa do ciclo econômico, perfazia o montante de 3,65% sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, sendo 0,65% a título de PIS e 3% a título de COFINS.

Com o propósito de eliminar a cumulatividade das referidas contribuições, o que, em tese, aumentava o custo e onerava a cadeia de produção, é que foram instituídas as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, alterando a dinâmica de recolhimento, respectivamente, do PIS e da COFINS, para o denominado regime não cumulativo tributário.

Logo, com o advento das referidas leis, ambas as contribuições passaram a incidir de forma não cumulativa, concedendo-se ao contribuinte, como regra geral, créditos de PIS e de COFINS incidentes na aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de sua atividade (art. 3º da Lei n. 10.637/02 e art. 3º da Lei n. 10.833/03). Tais créditos tornaram-se passíveis de compensação com o próprio PIS e COFINS incidentes sobre receita bruta e devidos pelo contribuinte ao final do período de apuração.

E, com a Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, o critério de apuração das contribuições adotado pelo legislador, qual seja, a não cumulatividade, foi elevada ao patamar constitucional, consoante preceitua o art. 195, §12 da CF.

Nessa nova sistemática, a carga tributária conjunta das contribuições ao PIS e à COFINS passou a ser de 9,25% (1,65% de PIS e 7,6% de COFINS) sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte, sendo possível, todavia, a apropriação de créditos a serem compensados com respectivos débitos dessas contribuições, que será abordado ao longo deste trabalho.

CAPÍTULO 2 MATERIALIDADE DO PIS E DA COFINS

A partir da análise evolutiva da legislação que instituiu as Contribuições ao PIS e à COFINS, torna-se necessário uma breve reflexão sobre a base tributável de tais contribuições, da tributação incidente sobre a venda e consumo, dos regimes de incidência, para se conformar com a real materialidade do PIS e da COFINS, o que, contribuirá para delimitar os aspectos materiais a colidirem com os pontos controvertidos do tema aqui proposto.

Para tanto, no intuito de adentrar à materialidade do PIS e da COFINS, utilizar-se-á a teoria da *Regra-Matriz de Incidência Tributária*, concebida por Paulo de Barros Carvalho.

A forma como referido tributarista aborda a estrutura tributária para fim de buscar a incidência da norma é de grande valia para os operadores do Direito Tributário, uma vez que admite identificar os critérios de normas instituidoras dos tributos, bem como verificar a aderência desta norma ao Sistema Jurídico-Tributário.

Consoante preceitua a teoria do referido professor, a norma jurídica, em sua estrutura lógica, é composta pelo **antecedente** e pelo **consequente**. O antecedente faz menção à:

[...] uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem competente própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar.¹

Seguindo a disposição da regra, o antecedente, ainda, pode ser composto de três critérios: (i) o **critério material**, em que há alusão a uma postura humana prevista na hipótese tributária, oriunda de um verbo e seu complemento; (ii) já o **critério espacial**, preceitua o local no qual se tem como ocorrido o fato descrito na regra abstrata; (iii) e o **critério temporal**, o qual consiste no momento do acontecimento do referido fato.

Por seu turno, o consequente da imputação normativa é a "[...] conjugação de critérios que tem por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos."²

Neste sentido, tem-se dois critérios indicativos: (i) o **critério pessoal**, o qual

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 245-246.

² Id. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 148.

identifica o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, (ii) e o **critério quantitativo**, que nada mais é do que a junção da base de cálculo com a sua alíquota, o que acaba por culminar na prestação pecuniária que o contribuinte deverá arcar ao ente tributante (Fisco).

Assim sendo, em linhas gerais, e sem adentrar muito aos detalhes da referida teoria, de forma a não configurar uma fuga da temática central aqui abordada, mas abordando mesmo que sucintamente os critérios essenciais trazidos por Paulo de Barros Carvalho, é possível, então, traçar a essência normativa da teoria da Regra-Matriz, a qual define e constitui os critérios indispensáveis ao nascimento da obrigação jurídica tributária, culminando na formatação dos critérios material, espacial, quantitativo, temporal e pessoal, todos já abordados acima.

Por conseguinte, é possível inferir que a obrigação tributária somente nascerá se ocorrer a total subsunção de determinada situação fática a todos os critérios definidos na hipótese normativa. Isto é, deve haver a subsunção do fato à norma, e esta deve ser plena. Além disso, o fato imputado pelo legislador terá que se realizar na mesma proporção dos critérios anteriormente delineados, de modo a estar apto a proporcionar os respectivos efeitos jurídicos, sendo que, tais efeitos recairão sobre o contribuinte (sujeito passivo), o qual deverá cumprir a obrigação compulsória de entregar a quantia expressada em moeda nacional aos cofres públicos.

Esta teoria consta insculpida no texto constitucional, uma vez que referido texto prescreve, minuciosamente, os moldes com que as regras-matrizes deverão ocorrer, vinculando o legislador ordinário na instituição de toda e qualquer regra concernente às espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico.

Assim, a fim de delinear a materialidade do PIS e da COFINS, mister se faz relevante a identificação das regras-matrizes de tais tributos, sob a ótica constitucional e infraconstitucional. Na CF, o PIS foi insculpido no artigo 239, e já a COFINS foi inserida no artigo 195, I, *b*. Nota-se de antemão, que se trata de contribuições que possuem como fundamento de validade destinações constitucionais específicas e distintas, porém, incidentes sobre a mesma base de cálculo.

Neste diapasão, o fato de coexistir duas contribuições a incidirem sobre a mesma base de cálculo (faturamento), já foi admitido pelo STF, o qual entendeu que a CF de 1988 recepcionou o PIS nos termos da LC nº 7/70, e não colocou fim à

possibilidade de se criar outra contribuição sobre o faturamento. Tanto é que se assim o fosse não teria mencionado a mesma materialidade para custear a seguridade social, nos termos do art. 195, inciso I da CF.

Não obstante a isto, a Lei 9.718/98³, ao editar conjuntamente as regras disciplinadoras do PIS e da COFINS dispôs que ambas as contribuições incidiriam sobre o faturamento, e que este, conceitualmente falando para fins de incidência de tais contribuições equiparava-se à receita bruta. Esta deveria ser entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devendo ser considerado como irrelevantes a atividade exercida por tal pessoa, bem como a forma de classificação contábil de tais receitas.

Com o advento das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, nota-se que a tendência legislativa de se indicar o faturamento como fato gerador de tais contribuições foram mantidas, porém, não se equiparou o faturamento à receita bruta, e nem se considerou esta como a totalidade das receitas, e sim trouxe como faturamento a receita total da empresa, esclarecendo que esta compreendia não só a receita bruta oriunda da compra e venda dos atos de mercancia, e das prestações de serviços, como também todas as demais receitas da pessoa jurídica.

Nota-se, portanto, que as regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS foram eleitas pelo legislador como sendo a totalidade das receitas auferidas, tendo assim como critério quantitativo das referidas regras matrizes o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devendo ser considerado irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotadas para tais receitas.

Logo, ao pressupor que a base de cálculo confirma o critério material da hipótese de incidência tributária, por conseqüente tem-se que a materialidade do PIS e da COFINS nada mais é do que o comportamento "auferir receitas", que é justamente o verbo, acrescido do seu complemento.

Contudo, para melhor delinear a fonte de riqueza tributada pelas contribuições ao PIS e à COFINS, é importante traçar um paralelo sobre as possíveis bases tributáveis, notadamente no que concerne aos conceitos de receita e faturamento.

³ BRASIL. Lei n. 9.718, de 25 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

2.1 A base tributável do PIS/COFINS

Como já dito, após o advento da EC nº 20/1998⁴ o fundamento de validade das contribuições ao PIS e à COFINS passou a ser, dentre outros, a norma Constitucional do art. 195, inciso I, alínea b, a qual preceitua de forma objetiva o conteúdo possível da matéria tributável, dispondo que a base de cálculo das citadas contribuições será a receita ou o faturamento.

Nota-se que, neste caso a CF indica a materialidade que dará suporte fático aos tributos (PIS/COFINS), indicando que sua base de cálculo somente poderá representar uma grandeza ligada ao aspecto material, qual seja, receita ou faturamento.

Neste sentido, a base de cálculo de um tributo tem o condão de medir as proporções reais do fato gerador, e também o de confirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência contida no texto legal.

Assim, a validade da lei que institui determinado tributo está na correlação lógica entre o critério material que o defini, e neste caso, o próprio preceito constitucional.

Com uma leitura despreziosa das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, sem maiores aprofundamentos, pode-se inferir facilmente que a base tributável do PIS e da COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e assim entender que tudo que esta receber deverá ser base de cálculo para tais tributos.

Porém, historicamente as legislações que regeram estas contribuições variaram conceitualmente as incidências, ora equiparando o faturamento a receita bruta, ora trazendo como base de cálculo a receita total, devendo ser considerada a receita bruta de venda de mercadorias, prestações de serviços, e também qualquer outra receita resultante de operações e negócios da pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil que o fizer.

Estas variações ao longo do tempo trouxeram uma série de discussões nos tribunais e na própria doutrina, desde os primórdios em que ocorreram as instituições das contribuições sociais, o que, de certa forma, se mostra relevante

⁴ BRASIL. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

para o presente estudo, vez que impacta diretamente no conceito real de abrangência da base tributável do PIS e da COFINS.

2.1.1 Faturamento vs. Receita vs. Ingresso

Um dos primeiros embates envolvendo uma contribuição social, e o conceito de receita bruta, tido como base tributável da mesma foi em relação à legislação que regravava o então denominado FINSOCIAL das prestadoras de serviços, a qual preceituava em seu art. 28 da Lei n. 7.738/1989⁵ que “[...] as empresas publicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.”

Na oportunidade os contribuintes eleitos pela norma (sujeito passivo da exação) alegaram a inconstitucionalidade da norma considerando que a tributação da receita bruta, neste caso, extrapolava o preceito constitucional que autorizava a tributação de contribuições sobre o faturamento.

O STF em julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 150.755, em 18 de novembro de 1992, julgou a questão definindo que a abrangência do termo “receita bruta” insculpido na referida legislação deveria ser entendido como o mesmo significado adotado pelo DL n. 2.397/1987⁶, o qual equiparava receita bruta a faturamento. E mesmo a LC n. 70/91 já aduzia em seu art. 2º que incidia COFINS sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e prestações de serviços.

Noutro giro, com o advento da Lei n. 9.718/1998 procurou o legislador infraconstitucional equiparar a noção de faturamento a quaisquer receitas, quando no § 1º do art. 3º, dispôs que a receita bruta compreenderia a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada.

Entretanto, as pretensões externadas em referido texto legal foram barradas pelo Poder Judiciário, uma vez que ao pretender ampliar a base de calculo do PIS e

⁵ BRASIL. Lei n. 7.738, de 9 de março de 1989. Baixa normas complementares para execução da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 mar. 1989. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7738.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

⁶ Id. Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2397.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

da COFINS, como fez, o legislador ordinário extrapolou os limites constitucionalmente estabelecidos, tendo o STF em sede de RE definido:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. ART. 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.
 TRIBUTARIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do art. 110 do código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributaria alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrarmos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados Express ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o principio da realidade, considerados os elementos tributários.
 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98, A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 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 art. 3º da Lei nº 9.718/98, o 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

Com a EC nº 20/98 a redação do inciso I do art. 195 da CF foi alterada, e a partir de então a União Federal ficou autorizada a instituir contribuição que incidisse sobre a receita ou o faturamento.

As Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 instituidoras do regime não cumulativo para as Contribuições ao PIS e à COFINS, com base no amparo constitucional trazido pela referida Emenda, trouxe um conceito mais amplo para formar a base tributável destas contribuições, sendo para tanto a receita total, assim compreendida a receita bruta originada das vendas de mercadorias e prestações de serviços, como também qualquer outra receita resultante de outras operações e negócios da pessoa jurídica.

Neste íterim cumpre desmistificar os conceitos envolvidos na formação da base tributável do PIS e da COFINS, e para tanto, partir-se-á da definição constitucional trazida pela EC n. 20/1998, a qual, no entender aqui exposto, tem-se tal normativo como divisor de tais conceitos, uma vez que antes de sua vigência a base tributável alcançava as receitas decorrentes da prática de operações de fornecimento de mercadorias e de operações de prestação de serviços, ou seja, a receita bruta correspondia ao faturamento. Já após a citada Emenda, e com a regulação das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, como já externado acima, a

⁷ RE nº 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 01-9-2006.

base tributável passou a ser a receita total, compreendendo as receitas de faturamento, mais as demais receitas oriundas de outras operações e negócios das pessoas jurídicas.

Nota-se que, muito embora tenha um divisor entre tais conceitos, a definição dos mesmos é de suma importância para a formação adequada da base tributável de referidas contribuições.

Assim, quando se verifica o conceito de faturamento, pode-se notar que consoante a jurisprudência do STF, e posicionamento da própria doutrina, faturamento é tido como o produto das vendas e serviços prestados, o que na concepção de José Antonio Minatel “[...] pode ser visto como receita, mas unicamente de vendas de mercadorias e de serviços.”⁸

Para tanto, mister se faz importante avaliar o conceito de receita, e para isto utilizar-se-á a conceituação trazida nos ensinamentos de Minatel, o qual analisou as mais variadas conotações que o termo receita pode ter nas diferentes linguagens, como a constitucional, contábil, societária, econômica, finanças públicas, e tributaria. Neste sentido referido autor notou que o conceito de receita vem associado a diversos outros conceitos, deles se aproximando ou afastando de acordo com o contexto que se encontra.

Assim, ao avaliar as diferenças e semelhanças entre receita, faturamento, ingressos, renda, lucro, investimento, movimentação financeira, e outros, conseguiu extrair um conceito bem efetivo de receita, o qual segue:

[...] receita é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.⁹

Já o faturamento não pode ser caracterizado como o mesmo que o total das receitas, e foi isto que a Corte Suprema decidiu ao declarar inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998. Ainda, o faturamento também não pode ser evidenciado como sendo o total das receitas operacionais, uma vez que o STF já havia fixado

⁸ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. 2005. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005. p. 113.

⁹ Ibid., p. 146.

que faturamento seria o total das vendas à vista ou a prazo, e não apenas aquelas realizadas com a emissão do documento formal de fatura, exigido nas vendas.

Avaliando esta situação, Mizabel Derzi assevera que:

[...] o Supremo Tribunal Federal acabou equiparando faturamento a receita bruta operacional, no que coincide com aquela noção de produto das vendas de mercadorias e de serviços (que a fatura espelha), quer tenham sido ou não emitidas faturas pelo vendedor.¹⁰

Seguindo o mesmo raciocínio, Paulo de Barros Carvalho aduz:

[...] ao tratar desse tema, deva ser dito que faturamento representa o ingresso bruto de recursos externos, provenientes de operações de venda a prazo ou à vista, de mercadorias, produtos ou serviços, tanto no mercado interno, como no exterior. Faturamento é a soma das faturas referentes a determinado período e fatura o documento representativo da venda já consumada ou concluída.¹¹

E complementa o referido professor “[...] já a receita bruta, além de abranger o faturamento, incorpora todas as outras receitas não operacionais da pessoa jurídica, tais como aluguéis, juros, correções monetárias, royalties, dividendos, etc.”¹² No mesmo sentido ensina o professor Ives Gandra da Silva Martins, ao dispor que considera que o faturamento decorre unicamente de operações mercantis ou de prestação de serviços.¹³

Não obstante aos argumentos acima alinhavados, fato é que com o advento da EC nº 20/98 e o novo regramento do PIS e da COFINS pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, o conceito de faturamento passou a ser visto como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. E neste contexto, partindo das premissas conceituais já elucidadas, verificar-se-á a significação do termo “receita”.

Ao analisar o conceito de receita não se pode perder de vista as várias controvérsias que cercam este conceito para fins de tributação no sistema jurídico brasileiro, pois, muito embora o conceito de faturamento esteja ligado diretamente ao direito comercial, este deriva do ato de emitir faturas, isto é, oriundo de emissão de documentos que atestam a venda de mercadoria ou a prestação de serviços no

¹⁰ DERZI, Misabel. **COFINS, Pis e a Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998**: grandes questões atuais do direito tributário. Coordenador Vladimir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1999, p. 231.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. COFINS: a lei nº 9.718/98 e a emenda constitucional nº 20/98. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 182, 1998.

¹² Ibid.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lei nº 9.718/98 e a base de cálculo da COFINS sobre a receita bruta: inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p. 144, ago. 1999.

sentido da Lei de Duplicatas Mercantis (Lei n. 5.474/1968¹⁴).

E, quando se aprofunda no conceito de faturamento, posto como as receitas brutas, deve-se ter em mente que esta espécie de receita deve aludir precipuamente ao ingresso financeiro efetivo de valores, os quais devem ser incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que a auferir.

Aliomar Baleiro, em seus estudos sobre as finanças públicas, ao buscar uma definição para receita publica já ensinava que:

[...] receita publica é a entrada que, integrando-se no patrimônio publico sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”¹⁵ Corroborando com a lição, é evidente que o mesmo conceito deve ser aplicado às receitas privadas, e é neste sentido que a Enciclopédia Saraiva de Direito traz a conceituação de receita como “[...] toda soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, crescendo-o.”¹⁶

Neste sentido pode-se inferir que receita seria uma espécie de acréscimo patrimonial, representando um elemento da formação do lucro ou do prejuízo de determinado período, vez que pode proporcionar um acréscimo ou um decréscimo patrimonial. Deve ser encarada conceitualmente como um conjunto de elementos positivos que ingressam no patrimônio de uma pessoa jurídica, tendo para tanto varias origens e vários regimes jurídicos. Para que se tenha uma receita é importante que haja um ingresso aumentativo do patrimônio da pessoa que a aufere.

Seguindo o raciocínio, nas sociedades empresárias, por exemplo, a medida do incremento patrimonial é dada pelo lucro contábil, e este, em apertada síntese, nada mais é do que o resultado positivo obtido do confronto entre receitas, custos e despesas. E, para se ter uma formação positiva do conceito de receita, é preciso que se tenha um acréscimo positivo do patrimônio, não basta ter havido meros ingressos, meras entradas financeiras sem, contudo, impactar positivamente o patrimônio da pessoa jurídica.

Logo, uma entrada financeira alcança qualquer receita auferida, o que permite a afirmação no sentido de que toda receita constitui uma entrada financeira, porém, nem toda entrada financeira pode ser tida como receita, eis que não

¹⁴ BRASIL. Lei n. 5.474, de 18 de julho 1968. Dispõe sobre as Duplicatas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5474.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

¹⁵ BALÉIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 116.

¹⁶ FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva de direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 63. p. 319.

ingressou no patrimônio da pessoa jurídica. Assim, conceitualmente falando, a receita esta intimamente ligada ao patrimônio da pessoa que a auferir, e quem a recebe deve ter seu patrimônio alterado, impactado por esta espécie de entrada/ingresso.

A concepção da palavra “receita” vem do latim, *recepta*, o qual designa recebimento, valores recebidos. Trata-se de um vocábulo que norteia o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio da pessoa jurídica. Assim sendo, pode-se definir a receita como toda entrada de valores que integra positivamente o patrimônio da pessoa jurídica.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Marcelo Knopfelmacher aduziu que “Por meio de análise pormenorizada dos dispositivos constitucionais, verifica-se que o conteúdo semântico mínimo de ‘receita’ corresponde ao ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio.”¹⁷

Os estudos de Minatel também são de grande valia para a discussão aqui proposta, notadamente quando referido autor traz a distinção que segue:

No entanto, como já alertaram os financistas, nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualifica-lo o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe de a momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo animus rem sibi de titular, de dono, de proprietário, e sim com animus do devedor, de responsável, de obrigado.¹⁸

Acompanhando o sentido externado acima, Geraldo Ataliba prenuncia que, também no direito público, os conceitos de ingressos e receitas não comportam confusão, principalmente pelo fato de que:

Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado.

¹⁷ KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.100, p. 64, 2004.

¹⁸ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. 2005. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005. p. 100-101.

E na sequência conclui que as “[...] receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado [...]”.¹⁹

Por conseguinte, nem todos os valores que ingressam no caixa de uma pessoa jurídica são receitas. Os valores que transitam pelo caixa dessas empresas podem ser configurados como receitas, propriamente dita, ou como meros ingressos.

Assim sendo, vale ressaltar que as receitas devem ser vistas como entradas que modificam o patrimônio da pessoa jurídica, incrementando-o positivamente. Já os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as demais entradas, as somas pertencentes a terceiros, podendo ser caracterizados como aqueles valores que não provocam modificação no patrimônio de quem os recebe, mas sim, mero trânsito para posterior entrega a quem efetivamente pertencem. Logo, apenas as entradas que incrementem positivamente o patrimônio da pessoa jurídica, como elemento novo e positivo, são conceitualmente caracterizados como receitas.

Reforçando a linha aqui traçada, o Ministro Lux Fux, então do STJ – Superior Tribunal de Justiça²⁰, e hoje no STF, ao tratar o tema em julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 411.580/SP já aduzia que ainda que a receita seja bruta ela não deve incluir meros ingressos sem repercussão econômica no patrimônio da pessoa jurídica que as auferem, eis que “Deveras, os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas.”

Nessa linha, a posição de nossos tribunais tem sido muito clara, como se pode notar das decisões abaixo colacionadas oriundas do E. TRF Tribunal Regional Federal da 4ª Região²¹:

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. PRESTADORAS DE SERVIÇO. RECEITAS AUFERIDAS. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. DISPENSA DAS GUIAS DARFS. Os ingressos de valores referentes aos salários dos funcionários e aos encargos sociais repassados pela tomadora de serviço à impetrante não se enquadram no conceito de faturamento ou de receita bruta. Tais valores permanecem de forma temporária em poder das prestadoras de serviço e não se somam ao seu patrimônio, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS. [...] (AMS nº. 2005.72.00.011138-0, Rel. Des. Fed. Wilson Darós, DJU 13.9.2006 –).

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969. p. 25-26. (grifo do autor).

²⁰ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²¹ Id. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Disponível em: <<http://www2.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

“PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. PRESTADORAS DE SERVIÇO. RECEITAS AUFERIDAS. Os ingressos de valores referentes aos salários dos funcionários e aos encargos sociais repassados pela tomadora de serviço à impetrante não se enquadram no conceito de faturamento ou de receita bruta. Tais valores permanecem de forma temporária em poder das prestadoras de serviço e não se somam ao seu patrimônio, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS. O julgado não ofende ou declara a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/99, pois tal dispositivo, ao considerar como base de cálculo da COFINS e do PIS a receita bruta, assim sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não incluiu as entradas de valores meramente temporárias que não integram o patrimônio da empresa. [...] (Primeira Turma, AMS nº. 2004.70.05.006812-6/PR, Rel. Des. Fed. VILSON DARÓS, DJU 14.6.2006 –).

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.00.009933-9/SC TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EMPRESA FORNECEDORA DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO. Os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que são repassados pelas empresas tomadoras de serviços, não constituem receita da empresa de trabalho temporário. São meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial. Não sendo receitas, não integram a base de cálculo da COFINS, mesmo que consideradas a conceituação de receita bruta contida no art. 3º da Lei 9.718/98 (AG nº 2003.04.01.059704- 0, 2ª Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Des. Fed. João Surreaux Chagas).

Logo, em apertada síntese, pode-se inferir que a regra-matriz do PIS e da COFINS abrange o critério material, que é receber ou obter receitas, o critério espacial é o território nacional, o critério temporal diz respeito ao momento efetivo do recebimento da receita, o critério pessoal compreende a União Federal (sujeito ativo) e as pessoas jurídicas de direito privado (sujeito passivo) e, por fim, o critério quantitativo é a totalidade das receitas auferidas, conjugadas com as respectivas alíquotas.

E, para fins de conceituação das “receitas auferidas”, como exaustivamente exposto, estas se distinguem de um mero ingresso, de uma mera entrada financeira, na medida em que aquela se incorpora definitivamente ao patrimônio de quem a recebe, sem gerar, como contrapartida, obrigação de restituir ou repassar a terceiros a quantia recebida.

Neste diapasão, para tratamento do PIS e da COFINS anteriormente à EC n. 20/98, a base tributável era auferir receitas com operações de venda de mercadorias e serviços. E, após tal emenda, e com o advento das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, trazendo a concepção de não cumulatividade, a base tributável de referidas contribuições deve ser o auferimento de receitas provenientes de operações que envolvam o exercício da atividade empresarial e que correspondam

não só a venda de mercadorias e prestações de serviços (faturamento), mas também outros ingressos como a remuneração de investimentos e à cessão onerosa e temporária de bens e direitos, desde que incorporem positivamente o patrimônio da pessoa jurídica que as recebe.

Em síntese, tem-se que as materialidades do PIS e da COFINS atuais, não cumulativos são o faturamento (equivalente à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços) e a receita total. Mas fato é que ambas originam-se da “circulação de riquezas”.

2.2 A tributação sobre venda e consumo

A despeito de todas as verificações até aqui expostas, tendo o PIS e a COFINS como materialidade um evento econômico e este representado por ingressos de receitas ao patrimônio de uma pessoa jurídica, é possível aferir que estas contribuições se relacionam à circulação e produção no seu aspecto dinâmico de produção de riquezas, eis que é fruto das atividades empresariais.

Esta concepção somente é possível se levar em consideração pelo fato de que a incidência do PIS e da COFINS não ocorre apenas sobre as operações de vendas de mercadorias ou serviços prestados, mas também sobre a circulação e produção de outras riquezas que acabam por configurar o conceito de receita, como já visto anteriormente. E é neste sentido que se pode concluir que tais contribuições são incidentes sobre a produção e circulação, tendo um aspecto econômico mais amplo.

Mas atualmente, este ciclo econômico gerador de riquezas e proporcionador de tributações como o PIS e a COFINS não cumulativos, se aproximam dos impostos inculpidos no CTN, os quais também incidem sobre a produção e circulação. Para tanto, tais impostos utilizam-se de uma sistemática que, tendo em vista a própria dinâmica do ciclo econômico, permite uma tributação mais justa sobre estas circulações de riquezas, se valendo para tanto da chamada “não cumulatividade”.

E, dentro do sistema jurídico brasileiro hoje um dos maiores exemplos de tributação sobre a produção e a circulação são o ICMS e o IPI, que utilizam-se da sistemática da não cumulatividade para gravarem as vendas e o consumo no Brasil.

Eis aqui um dos fatores que tem assombrado as discussões que envolvem o

PIS e a COFINS, principalmente após a EC n. 20/98, e as referidas leis ordinárias instituidoras da sistemática não cumulativa para tais tributos, uma vez que teria ou não a não cumulatividade de tais contribuições o mesmo signo de representatividade da não cumulatividade dos demais tributos incidentes sobre a circulação de riqueza, como por exemplo o IPI e o ICMS?

Para tal verificação torna-se importante a análise da tributação sobre a venda e consumo, verificando os critérios que ensejam a aplicação da sistemática da não cumulatividade sobre a circulação de riqueza, bem como as aproximações e distanciamentos dos demais tributos que gravam a circulação e a produção.

2.2.1 Breve histórico da tributação sobre venda e consumo no Brasil

Em estudos históricos tem-se relatos de que o primeiro imposto sobre vendas/consumo vem da época dos Césares, período em que se cobrava 1% sobre todas as coisas vendidas, daí a denominação imputada a tal cobrança de *centesima rerum venalium*. Posteriormente esta cobrança foi banida nos períodos que antecederam a queda do Império Romano.²²

Já no período da Idade Média, em estudos realizados por Rubens Gomes de Sousa, nota-se que a França e Espanha já adotavam a tributação sobre vendas. A França teve sua primeira experiência já no período em que reinava Luiz XVI, nos idos de 1461 a 1483, o que também se seguiu em períodos subsequentes, notadamente na terceira república, com Napoleão III, quando o imposto era cobrado sobre todos os negócios, inicialmente, e, posteriormente passou a ser exigido apenas sobre algumas mercadorias, como as bebidas e o sal.²³

Já nos séculos XVII e XIX, este tipo de tributação acabou sendo deixada em segundo plano, principalmente pelo fato de ser considerada praticas contrarias aos princípios elucidativos da Revolução Francesa. Mas em períodos subsequentes à Primeira Guerra Mundial diversos países europeus dedicaram maior atenção a esta forma de arrecadação, notadamente pelo fato de ser uma das principais alternativas de restabelecer os cofres públicos, recém abalados pelas despesas da guerra. Assim, inicialmente instituídos com caráter temporário, com o mero intuito de

²² ROCHA, José. Tavares. **Vendas e consignações**. Rio de Janeiro: A noite, 1951. p. 5-7.

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. **A tributação das vendas**: os impostos sobre vendas e consignações no sistema tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. p. 81.

recomposição das finanças públicas maltratadas pela grande guerra, a tributação sobre vendas/consumo acabaram sendo perpetuadas não só no cenário europeu, como também no mundial.

Nos dias de hoje os tributos sobre vendas/consumo existem lado a lado com outros tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio, tendo como variável os mais diversos métodos de apuração. Na Europa, por exemplo, adotou-se a tributação plurifásica não cumulativa, estabelecendo como requisito para qualquer país do continente europeu se juntar ao bloco a adoção desta forma de tributação. Já nos Estados Unidos a forma de tributação sobre vendas/consumo mantida até hoje é do regime monofásico de tributação incidindo sobre as vendas a varejo.

No Brasil, os tradicionais impostos sobre venda e consumo se representam pelo IPI e o ICMS. Por volta de 1922 já existia registros no Brasil do então Imposto Federal sobre as Vendas, mas é a partir da CF de 1934²⁴, que este tipo de tributação se acentuou, notadamente com a segregação entre a tributação da venda e a do consumo, reservando a primeira forma para a União, e a segunda para os Estados, constituindo-os de competência para instituir os impostos sobre as vendas e consignações.

Já nos idos de 1938, por meio do DL n. 739/38²⁵, o então Imposto sobre Consumo (IC), incidia sobre apenas alguns itens, como fumo, bebidas, tintas, tecidos, e outros mais, e, com o advento das Leis n. 3.520/1958²⁶ e n. 4.502/1964²⁷ é que o IC ganhou força, consolidando-se, ampliando sua incidência (como por exemplo, sobre os industriais e importadores), e ganhando uma nova roupagem que passaria a acompanhar esta forma de tributação ao longo dos anos, o regime da não cumulatividade.

Este novo regime (não cumulatividade) ganhou força, e passou a ter status

²⁴ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁵ Id. Decreto-lei n. 739, de 24 de setembro de 1938. Aprova o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto de consumo. **Coleção das Leis Brasileiras**, Rio de Janeiro, 31 dez. 1938. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del0739.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁶ Id. Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 30 dez. 1958. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L3520.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁷ Id. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

constitucional com a EC n. 18/1965²⁸, e, com o advento do DL n. 34/1966²⁹, o IC passou-se a denominar IPI. Tal alteração ficou apenas no campo da nomenclatura, eis que a estrutura do imposto permaneceu a mesma do IC.

No âmbito das reformas que o país vinha sofrendo, principalmente, na década de 60, com a CF/1967 o imposto sobre as vendas e consignações acabou sendo substituído pelo Imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), também com a concepção do regime não cumulativo. E mais tarde deu origem ao então ICMS, o qual perdura até os dias atuais.

Nota-se, portanto, que a tributação da venda/consumo evoluiu e amadureceu ao longo dos anos, chegando até à sistemática da não cumulatividade, tendo esta ganhado posição na CF, permanecendo até os dias atuais, com seu grau de importância, vez que a prevalência da tributação das vendas/consumo até os dias de hoje deve-se basicamente à evolução dos critérios de arrecadação, o qual evoluiu ao longo do tempo propiciando um avanço contra os impactos negativos da tributação plurifásica cumulativa.

2.2.2 A tributação sobre venda e consumo em alguns países da Europa e do MERCOSUL

Em alguns países com mais tradição em tributação, como o caso dos países europeus, e, por exemplo a França, em breve síntese, a evolução da tributação sobre a venda/consumo saiu de um Imposto Geral sobre Vendas, à um Imposto sobre o Valor Agregado, o que acabou sendo seguido por outros países, notadamente os pertencentes à União Européia (UE).

Na França, com o fim de financiar o déficit causado pela Primeira Guerra Mundial, instituiu-se por volta do ano de 1917 um imposto incidente sobre os pagamentos civis e comerciais. Em 1920, diante da crescente necessidade de se arrecadar mais e mais, os franceses instituíram o denominado *taxe sur Le chiffre*

²⁸ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1.965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁹ Id. Decreto Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0034.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

d'affaires, imposto cobrado sobre a produção, vendas em atacado e também nas vendas ao consumidor. Este imposto era plurifásico e em cascata, logo, representando de certa forma um aumento da arrecadação, pois, como já visto, esta sistemática de tributação acaba por gerar mais receita ao Estado.³⁰

De outro lado, com o intuito de afastar esta sobreposição tributaria, permitiu-se a incidência de forma monofásica para alguns tipos de produtos, o que, em um determinado momento acabou-se por criar um grande impasse, pois passou-se a ter contribuintes submetidos a dois regimes tributários distintos.

Em 1936, a *taxe sur Le chiffre d'affaires* foi substituída pela *taxe à la production*, imposto cobrado sobre os fabricantes. E, para evitar a incidência em cascata nas operações entre fabricantes, passou-se a permitir uma espécie de suspensão sobre tais operações, no sentido de que o imposto era pago apenas no final do ciclo de produção. Porém, em 1948, a sistemática da suspensão foi suprimida, e passou-se a permitir que o fabricante que fosse alcançado pelo referido imposto sobre a produção pudesse compensar do imposto a recolher o valor que houvesse incidido sobre as matérias primas, materiais secundários e demais produtos consumidos na produção.³¹

Diante desses avanços na legislação francesa, nota-se que a sistemática permitida já em 1948, que, naquela oportunidade fora chamada de imposto sobre pagamentos fracionados, nada mais era do que a introdução da sistemática da não cumulatividade.

Aprimorando toda a sistemática desenvolvida ao longo dos anos, os franceses evoluíram mais ainda ao propor como tributação sobre as vendas a *taxe sur la valeur ajoutée*, o denominado TVA, isto é, Imposto sobre o valor agregado, o qual previa o abatimento do imposto pago na aquisição de insumos físicos e financeiros utilizados na produção.

Em outros países europeus, antes mesmo de se pensar numa tributação sobre o valor agregado, já existia a tributação plurifásica em cascata, distinguido entre si apenas em alguns detalhes, como alíquota e base tributável.

Com a criação da Comunidade Econômica Européia (CEE), através do Tratado de Roma, em 1957, um dos principais pontos era o fato de que os tributos

³⁰ COSTA, Alcides Jorge. **ICM**: estrutura na constituição e na lei complementar. São Paulo: Irmãos Milesi, 1977. p. 16-18.

³¹ *Ibid.*, p. 27.

não poderiam ser de forma alguma óbice a integração do bloco europeu, de forma que os sistemas tributários dos países membros fossem harmonizados.

Neste sentido, pautados pela experiência francesa com o TVA, muitos países como Itália, Bélgica, Espanha, e outros, passaram a adotar uma sistemática não cumulativa, instituindo o Imposto sobre valor agregado (IVA).

Mesmo sendo o IVA adotado por alguns países, para fins de harmonização e neutralidade da tributação era preciso que a base tributável de todos os países membros fossem as mesmas, e isto evoluiu com o passar dos anos, criando-se numero de faixas de alíquotas, e, finalmente, com a criação da União Européia, em 1992, aboliu-se as fronteiras físicas à circulação de mercadorias.

Já no MERCOSUL, a tributação sobre vendas/consumo foi evoluindo até alcançar um formato em que a própria sistemática o remeta aos dias atuais, ou seja, até os formatos de IVAs existentes na Europa e em alguns países do MERCOSUL.

É possível verificar que no MERCOSUL, a saber, Argentina, Uruguai, Paraguai e Venezuela, já possuem um IVA nacional. Este fato tem sido apontado, com razão, pelos estudiosos do MERCOSUL, como um dos principais, senão o principal obstáculo à harmonização tributária no bloco que, por sua vez, é pressuposto inafastável e indiscutível para uma efetiva integração econômica, objeto maior do Tratado de Assunção.

A Argentina possui um IVA federal (*impuesto al valor agregado*) que se aplica a todas às transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, se caracterizando como um tributo indireto, real, não-cumulativo, plurifásico e que favorece a integração internacional. Além do IVA, há na Argentina um imposto sobre consumo específico, de competência federal, de incidência cumulativa, que grava a fabricação e importação de alguns produtos, como tabaco, perfumes, e bebidas alcoólicas.

No Paraguai, o IVA foi instituído em 1992 e, a exemplo da Argentina, também se classifica como plurifásico e não-cumulativo. Além do IVA, o Paraguai também tributa o consumo por meio do chamado “*impuesto selectivo al consumo*”, o qual incide sobre uma lista taxativa de produtos, tais como tabaco, bebidas alcoólicas, sucos de frutas, combustíveis derivados de petróleo e outros.

E no Uruguai, por seu turno, o IVA foi adotado inicialmente em 1967, sob a denominação de “*impuesto a las ventas y servicios*”, sendo reestruturado em 1972. Assim, o Uruguai foi um dos primeiros países, fora da Europa, a adotar o IVA.

Caracteriza-se como um imposto plurifásico, não cumulativo, que grava o valor agregado em todas as etapas da circulação econômica, e que se apura pelo método da subtração, sobre base financeira, pelo sistema imposto contra imposto. Além disso, é um imposto nacional de competência exclusiva do governo central. Os Governos Departamentais não têm competência para instituir e cobrar um tributo com este perfil.

Na Venezuela, recém ingressa no MERCOSUL, também não é muito diferente dos países acima citados. Lá se aplica igualmente o IVA, o qual é cobrado sobre o preço líquido da transação. Existem várias isenções para os exportadores e importadores, porém sua incidência efetiva se dá sobre as transferências de bens móveis, às prestações de serviços e à importação de bens, sendo aplicável em todo o território venezuelano, com uma ressalva, o Porto Livre do Estado de Nueva Esparta, Paraguaná Península no Estado de Falcón, no Centro Cultural Científica e Tecnológica, zona *Tax-Free* no Estado de Mérida estão isentos do IVA. E, este imposto é apurado mensalmente, subtraindo-se os montantes de crédito fiscais acumulados a partir da quantidade de débito fiscal associado respectivamente. O resultado é o IVA a ser pago. Note que também possui a sistemática não cumulativa.

Nota-se, por conseguinte, que assim como principais países do bloco europeu, os países do MERCOSUL também possuem uma sistemática de tributação sobre as vendas/consumo, que seguem um modelo padrão de tributar o “valor agregado”, evitando os impactos da tributação em cascata.

2.2.3 A problemática da tributação em cascata

Do acima exposto é possível notar que a tributação sobre vendas e consumo foi evoluindo de uma forma plurifásica de incidência, vez que pressupõe que o imposto é incidente em cada etapa, em cada ciclo, independente se as operações anteriores foram tributadas ou não, daí se dizer que a cobrança nesta forma é em cascata, pois tem-se a aplicação de tributo sobre tributo.

Neste sentido disserta Paulo Bonilha afirmando que

[...] diz-se plurifásica porque se pressupõe que o imposto seja pago por todos os que participam do ciclo de produção e comercialização do produto, cada vez que este seja objeto de uma transação. A incidência é cumulativa porque o imposto é devido em cada etapa sobre o preço do produto,

independentemente de as operações anteriores já terem sido tributadas.³²

O imposto em cascata é aquele que incide sobre todas as etapas da cadeia produtiva, de forma cumulativa, ou seja, conforme a cadeia evolui, o ciclo se desenvolve, a tributação vai ocorrendo. Ao incidir sobre cada etapa desta cadeia, referido imposto acaba por incidir sobre o próprio imposto que já foi pago na etapa anterior, daí dizer que o efeito se torna cascata.

Neste sentido, a tributação plurifásica e em cascata se mostrou por algum tempo como uma forma eficaz de tributação, visto que para sua implantação tinha-se regras até simples, deixando a apuração do tributo menos complexa para os próprios contribuintes, e também para o próprio fisco, vez que facilitava a atuação da administração tributária em suas fiscalizações.

Além disso, era uma forma muito vantajosa de arrecadação, vez que ampliava a base tributável, gerando mais recursos aos cofres públicos.

Mas nota-se que, as vantagens existentes eram muito mais contra os contribuintes, do que a seu favor. E este foi o principal ponto para que a sistemática fosse reavaliada, vez que com o passar do tempo o formato foi se tornando perverso ao setor produtivo brasileiro contribuindo para aumentar os custos de produção e, conseqüentemente, encarecer o produto final para o consumidor.

Isto evidenciou-se tanto que afetou a concorrência, eis que quanto maior era a cadeia produtiva, maior ficava a carga tributária, pois incidia em cada ciclo daquela cadeia. Neste sentido, a fim de reduzir os impactos tributários na cadeia de produção, a alternativa encontrada por vários agentes da economia foi de buscar uma otimização desta produção, ou seja, reduzir os ciclos, e conseqüentemente a carga tributária incidida. E isto foi feito otimizando a produção, ao invés de buscar a matéria prima no mercado, optava por produzi-la e consumi-la no processo, ao invés de buscar o produto intermediário, que ajudaria na composição final do produto acabado, o desenvolvia. Esta otimização contribuía para eliminar alguns ciclos, mas também eliminava, ou reduzia a atuação de outros agentes econômicos, contribuindo para uma redução da própria concorrência, o que, de toda forma também é prejudicial ao próprio consumidor final.

Não obstante a isto, outro cenário afetado pela tributação em cascata era a

³² BONILHA, Paulo Bergstrom. **IPI e ICM fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 29.

balança comercial, a qual tinha os produtos brasileiros que chegavam lá fora com preços acima do mercado local, o que dificultava a permanência e aceitação destes produtos nos mercados estrangeiros. E a outra mão também era afetada, notadamente no sentido de que os produtos estrangeiros ingressantes no Brasil acabavam chegando ao consumidor final muitas vezes mais baratos dos que produzidos internamente, e isto tudo, de certa forma, afetava em muito a balança comercial, prejudicando ainda mais a produção nacional.

Ademais, quanto mais ciclo produtivo, e tributável tiver na cadeia, é obvio que a arrecadação poderá ser maior, mas em contrapartida, a estrutura da administração tributaria para fiscalizar todas estas etapas também deveria ser bem ampla, o que proporcionava, de certa forma, uma tarefa árdua e também onerosa para o próprio fisco.

Por conseguinte, diante destes efeitos nefastos para a economia brasileira, a tributação em cascata foi sendo substituída aos poucos por regimes menos onerosos (ou pelo menos deveriam ser menos oneroso), que ao menos evitaria a aplicação de imposto sobre imposto, daí a busca pelas alternativas não cumulativas.

2.3 A arrecadação dos tributos incidentes sobre venda e consumo

Do acima exposto é possível verificar que a tributação sobre vendas e consumo passou de uma mera cobrança plurifásica em cascata para uma forma de incidência única, monofásica, buscando amenizar os impactos negativos da incidência tributaria em cascata, o que, posteriormente culminaria em uma forma de incidência não cumulativa.

2.3.1 Regimes de incidência sobre a venda e consumo

Neste sentido os dois regimes que se destacam e se tornam pontos fulcrais das discussões acerca das incidências tributárias sobre a venda e consumo, e que serão objeto de análises neste momento são os regimes monofásico e o plurifásico não cumulativo.

O regime de incidência monofásico é aquele em que o tributo incide em apenas uma etapa de toda a cadeia de circulação de riquezas. Neste formato para o ente tributante dois aspectos se destacam como favorecedores, a facilidade de

arrecadação e de fiscalização, eis que o número de contribuintes é reduzido, facilitando assim a atuação fiscal.

Não obstante a isto, para se atingir o mesmo nível de arrecadação será preciso a aplicação de uma alíquota maior, eis que a tributação estaria ocorrendo em um momento inicial da cadeia, sem incidir sobre as agregações que por ventura ocorreram nos demais ciclos econômicos da cadeia produtiva à venda final.

Outro fator de impacto de incidência em forma monofásica é o fato de não colocar fim à cumulatividade, por exemplo, no caso de um fabricante haverá a incidência sobre a aquisição de bens a serem utilizados como insumos no processo econômico de outros agentes, e que, por esta sistemática, não poderá ser abatido de referida incidência, ocasionando uma distorção na tributação.

Além disso, há ainda um possível efeito discriminatório, notadamente pelo fato de que o tributo sobre a circulação de riquezas acaba por incidir sobre a produção, propiciando um certo ônus tributário que poderá repercutir na cadeia de forma desigual, visto que produzirá efeitos discriminatórios em relação a contribuintes com margens de lucros inferiores a outros, afetando a escolha do canal de distribuição.

Outrossim, os reflexos deste regime afetam também o varejista (aquele que possui o último elo até o consumidor final), uma vez que a incidência em uma próxima etapa logo após a produção contemplará o tributo já suportado na etapa anterior, elevando o nível da cumulatividade. No entanto, para fins de arrecadação o governo poderá ser beneficiado, visto que a incidência do tributo numa etapa mais avançada contemplará os valores e transformações agregados no bem desde o início da produção, propiciando uma incidência sobre um valor mais elevado do que se teria em uma incidência única na produção.

Já o regime de incidência plurifásico não cumulativo surgiu como uma alternativa aos inconvenientes da tributação em cascata, sendo concebido como uma forma de apuração e incidência da tributação, na qual o pagamento do tributo se dará de forma fracionada, sendo distribuído pelas diversas etapas de circulação da riqueza, com um objetivo bem delineado, qual seja, de evitar os acréscimos tributários que acabam por onerar artificialmente o preço do produto final.

Esta forma de incidência poderá ocorrer por diversos modelos e métodos de cálculo, os quais serão verificados mais adiante. Porém, para um melhor tratamento da questão posta neste momento do trabalho adotar-se-á um critério genérico de

que a tributação plurifásica não cumulativa incide apenas sobre o valor acrescido em cada etapa do processo econômico.

Neste sentido pode-se dizer que de certa forma esta sistemática nada mais seria que uma forma híbrida dos dois regimes, uma vez que mesclam os aspectos de cobrança múltipla do regime plurifásico, tendo em vista incidir sobre todas as etapas do ciclo econômico, da produção à comercialização, de forma a manter o encargo distribuído entre o produtor e o comerciante, com os aspectos monofásicos, uma vez que há uma única incidência sobre cada etapa, porém, em cada etapa, cada contribuinte descontará do tributo a pagar o valor que antes incidiu sobre o mesmo produto.

Outrossim, de certa forma este regime estaria contornando as distorções da tributação monofásica pois estará incidindo em todo o ciclo econômico como se tivesse apenas uma única incidência, na medida que afeta apenas o valor acrescido, descontando o que foi recolhido na etapa anterior. Isto por si só já permitiria um fluxo de receitas à Administração Pública, e não sobrecarregaria o setor produtivo, eis que deixaria de afetar, como visto no regime monofásico, os hábitos de consumo, os investimentos e os próprios modelos de produção.

2.3.2 A não cumulatividade em relação a venda e consumo

Verificados os tipos de regimes de incidências acima, cumpre elucidar neste momento como se daria então a não cumulatividade sobre a venda e consumo, o que se fará tendo por base os ditames contidos na CF de 1988.

Por óbvio que no presente estudo ao invocar a CF para analisar a relação da não cumulatividade com a venda e consumo estar-se-á diante de dois impostos tradicionais no sistema tributário brasileiro, qual seja, o IPI e o ICMS.

Historicamente a não cumulatividade tributária no Brasil teve seu início com o chamado IC, o qual foi o antecessor do IPI, com a instituição da Lei n. 2.974/56³³. Este tributo à época era restrito aos importadores e permitia que estes abatessem o valor do IC recolhido na importação do tributo devido na venda de bens no mercado interno. Alguns anos adiante sobreveio a Lei n.º 3.520/58 e ampliou o alcance da não

³³ BRASIL. Lei n. 2.974, de 26 de novembro de 1956. Altera disposições do Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949 (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 36 nov. 1956. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L2974.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

cumulatividade no IC, passando a permitir que o produto/industrial deduzissem do imposto a pagar o valor do tributo incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção/industrialização do bem.

Com o advento da EC n 18/65 algumas alterações relevantes foram realizadas, dentre elas se teve a extinção do IC, o qual foi substituído pelo IPI, além da instituição do próprio ICM, e que, tal como o IPI, nasceu não cumulativo por imposição constitucional. Esta sistemática permaneceria a mesma com o advento da CF de 1967.³⁴

Assim, com o advento do texto Constitucional de 1988, ao tratar da incidência não cumulativa instrumentalizou esta sistemática pela forma de tributação sobre o valor agregado, ou seja, a incidência deverá ocorrer somente sobre o acréscimo que se teve na operação anterior. Assim preceitua o texto maior:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: [...] IV – produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação [...].

A não cumulatividade da forma posta faz com que o tributo transcenda todas as etapas do ciclo econômico que é exigido, e ao final recaia sobre o adquirente final dos bens e/ou serviços. Daí dizer que neste formato estar-se-ia tributando o consumo, pois, ao fim do ciclo de incidência o consumidor final acabará suportando a tributação da cadeia, vez que repassada por todo o ciclo.

Neste sentido pode-se afirmar que a não cumulatividade atua como um facilitador para que o encargo tributário seja refletido até o consumidor final, o que viabiliza a cobrança fracionada do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa, permitindo que o agente econômico transfira o tributo incidente sobre o valor agregado aos preços de venda e serviços ao próximo elo da cadeia econômica.

³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

2.3.3 Aproximações e distanciamentos em relação à não cumulatividade do IPI e ICMS

Em que pese estarem os tributos incidentes na venda e consumo amparados no texto constitucional, e tendo como parâmetro limitador a sistemática da não cumulatividade algumas intersecções possuem o IPI e o ICMS que lhes proporcionam tanto aproximações, quanto distanciamentos, o que passaremos a verificar neste momento, pois, mais à frente permitirá evidenciar a verdadeira correlação com as contribuições ao PIS e à COFINS.

Tanto no IPI, quanto no ICMS a não cumulatividade opera através de um mecanismo de compensações, deduções ou abatimentos do valor do imposto incidente ao longo do ciclo econômico. Neste íterim, o texto constitucional garante ao contribuinte o direito de apropriar-se do imposto devido nas operações anteriores, de forma que, ao realizar a venda de um determinado produto e apurar o imposto a incidir sobre esta operação, possa descontar/deduzir os valores incidentes nas operações anteriores.

Consoante preceitua o professor Roque Antonio Carrazza:

A Constituição, ao aludir à 'compensação', consagrou a idéia de que a quantia era desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado. O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática.³⁵

Por conseguinte é possível afirmar que não cumulatividade nada mais faz do que gerar créditos de impostos ao contribuinte, o qual poderá utilizá-los para abater de seus débitos. Melhor dizendo, de maneira genérica no IPI e no ICMS os créditos gerados pelos tributos incidentes nas operações anteriores de terceiros em uma determinada etapa da cadeia econômica servem como forma de pagamento nas operações próprias do contribuinte situado na etapa seguinte deste ciclo econômico.

Assim, em ambos os tributos a eficácia da não cumulatividade se dá na forma do regime de compensação dos valores tributários, mediante o chamado encontro de contas (débitos e créditos). Explica-se: o crédito surge com as

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 295-296.

operações anteriores ocorridas num determinado ciclo econômico, o qual há a aquisição de bens pelo contribuinte, e que os utiliza (direta ou indiretamente) na sua atividade produtiva/empresarial (industrialização, comercialização, prestação de serviços e outros) compreendendo as diversas espécies de bens e serviços, tais como matérias primas, embalagens, produtos intermediários, energia elétrica, bens de uso e consumo, e outros; e o débito surge com a realização de um determinado negócio jurídico, o qual tem por objeto produto industrializado, mercadoria e prestação de serviços, e outros.

Nesta caracterização que se acaba de fazer, o primado da não cumulatividade se realiza na compensação dos valores creditados com os valores debitados, num determinado período de tempo. Isto é, as incidências tributárias que ocorreram numa etapa anterior geram o crédito, e as novas incidências a serem incorridas na etapa posterior (já com o produto/serviço agregado) geram um débito, o que acaba por culminar em uma compensação entre os valores creditados na etapa anterior, com os valores debitados na etapa subsequente de um determinado ciclo econômico.

Ainda, um pequeno distanciamento entre a sistemática não cumulativa imposta ao IPI e a do ICMS, porém, relevante, refere-se ao fato de que no caso do IPI a CF dispôs expressamente que, com o fim de atender a não cumulatividade permitiu-se a compensação do montante do IPI incidente nas operações anteriores, com o montante do IPI decorrente dos fatos geradores realizados pelo contribuinte, não criando qualquer restrição, limitação, e vedação ao direito de abatimento, configurando portanto inconstitucional quaisquer restrições a estas compensações via lei ordinária.

Do contrário, no caso do ICMS a própria CF trouxe à baila algumas restrições no caso de operações/prestações com isenção, ou não incidência do imposto, sendo inconstitucionais demais limitações instituídas por lei ordinária. Neste caso, apenas uma ressalva de importância, caberá à LC disciplinar o regime de compensação, dentro de suas atribuições de emitir normas gerais de direito tributário, e que não se permite, mesmo que por vias de Leis Complementares, o cerceamento do direito à compensação.

Contudo, para que se concretize a realização da não cumulatividade, técnicas de verificação foram criadas de forma a facilitar a ocorrência das compensações, abatimentos, etc, visando impor a cada agente econômico a

quantificação da parcela do tributo proporcional à sua contribuição ao ciclo econômico. Estes métodos de cálculo/verificação são o 'aditivo' e o 'subtrativo'.

O método aditivo consiste basicamente em somar todos os componentes do custo empresarial (salários, lucro, juros, depreciações, e outros), extraído-se diretamente da contabilidade da empresa o valor sobre o qual incidirá a alíquota do tributo.

Já o método subtrativo calcula o valor adicionado a partir da base, confrontado o montante das vendas com o das aquisições no mesmo período, daí a denominação de subtrativo. Esta verificação pode ser feita levando-se em consideração a base anterior versus a posterior, ou mesmo o imposto incidente sobre as vendas versus o imposto incidente sobre as aquisições. E na denominação mais usual atualmente, quando se tratar de base contra base, estar-se-á diante do método subtrativo indireto, e quando houver a verificação do imposto contra imposto, estar-se-á diante do método subtrativo direto.

No ordenamento jurídico pátrio o método subtrativo foi utilizado desde os primórdios da implantação da não cumulatividade, quando ainda vigorava o Imposto de Consumo. Desde então, até os dias atuais este método é utilizado pelos tributos não cumulativos incidentes sobre o consumo (ICMS e IPI).

Logo, após transitar o tema pela não cumulatividade dos tributos incidentes sobre a venda e consumo, suas particularidades, seus métodos de cálculo, surge a indagação: estaria o PIS e a COFINS amparados pela mesma não cumulatividade? Estar-se-ia diante de um tributo cujo método de cálculo seria o mesmo dos tributos incidentes sobre venda e consumo?

CAPÍTULO 3 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Ao avançar nas digressões sobre o tema, cumpre repisar os impactos da alta carga tributária, a qual não é de hoje que o “fardo” tributário vem causando alguns impactos consideráveis na economia brasileira, e com um espírito muitas vezes meramente arrecadatório tem-se o Poder Público que, no intuito maior de fazer frente às despesas públicas utiliza-se de mecanismos tido como de ordem legal, muitas vezes questionáveis, para aumentar sua arrecadação, sem às vezes observar os ditames legais e constitucionais que regem nosso ordenamento jurídico.

Tais ditames remetem às rigidez legais ao poder de tributar, impondo regras que buscam manter um certo equilíbrio na relação social entre os órgãos do Poder Público e os cidadãos contribuintes, de forma a proporcionar uma relação equilibrada e harmônica.

Não obstante a isto, os modos de arrecadação que se tem amparo em textos legais, como já dito, muitas vezes questionáveis do ponto de vista moral e jurídico, não pode servir de entraves à livre circulação de riquezas, como vem ocorrendo atualmente.

Entre as imposições de tributação do Poder Público no sentido de arrecadar mais e mais existe uma barreira amparada em princípios e regras constitucionais que devem ser respeitadas, das quais não podem ser ultrapassadas com complacência da sociedade, do Poder Judiciário, bem como dos estudiosos do direito.

Neste diapasão tem-se como barreiras a tais imposições arrecadatórias o direito de propriedade, muito embora não absoluto, não pode ser deteriorado pela tributação. A livre iniciativa da atividade econômica, com amparo da propriedade privada, também tem amparo constitucional, notadamente no art. 170, inciso II, da CF, e igualmente não pode ser usurpada pela tributação.

Já no campo específico do direito tributário o princípio da capacidade contributiva deve servir de limitação aos anseios do legislador quando da instituição ou majoração de tributos. No mesmo sentido o princípio da vedação ao confisco serve como demarcador da amplitude da atividade impositiva do legislador.

Nota-se que, como o objetivo não é discorrer e explorar todo o mundo jurídico das limitações ao poder de tributar, mas sim demonstrar que, com apenas

algumas abordagens já é possível notar uma série de imposições legais e constitucionais que visam proteger uma tributação mais equilibrada e justa, e neste íterim, complementando o acima exposto tem-se como um dos princípios mais relevantes do ponto de vista da sistemática tributaria e de arrecadação, e neste caso, parte importante desta dissertação, o principio da não cumulatividade.

Foi no sentido de minimizar os efeitos da tributação que o legislador instituiu inicialmente para o IPI e o ICMS a sistemática da não cumulatividade, e que a seguir verificar-se-á a extensão desta sistemática às Contribuições ao PIS e à COFINS.

Assim sendo, após as digressões acerca da tributação sobre a venda e consumo, e as análises da sistemática não cumulativa aplicada aos principais exemplos contidos no sistema tributário pátrio, qual seja, IPI e ICMS, imperioso se torna averiguar como se posta o PIS e a COFINS diante dessas análises, principalmente em relação à não cumulatividade.

Tais Contribuições sociais de uma forma geral, e as Contribuições ao PIS e à COFINS, em especial, por não possuírem como base material os bens e serviços (coisas), como o caso do IPI e ICMS no Brasil, e o IVA europeu, e, por terem como critério material a obtenção de receita, tem prejudicado a efetiva apuração do tributo incidente sobre um determinado bem em que a venda gerou receita tributada pelo PIS/COFINS.

Nesta linha, os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços (coisas), tidos como tributos de valor agregado, diferentemente do PIS e da COFINS, tem como viável a verificação do valor total tributado sobre o bem ou o serviço, o seu valor agregado do tributo, permitindo que se abata o valor exato na etapa posterior do ciclo econômico.

No que concerne ao PIS e à COFINS, tal verificação fica inviabilizada, uma vez que sua materialidade, obtenção de receita, não permite este tipo de apuração. Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira ao analisar sobre a incidência constitucional do PIS e da COFINS aduz que:

Na verdade, sob o prisma rigorosamente jurídico, há uma distinção entre os tributos que gravam coisas ou atos relacionados a coisas, e aqueles cujos suportes fáticos não se ligam necessariamente a coisas propriamente ditas. Dentre os que tem uma determinada coisa indissociavelmente participante das suas hipóteses de incidência podem ser citados, exemplificativamente, o IPI, que é imposto sobre o produto industrializados (coisas), o ICMS, que é imposto sobre as operações relativas a circulação de mercadorias (coisas) e determinados serviços (bens imateriais, coisas em sentido mais lato, e por extensão da história base de incidência desse imposto), o imposto de

exportação e o imposto de importação, que são tributos sobre a saída ou entrada de bens (coisas), ou o ITBI que é imposto sobre a transmissão onerosa 'inter vivos' de direitos sobre imóveis (coisas)

[...]

Entre os tributos independentes de coisas também esta a COFINS e a Contribuição ao PIS, consideradas no atual regime constitucional após a Emenda n. 20, pois o fato receita independe de uma coisa determinada, podendo a incidência gravar as receitas de qualquer natureza, inclusive as contidas nos faturamentos derivados de vendas de mercadorias ou de prestações de serviços, mas sem que a coisa seja elemento determinante do núcleo da hipótese de incidência (tanto que esta prescinde da coisa, bastando haver receita de qualquer natureza ou origem, qualquer que seja seu objeto).¹

E para tais verificações outra forma não há, senão a imersão nos aspectos mais profundos da não cumulatividade, a qual contribuirá para revelar a real incidência desta sistemática para as referidas contribuições.

3.1 A sistemática da NÃO CUMULATIVIDADE: evolução e conceituação

Quando se fala em cumulação de tributos há três realidades que se tem de observar, de forma a propiciar um maior e melhor entendimento sobre suas variáveis e possíveis impactos.

A primeira situação diz respeito à ocorrências que impliquem a exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, o qual poderá consistir em uma situação de bitributação, ou *bis in idem*. Noutra forma tem-se a inclusão de tributos na base de calculo de outras exações, o que poderá majorar artificialmente a riqueza tributável. E por ultimo a ocorrência da incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva/econômica.

A primeira ocorrência, incidência de tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador poderá caracterizar a chamada bitributação, a qual ocorre quando dois entes tributantes distintos exigem o gravame tributário, e este seja de forma idêntica, sobre uma só realidade tributável, sobre o mesmo fato gerador, ou a hipótese do *bis in idem*, o qual ocorre quando ambas as exações tenham sido cobradas pelo mesmo ente tributante, nesta situação o ente geralmente utiliza-se de subterfúgio de criar outra exação para gravar a mesma realidade tributável, o mesmo fato gerador.

Na segunda ocorrência tem-se a sobreposição contributiva quando se

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados a não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polemicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

incluem na base de cálculo das exações o valor de outros tributos. Esta prática tem sido muito adotada no sistema brasileiro, como o caso do chamado “cálculo por dentro” do ICMS, e além disso tem-se outras situações, como a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI e do PIS e da COFINS, a inclusão da CSLL na base tributável pelo IRPJ. Isto faz com que a alíquota real do tributo se torne diferente da prevista expressamente na norma tributária, ou seja, será sempre maior, uma vez que a exação passará a gravar uma base majorada.

E a terceira ocorrência de cumulação de tributos se dá quando o mesmo gravame incide em mais de uma etapa da cadeia produtiva, o que é passível de ocorrer apenas em relação aos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços.

E é contra estes acúmulos que se volta à análise da não cumulatividade como alternativa às distorções impostas por incidências que muitas vezes caminham em descompasso com o ordenamento jurídico pátrio.

Como já dito, a não cumulatividade pertence a seara do Direito Tributário, muito embora já tenha sido objeto de debates e estudos em outros ramos científicos, como o das ciências econômicas. Sua função precípua é atuar no cálculo do tributo a ser recolhido. Trata-se de um mecanismo no qual se admite abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo, buscando gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Assim, a não cumulatividade está intimamente ligada à origem dos tributos sobre o valor agregado.

Esta sistemática passou a ter contornos de instituto autônomos quando das instituições dos impostos sobre o valor acrescentado, os chamados IVAs, por volta da metade do século XX, pois até este período os tributos incidentes sobre o comércio e os serviços mais se assemelhavam à chamada “Alcabala”², a qual recaía sobre as operações mercantis, sem permissão para qualquer tipo de abatimentos, podendo sua alíquota chegar até a 14%. Esta sistemática por sua vez elevava os preços dos produtos, tendo em vista a incidência reiterada dos impostos ao longo da etapa de circulação.³

Não obstante a isto, mesmo diante destes contrapontos a sistemática da

² Forma de cobrança imposta na época da Espanha medieval em suas colônias.

³ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses. 2012. p. 62-63.

tributação cumulativa difundiu-se no mundo moderno, notadamente pela sua facilidade de cobrança, uma vez que incide sobre o valor da operação ou prestação sem qualquer tipo de adição ou dedução.

Entretanto, muito embora tinha-se uma simplicidade para se impor a exação, os efeitos desvantajosos deste formato de cobrança foram ficando cada vez mais evidentes, e a facilidade de tributação e a simplicidade encontrada na forma cumulativa passou a ser cada vez mais questionada, principalmente pelo fato de que passou a afetar diretamente: (a) os agentes econômicos, pois quanto mais etapas do processo produtivo existisse dentro de uma mesma empresa, menor seria a carga tributária que o ente tributante conseguiria receber; (b) o impacto imediato nas operações de exportações, tendo em vista que a cumulação de tributos eleva o preço dos produtos, fazendo com que estes percam competitividade; (c) e também com os produtos importados, pois a incidência neste caso se dá de uma única vez no desembaraço; (d) falta de transparência, eis que a cumulação esconde o valor real do produto, pois terá sua variação de acordo com a quantidade de etapas da cadeia por qual fez parte; (e) e por fim trouxe complicações também para os órgãos fiscalizatórios, uma vez que a ampla base de contribuintes dentro de uma cadeia, sem qualquer possibilidade de abatimentos, acaba por estimular a sonegação.⁴

Bastante elucidativa neste sentido são as considerações proferidas por Luis Eduardo Shoueri,⁵ o qual aduz:

Os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer, quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes economicamente menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a cumulatividade traz sérios danos à exportação, já que não permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial.

Neste diapasão, a procura por alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária começou a se intensificar, e

⁴ DUE, John F. **Indirect taxation in developing economies**. Baltimore: Johns Hopkins, 1970. p. 120-123.

⁵ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 365.

neste momento é que alguns países europeus buscaram uma alternativa para não impactar fortemente o consumo, como vinha sendo feito, por meio de uma tributação alternativa, o chamado tributo sobre o valor acrescentado.

Como já visto no início deste estudo, a França foi a que mais intensificou este formato, seguida por outros países europeus, e logo já estava espalhada pela Europa e na sequência outros continentes também adotaram a mesma sistemática, a qual em linhas gerais permitia deduzir do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Daí os primeiros passos da chamada “não cumulatividade”.

A expressão “não cumulatividade do tributo” pode ter vários significados, dentre eles o de que sobre o mesmo fato não poderia incidir vários tributos, ou o de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. E neste último sentido que tem-se notado a empregabilidade da expressão no sistema tributário brasileiro.

Neste sentido, a cumulatividade e a não cumulatividade podem referir-se à cumulação ou não do ônus de um tributo incidente em uma operação, na base de cálculo da operação seguinte, produzindo ou evitando que se produza o efeito cascata. Portanto, a não cumulatividade não está relacionado com a repercussão econômica que todos os tributos produzem, uma vez que, ou reduzem o patrimônio, no caso dos tributos diretos, ou oneram os bens e serviços, em se tratando de tributos indiretos.

O primado da não cumulatividade é próprio dos tributos que comportam, por sua natureza, transferência do correspondente encargo financeiro, mas não a simples transferência econômica, e sim o repasse jurídico do ônus tributário, apenas possível nos tributos indiretos, que por sua natureza devem ser não cumulativos.

No Brasil, ao referir-se ao PIS e à COFINS é possível notar que a não cumulatividade não foi inicialmente prevista pela Constituição Federal, mas sim pela legislação infraconstitucional.

Como já elucidado anteriormente, o artigo 149, da CF, conferiu à União Federal a competência para instituir contribuições sociais, que devem ter como hipóteses de incidência possíveis àquelas arroladas no artigo 195 da Constituição Federal.

Todavia, com a entrada em vigor das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, o

regime de apuração das contribuições passaram de cumulativo para não cumulativo. E, com a inserção no ordenamento jurídico do §12º, artigo 195 da CF, pela EC n. 42/03, a não cumulatividade do PIS/COFINS, passou a constar expressamente no texto constitucional.

A partir desse momento, a não cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03. Passou a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições ao artigo 195, §12, da CF.

Assim, à legislação infraconstitucional cabia apenas definir os setores da economia que se sujeitariam ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, nada mais. Disto decorre que, segundo a própria CF, a não cumulatividade das contribuições deveria ser plenamente vinculada às atividades econômicas inseridas neste regime pela legislação infraconstitucional.

De outra forma, se por um lado o constituinte acertou em dispor sobre a não cumulatividade no texto constitucional, por outro errou ao não estabelecer claramente suas regras. Este silêncio, no entanto, não indica que o legislador infraconstitucional tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

Partindo da análise dos dispositivos contidos nos artigos 155, §2º, e 153, §3º, inciso II, da CF, é possível extrair o conceito constitucional da não cumulatividade, muito embora possa reconhecer desde já que a sistemática não cumulativa do ICMS e IPI, que utiliza o método *“imposto contra imposto”* difere naturalmente da não cumulatividade do PIS/COFINS, que se vale do Método Subtrativo Indireto, ou simplesmente *“base contra base”*.⁶

Pois bem. De acordo com referidos dispositivos, a não cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores, evitando que tais tributos se acumulem quando da evolução de uma etapa da cadeia a outra, até chegar ao consumidor final.

O valor inserto neste princípio em relação ao ICMS e ao IPI é uma forma de desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão

⁶ Deduz-se do valor da produção verificada em determinado período (vendida ou em estoque) o que foi gasto na aquisição de matérias primas, materiais secundários, etc

pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica.

Ora, se o valor constitucional é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que “desoneração” é a palavra-chave do conceito de não cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

Este conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS/COFINS prescrita no já mencionado artigo 195, §12, da CF. Evidentemente, a não cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a circulação/produção de mercadorias (como o é no ICMS e IPI), mas sim o faturamento dos contribuintes.

À perfeita realização do artigo 195, §12, da CF, a legislação infraconstitucional deveria eleger os setores da economia que fariam jus ao regime não cumulativo e, aos contribuintes destes setores, viabilizar a completa e irrestrita desoneração de seus *faturamentos*.

Por conseguinte, insta-se a questionar tal regramento, de sorte que esta regra, da forma como posta na legislação vigente caracterizaria ou não uma mera recomendação do constituinte, ou mesmo uma imposição na forma de princípio constitucional de observância obrigatória?

3.1.1 Aspectos Constitucionais

Analisando a inclusão do termo “não cumulatividade” na CF, em relação ao PIS e a COFINS, é preciso elucidar primeiramente sua matriz constitucional de forma a verificar a sua real abrangência.

Neste ínterim, com o advento da EC n. 42/2003 passou-se a ter de forma expressa no texto maior a previsão da não cumulatividade para o PIS e a COFINS, o que se deu com a inserção do §12 no artigo 195 da CF.

No entanto, para uma melhor compreensão é necessário verificar de forma conjunta o disposto em outro parágrafo do mesmo artigo do texto constitucional, o § 9º, com o referido § 12º. O artigo 195, § 9º da CF, incluído pela EC n. 20/1998 e alterado pela EC n. 47/2005⁷, aduz que:

⁷ BRASIL. Emenda Constitucional n. 47, de 5 de julho de 2.005. Altera os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. **Diário**

As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo [a contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho autônomo, o PIS, a COFINS e a CSLL] 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.

Por conseguinte, o artigo 195, §12º da CF, como dito, incluído pela EC nº 42/2003 dispôs que: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [PIS e COFINS]; e IV [PIS e COFINS sobre importações] do caput, serão não cumulativas.”

Nota-se que diferentemente do IPI e do ICMS, para o PIS e a COFINS o constituinte não detalhou como funcionaria a sistemática da não cumulatividade, atendo-se a estabelecer que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais essas contribuições serão não cumulativas.

Mas diante deste cenário, como seria então o real funcionamento da sistemática não cumulativa para o PIS e a COFINS? Como deveria ser a interpretação e a aplicação dos parágrafos acima expostos e insculpidos no texto constitucional para se ter o PIS e a COFINS eficazmente não cumulativos? Para tanto verificar-se-á a finalidade destes dispositivos.

Ora, da análise da CF é possível extrair que a seguridade social deverá ser financiada com recursos oriundos das contribuições sociais,⁸ e neste sentido, por óbvio que as receitas oriundas das contribuições sociais são necessariamente destinadas à Seguridade Social. Para ser mais preciso, destinadas à saúde, à previdência e à assistência social.⁹

Esta afetação das receitas às despesas públicas com saúde, previdência e assistência social traduz claramente a finalidade maior das contribuições, qual seja, a obtenção de recursos financeiros para a Seguridade Social.

Com isso em uma interpretação sistemática é notório o uso das contribuições sociais com finalidades extrafiscais, ou seja, finalidades diversas da arrecadatória somente seriam permitidas por expressa autorização do citado artigo

Oficial da União, Brasília, DF, 06 jul. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc47.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

⁸ “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:”

⁹ “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

195, §9º da CF. Os próprios critérios de discriminação apontados pelo referido dispositivo, isto é, a atividade econômica, a utilização intensiva da mão de obra, o porte da empresa ou mesmo a condição estrutural do mercado de trabalho, deixam claro o norte que o legislador quis dar, qual seja, a criação de uma autorização excepcional do uso de contribuições sociais com finalidade extrafiscais.

Assim sendo, pode-se inferir que tais contribuições com finalidades extrafiscais não estariam sujeitas às limitações do princípio da capacidade contributiva, mas sim por outros princípios norteadores do direito econômico, por exemplo, ou mesmo por princípios constitucionais como a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III, e art. 170, inciso VII da CF), ou o da busca pelo pleno emprego (art. 170, inciso VIII da CF).

De outro lado, o artigo 195, §12 da CF, ao introduzir a expressão “não cumulativa”, por si só já denotou o espírito maior, e até singelo, desta sistemática, que consiste em evitar a incidência cumulativa de tributos sobre tributos, o que acaba por configurar uma espécie de delimitação negativa da hipótese de incidência. Se assim o for, estar-se-á diante de uma norma de finalidade fiscal, uma vez que a preocupação maior da sistemática não cumulativa é de natureza fiscal. E nesta linha a delimitação negativa da hipótese de incidência não deve ser confundida com uma forma de isenção, vez que apenas visa precisar os contornos econômicos do tributo, a fim de garantir sua arrecadação. O objetivo da norma aqui é meramente fiscal, arrecadatário.

E deste modo, ao dispor o art. 195, §12 da CF, que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS serão não cumulativos, e como esta sistemática possui por aplicação prática natureza fiscal, evidencia-se, por consequência, que o referido dispositivo tem por sua vez finalidade fiscal. E isto faz com que este dispositivo em conjunto com a sistemática que preceitua estejam vinculados, ou mesmo limitados ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Logo, como o uso discriminatório das contribuições sociais autorizado pelo art. 195, §9º da CF tem finalidade extrafiscal, e como a não cumulatividade imposta pelo §12 do mesmo artigo tem finalidade fiscal, o único, entre os dois dispositivos constitucionais acima verificados aplicável à essência não cumulativa é o §12 em referência. Esta determinação do fundamento constitucional deixa claro que no §9º a disposição é facultativa (as contribuições poderão ter alíquotas ou bases de cálculo

diferenciadas), e já no §12 a disposição é obrigatória, na medida que determina que as contribuições serão não cumulativas.

Nota-se, portanto, que a CF, não só recepciona a sistemática não cumulativa para o PIS e a COFINS, como também impõe o caráter não cumulativo, obrigando a dar integral eficácia à não cumulatividade à estas contribuições.

3.1.2 Princípio ou regra

Uma vez delineado a posição constitucional da sistemática não cumulativa quanto ao PIS e à COFINS, resta agora verificar se está diante de um princípio, ai tendo contornos mais amplos e limitadores, ou de uma mera regra jurídica expressa no texto constitucional.

Conforme a lição de Luciano Amaro¹⁰, a CF não cria tributos, mas sim outorga competências tributárias aos entes políticos para fazê-lo. Realmente, o que o constituinte fez foi, após delinear os contornos das regras matrizes de cada tributo, autorizar que as pessoas jurídicas de direito público da administração pública direta, ao exercerem suas atividades legislativas, instituem os tributos que lhes competem.

E, muito embora a CF não crie tributos, mas apenas outorgue competência às pessoas políticas para fazê-lo, a regra matriz da norma tributária deve estar prevista no texto constitucional, e de fato o é.

Luis César Souza de Queiroz¹¹ ensina que a regra matriz é a fórmula lógica do condicional que se apresenta como sendo a adequada a revelar a estrutura das normas jurídicas. Por força da norma jurídica, tem-se que, necessariamente, se ocorrer um determinado fato, isso implicará um certo efeito jurídico.

Neste sentido, quando o preceito se origina, ou vem delineado na CF, e esta na qualidade de lei fundamental posta no topo da hierarquia normativa do sistema jurídico brasileiro, seu efeito jurídico certamente não deverá ser apenas na interpretação das normas que lhes são inferiores, mas também produzirá efeitos no sentido de orientar a função legislativa de todos os órgãos e poderes políticos que se revestem desta competência, pois uma vez insculpido no Texto Maior, o preceito passa a ter função fundamental na compreensão e aplicação do sistema normativo

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.115.

¹¹ QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 226.

posto.

Mas esta norma jurídica (não cumulatividade) insculpida na CF, seria, portanto, um princípio? Consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, “[...] os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas [...]”.¹²

E acrescenta que tais normas estão sempre impregnadas de valores que, por sua vez, exercem influências sobre o ordenamento. Estes valores são justamente os “princípios”. Mas, segundo ele, além de meros valores, os “princípios” também podem denotar os limites objetivos da norma, que são postos para “[...] atingir certas metas, certos fins [...]”.¹³

Conforme já externado, a não cumulatividade do PIS/COFINS está prevista no artigo 195, §12, da CF. De sua análise, extrai-se a seguinte norma jurídica: “[...] dada a competência tributária da União para impor o PIS/COFINS sobre o faturamento, deve ser observada a não cumulatividade das contribuições.”

A CF vedou, portanto, a cumulação do PIS e da COFINS incidentes sob o faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o *efeito cascata* das contribuições.

E, não por outra razão que o constituinte estabeleceu na competência tributária residual da União Federal o dever cogente de observar a não cumulatividade para instituir novos impostos.

Neste caso, como a norma emana da Constituição, ela deve ter não só eficácia, mas também aplicabilidade imediata, pois, conforme preceitua José Afonso da Silva, as normas de eficácia plena, que independem de qualquer regulamentação por lei infraconstitucional, são dotadas de aplicabilidade direta, imediata e integral. Sendo, portanto, aquelas que desde a entrada em vigor no sistema jurídico produzem, ou tem a possibilidade de produzir todos os seus efeitos essenciais que o legislador constituinte quis regular.¹⁴

E é isto que se extrai do Texto Maior ao verificar a posição normativa da não cumulatividade, pois trata-se de uma norma jurídica de eficácia plena não depende de qualquer norma regulamentadora para que produza seus efeitos no mundo

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 147.

¹³ Ibid., p. 148.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 87.

jurídico. Seu conteúdo não poderá ser restringível pelo legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade.

Além disso, as disposições constitucionais acerca da não cumulatividade dos tributos incidentes sobre receita ou consumo permitem perquirir que a não cumulatividade é um verdadeiro princípio basilar do sistema tributário brasileiro. Esse valor se afigura como um princípio constitucional e também como um limite objetivo do referido princípio, i.e., prescrições normativas que viabilizam sua instrumentalização. E não se verifica na norma do artigo 195, §12, da CF, qualquer vedação à não cumulatividade do PIS/COFINS.

No intuito de reforçar este caráter principiológico, basta fazer uma remissão ao art. 154 da CF, seguido pelo art. 195, §4º do mesmo texto, o qual impõe observância à não cumulatividade para instituição de novos tributos.

Os fins da não cumulatividade, por si só denotam seu aspecto de princípio, eis que exterioriza diversas funções, desde a neutralidade fiscal, a desoneração dos agentes produtivos, carga tributária mais justa, e outros.

Assim, por não se tratar de mera norma programática, uma vez que não introduz significados de cunho didático ou ilustrativo, e por constituir comandos normativos repletos de valores, permeado por forte conteúdo axiológico, é possível afirmar que a não cumulatividade constitui uma diretriz constitucional imperativa, não consistindo em uma mera recomendação, mas sim em uma determinação, uma obrigação a ser cumprida tanto pelo poder público quanto pelo contribuinte.

Com efeito, ao consistir em uma norma nuclear do sistema jurídico, na medida que encerra disposição de fundamental importância para a inteligência, compreensão e aplicação dos sistema normativo posto, acaba por configurar em um verdadeiro princípio basilar do sistema constitucional tributário brasileiro.

3.1.3 A neutralidade tributaria

Quando se analisou os aspectos da tributação sobre vendas e consumo um dos pontos abordados foi a evolução desta sistemática que recai sobre o tributo no sentido de minimizar os efeitos negativos da tributação cumulativa, em cascata. E foi nesta linha que se buscou a instituição da não cumulatividade, em prol de minimizar a oneração indevida dos empreendimentos econômicos na cadeia produtiva ou e no ciclo econômico, os quais afetavam a livre concorrência, os preços dos produtos

produzidos tanto internamente, como os que eram comercializados no exterior.

E sob o enfoque da não cumulatividade é que se buscou uma tributação mais justa, neutra, mais equilibrada, visando reduzir as distorções até então existentes. E para a situação posta aos tributos neste estudo analisados, qual seja, as contribuições ao PIS e a COFINS, fica evidente a importância da não cumulatividade para a busca de uma posição mais neutra, com menos impacto da carga tributária no ciclo econômico. Resta agora verificar se realmente a aplicação da sistemática não cumulativa ao fato gerador do PIS e da COFINS estaria ou não prestigiando a neutralidade.

A neutralidade preconiza que a tributação interfira o mínimo possível no comportamento dos agentes econômicos. Neste sentido acaba se tornando um dos elementos da não cumulatividade, de forma que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada cadeia produtiva e não englobe o valor total em cada fase, sendo que o tributo recolhido na fase anterior possa ser utilizado na fase posterior, dessa forma a cobrança da alíquota seria apenas sobre o aumento do seu valor obtido na operação.

Uma questão importante para se observar a presença da neutralidade tributária consiste na verificação de quão relevante, ou impactante é a carga tributária na cadeia produtiva. E para tanto, quanto menos o sistema tributário interferir na alocação dos meios de produção, mais neutro será.

A ideia que se tem de seguir é a de que a tributação deve provocar o mínimo possível de distorção na atividade empresarial, evitando assim de onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo que se alcança a forma econômica do consumidor.

O tributo não pode incidir de maneira global em todas as cadeias, para não influenciar diretamente em alto custo quando chegar ao consumidor final.

Ao avaliar o sistema como um todo, o princípio da neutralidade econômica traz alguns equilíbrios, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, como criar mecanismos que tornam desaconselháveis a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Ainda, do ponto de vista do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.

Assim, a não cumulatividade seria uma forma de operar a neutralidade, de

garantir um sistema tributário equilibrado, com menos distorções, especialmente no que diz respeito aos tributos plurifásicos, uma vez que impõe-se, na medida do possível, a desoneração dos meios de produção bem como maior liberdade para os agentes econômicos. Todas essas metas de cunho eminentemente econômico, do Direito Tributário, correspondem à transferência do custo tributário para o consumidor final.

Os tributos cumulativos, por sua vez provocam distorção da alocação dos recursos, distorção na formação de preços, enfim, efeitos que colidem frontalmente com o princípio da neutralidade. Assim sendo, o tributo não cumulativo seria aquele que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre-concorrência e da competitividade.

Logo, como já visto ao analisar os tributos incidentes sobre o consumo, foi possível verificar a existência de alguns métodos para a eliminação do efeito cumulativo nesse tipo de imposição, o que permite, por consequência, alcançar a sua neutralidade. E, dentre esses métodos, conforme já estudado anteriormente destaca-se o subtrativo indireto, o qual representa a forma não cumulativa incidente atualmente sobre o PIS e a COFINS, o que acaba por tornar estes tributos mais neutros, colaborando para um maior e melhor equilíbrio das atividades empresariais ocorridas no ciclo econômico.

3.2 A impossibilidade de restrição do regime não cumulativo por lei

Conforme já exaustivamente externado, a sistemática da não cumulatividade visa justamente evitar o efeito "cascata" da tributação das contribuições ao PIS e a COFINS. No caso das contribuições em exame, estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre uma cadeia econômica. Sendo assim, a não cumulatividade do PIS e da COFINS é operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre o faturamento em etapas anteriores (método subtrativo indireto).

Assim, a questão deve ser vista como uma forma de atenuar a incidência dos efeitos destes tributos sobre a receita ou o faturamento, que são altamente nefastos à economia brasileira e aos contribuintes de todas as áreas de negócios.

A Exposição de Motivos da MP n. 66/02¹⁵, que originou a Lei n. 10.637/02, deixa clara a intenção do legislador de instituir a sistemática não cumulativa para o PIS, conforme se infere da passagem abaixo:

A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Ademais, a Exposição de Motivos da MP n. 135/03¹⁶, que originou a Lei n. 10.833/03, seguiu a mesma linha em relação à COFINS:

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.

Ao introduzir a sistemática da não cumulatividade para as contribuições ao PIS e COFINS, a iniciativa do Governo Federal foi ao encontro dos princípios constitucionais tributários, especialmente o princípio da não cumulatividade, apesar de não previsto inicialmente na CF para as contribuições em comento.

Assim, conforme já abordado neste estudo a não cumulatividade em questão, consiste em pura sistemática de abatimentos de créditos versus débitos, visando afastar os efeitos nocivos da cumulatividade no momento de apuração do montante dos tributos, amplamente consagrado na CF. Deste modo, referido regime não parece poder ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições

¹⁵ BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 out. 2002. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/ab695613057d1fbd032569d6006c3b32/a5c27f85cddd317203256c2800444c4b?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

¹⁶ Id. Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 out. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial às empresas instaladas no País. Caso contrário, estar-se-ia diante apenas de uma elevação das alíquotas de 0,65% para 1,65%, no caso do PIS, e de 3% para 7,6%, no caso da COFINS, pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

Outrossim, se é verdade que foi instituída a cobrança 'não cumulativa' dessas contribuições, conforme afirma peremptoriamente a Exposição de Motivos acima citada, bem como determina a própria legislação de regência, é igualmente verdade que essa 'não cumulatividade' não pode ser infirmada/diminuída, sem que se seja observado o seu real objetivo, propósito e finalidade: estimular a eficiência econômica e ampliar a produção nacional, por meio de um número maior de empresas mais eficientes, corrigindo-se a distorção que induz artificialmente a verticalização das empresas, culminando ainda em um cenário de neutralidade fiscal.

Ora, do contrário, ter-se-ia apenas a majoração da alíquota dessas contribuições (de 0,65% para 1,65% para o PIS e de 3% para 7,6% para a COFINS), em nada desonerando a outra ponta, invalidando-se por completo o modelo concebido para a não cumulatividade do PIS/COFINS.

Ainda, conforme já demonstrado anteriormente, em 31.12.2003, com a publicação da EC n. 42, que acrescentou o §12 ao artigo 195 da CF, foi dado status constitucional à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. A mensagem contida na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 41/03¹⁷, que originou a EC n. 42, expressa claramente a questão da não cumulatividade:

Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de **forma não-cumulativa**. (grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a não cumulatividade para o PIS e a COFINS passou a ser um pressuposto constitucional, cabendo à legislação infraconstitucional definir os setores de atividades econômicas para os quais as contribuições serão não cumulativas.

Se antes da EC n. 42 já era de bom alvitre a observância da não cumulatividade por previsão legal, após a sua publicação a aplicação em relação ao PIS e a COFINS ganha contornos mais relevantes. Cabe à lei a tarefa de definir os

¹⁷ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional n. 41, de 30 de abril de 2003. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003. Acesso em 10 nov. 2014.

setores de atividade econômica sujeitos à sistemática, como, aliás, estabeleceram os artigos 8º da Lei n. 10.637/02¹⁸ e 10º da n. 10.833/03¹⁹, e nada mais. A imposição deste princípio constitucional à operacionalização de incidências do PIS e da COFINS, é clara e objetiva, ou seja, tem que ser não-cumulativa.

Logo, quando tais leis ao criarem um sistema de abatimento de créditos com o pseudônimo de sistema não cumulativo, impondo um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º), pode-se inferir de pronto que não foram recepcionadas pelo comando constitucional contido no §º 12, do art. 195, introduzido pela EC nº 42/03, a partir de 31 de dezembro de 2003, visto que extrapolam seu campo de

¹⁸ Art. 8º *Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*
 I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos; V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988; VII – as receitas decorrentes das operações: a) revogado; b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep; c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações; IX - (VETADO) X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

¹⁹ Art. 10. *Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:* I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos; V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição; VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; VII - as receitas decorrentes das operações: a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; b) sujeitas à substituição tributária da COFINS; c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações; IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data; XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

atuação.

Ricardo Lodi Ribeiro traz uma definição muito clara da aplicação da não cumulatividade para as exações aqui discutidas:

Diante de todo o exposto, ficou demonstrada que a não cumulatividade do PIS e da COFINS segue disciplina constitucional própria, diversa daquela destinada ao ICMS e ao IPI, uma vez que as contribuições sociais em questão incidem sobre receita ou faturamento, realidade que não se confunde com a circulação de bens e serviços pela cadeia econômica.

Em conseqüência, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento é obtida a partir da dedução, em relação ao faturamento, das despesas necessárias para a produção do resultado econômico e auferimento da receita, a partir do modelo de dedução 'base sobre base'.

Deste modo, fica clarificada a inconstitucionalidade da adoção da chamada não cumulatividade do PIS e da COFINS pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, por violação das matrizes constitucionais de competência tributária, extraídas dos artigos 195, I, b e 239, da não cumulatividade aplicável às referidas contribuições (art. 195, § 12), e dos princípios da isonomia tributária e do não-confisco, consagrados no artigo 150, II e IV, todos da Constituição Federal.

Por outro lado, uma regulamentação da não cumulatividade conforme a Constituição leva ao reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico, inclusive as referentes à mão-de-obra prestada por pessoa física.²⁰

XIII - as receitas decorrentes de serviços: a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior. XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; XXVII - (VETADO)

²⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalidade das alterações introduzidas na COFINS pela Lei nº 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 53, p. 67-76, 2000.

Assim sendo, os contribuintes que atuarem em setores de atividade econômica sujeitos ao princípio da não cumulatividade aplicável às referidas contribuições sociais não poderão ter restringido por lei, seja ela ordinária ou complementar, seu direito ao crédito das contribuições exigidas nas operações anteriores, pois, conforme afirmado acima, o § 12 do artigo 195 tem eficácia técnica limitada apenas com relação à definição dos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo.

Outrossim, pode-se inferir que para o cumprimento do mandamento constitucional da não cumulatividade, o direito ao crédito deve ser apurado sobre os insumos necessários ao auferimento da receita, que é o fato gerador do PIS e COFINS, e não sobre as atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas. Para que a Constituição fosse adequadamente cumprida, seria necessário considerar que o modelo de não cumulatividade – na lei – deveria levar em consideração a hipótese de incidência.

Deste modo, se a hipótese de incidência é a obtenção de qualquer receita, então, a não cumulatividade deve ser construída em função disto, sem limitar o direito de crédito à produção, fabricação, ou prestação de serviços. Afinal, produção e fabricação não são fatos geradores de nada: quem produz ou fabrica pode – eventualmente vir a ter receita. Enquanto não há venda, não há receita, e deste modo, o crédito deve ser apurado sobre todos os insumos necessários ao auferimento da receita, que é a hipótese de incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

Ademais, o §12 do artigo 195 da CF não delega à lei a definição do grau de não cumulatividade, e sim, nos termos do referido dispositivo constitucional caberá à lei tão somente definir os setores de atividade econômica para os quais tais contribuições seriam não cumulativas.

Ocorre que, tendo o legislador ordinário definido quais setores de atividade econômica estarão sujeitos ao princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a Constituição Federal, como já vislumbrado, obriga, impõe, determina que a incidência, a observância não cumulativa seja feita de forma eficaz e integral, por completo. E tanto é assim que o dispositivo constitucional retro citado não dispõe que tais contribuições serão mais ou menos não cumulativas, e tampouco cumulativas, a determinação de que as contribuições serão não cumulativas é

peremptória.

Portanto, as restrições ao regime não cumulativo, e conseqüentemente ao direito de crédito estipuladas pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 ofendem o princípio constitucional de não cumulatividade, criando um sistema de abatimento de créditos limitado a determinadas receitas, além de violar outros princípios constitucionais, em direta afronta ao que dispõe a Lei Maior.

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

3.3 O direito ao creditamento

Nesta altura, as alterações legislativas pelas quais passaram as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, proporcionaram considerável modificação em sua natureza, eis que, passou-se de um tributo cumulativo, incidente sobre o faturamento, para um tributo de sistemática não cumulativa, sendo calculado sobre uma receita tecnicamente ajustada, eis que permite a dedução de alguns créditos afetando o montante do tributo a recolher, e conseqüentemente a própria base de calculo.

A permissão de utilização de apenas “alguns” créditos de forma a evidenciar a não cumulatividade, tem causado inúmeros debates no mundo jurídico tributário, e neste sentido, seguirá as linhas abaixo, de modo a evidenciar o real efeito da utilização de tais créditos, e sua relação com o direito posto.

A operacionalização desta norma jurídica relativa à não cumulatividade do PIS/COFINS, como já demonstrado anteriormente, é feita pelo método subtrativo indireto, ou *base contra base*. Afinal, a tomada do crédito que será utilizado ao abatimento do débito não se verifica a carga fiscal relativa ao PIS/COFINS da etapa anterior (tal como ocorre com o IPI e o ICMS, onde se aplica o método subtrativo direto, *imposto contra imposto*, isto é, o imposto destacado na Nota Fiscal (NF) de aquisição será utilizado no abatimento do imposto devido na saída de mercadorias/produtos), mas sim o resultado da aplicação da alíquota de 9,25% sobre o montante de certas despesas e aquisições, que será confrontado com o resultado da aplicação da alíquota de 9,25% (ou outra alíquota a que o contribuinte

estiver sujeito) sobre o faturamento do contribuinte.

Em outras palavras, o contribuinte passa a ter o direito de descontar do valor do tributo a pagar a título das referidas contribuições, determinados créditos estabelecidos na lei. Contudo, ao dispor sobre tais créditos, as referidas leis ordinárias (Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03) em seus respectivos artigos 3º tentaram limitar o princípio da não cumulatividade destas contribuições, notadamente, pelo fato de que criou um rol tido como taxativo, o qual elenca algumas hipóteses que gerariam direito a crédito a determinados setores escolhidos pela legislação.

Neste sentido, fica evidente que não há razão para se adotar uma interpretação restritiva com relação ao alcance de cada um dos incisos do referido artigo, os quais mencionam “linha a linha” os créditos que estariam permitidos para abatimento, em primeiro lugar porque estes incisos definem o aspecto quantitativo do tributo, e nada tem a ver com as normas cuja interpretação deve ser feita literalmente nos moldes do artigo 111 do CTN.²¹ E, em segundo lugar porque tais créditos não podem ser entendidos como uma forma de favor ou benefício qualquer para os contribuintes do PIS e da COFINS, uma vez que, na verdade o direito a estes créditos tem que ser analisado conjuntamente com a forte majoração que as alíquotas destas contribuições sofreram ao longo do tempo, conforme já apresentado no início do presente estudo.

Assim sendo, não é admissível que normas infraconstitucionais imponham limites à neutralização da operação sistemática de débito/crédito inerentes a tais contribuições sociais dentro das cadeias produtivas em suas operações como um todo, não lhe permitindo limitações em situações isoladas, ou em conjunto com as demais operações da cadeia, já que como analisado neste estudo a sistemática não cumulativa possui natureza constitucional, razão pela qual somente a Constituição Federal poderia criar exceções à regra.

3.3.1 A composição dos créditos de PIS e COFINS

Uma vez definido que as leis ordinárias não podem impor qualquer tipo de restrições ao liame maior da não cumulatividade, principalmente ao listar de forma

²¹ CTN - Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

impositiva e vedatória alguns tipos de créditos, torna-se importante a verificação da composição deste rol tido como restritivo até para justificar a afirmação acima feita.

Como elucidação dos tipos de créditos apontados em ambas as legislações ordinárias regradoras do PIS e da COFINS, tem-se a permissão, segundo tais leis, e conforme já demonstrado, tratar-se de restrição inconstitucional, para se creditar: dos bens adquiridos para revenda, dos bens e serviços utilizados como insumos, da energia elétrica e térmica, dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, do leasing, dos bens do ativo imobilizado, das edificações e benfeitorias em imóveis, dos bens recebidos em devolução, do armazenamento de mercadorias e frete na operação de venda, do vale transporte, vale alimentação ou refeição, uniformes e fardamentos fornecidos por empresa prestadora de serviços de conservação, limpeza e manutenção aos seus empregados.²²

E, aduz ainda de forma expressa algumas hipóteses que não dariam direito a créditos: mão de obra paga a pessoa física, aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição.²³

A relação trazida pelas legislações ordinárias apontam expressamente quais encargos poderão incidir créditos de PIS e COFINS para serem abatidos quando da

²² O Art. 3º de ambas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 bem retratam os créditos que são permitidos: *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; b) no § 1º do art. 2º desta Lei; c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; III - (VETADO) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. X - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. XI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*

²³ Art. 3º, § 2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03: *§2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

apuração do débito destes tributos. No entanto, o faz de forma exaustiva, o que não se preceitua como o mais correto, devendo ser tratada ao menos como uma listagem exemplificativa, sob pena de não incorrer no equívoco de interpretar a legislação de forma restritiva e literal, assim como vem procedendo o órgão federal de fiscalização, a RFB. Situação esta que será melhor estudada à diante.

Nota-se, portanto, a clara e evidente restrição imposta pelas leis ordinárias, eis que certamente os setores econômicos elegíveis ao recolhimento do PIS e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade não consomem ou não incorrem apenas nestas despesas listadas acima.

Assim sendo, ao afirmar que esta listagem não é exaustiva, outra situação não resta a não ser a de investigar e conceituar as despesas, custos e encargos que permitiriam aos contribuintes enquadrados no regime não cumulativo a tomada de tais créditos, a fim de fazer com que se efetive de forma ampla e eficaz o princípio da não cumulatividade previsto na CF.

Tarefa esta não tão fácil, visto que para tal verificação será preciso entender quais custos, despesas e encargos estar-se-ia falando, como por exemplo, todo e qualquer custo incorrido para a formação da receita tributável, ou toda a despesa operacional necessária ao desenvolvimento das atividades da empresa?

E mais, um dos tipos de créditos permitidos expressamente na legislação ordinária causa ainda maior discussão, e incertezas, tendo em vista seu caráter subjetivo e sua amplitude conceitual, trata-se dos insumos. As legislações possibilitaram expressamente a apuração de créditos sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e diante disso tem causado enorme discussão acerca do conceito de insumos, e sua amplitude, o que será melhor elucidado na sequencia.

3.3.2 Conceito de Insumos em face do PIS e COFINS

Como era de se esperar a sistemática não cumulativa de exigência do PIS e da COFINS, passou a exigir de seus contribuintes um apurado controle sobre a aquisição de bens e serviços que poderiam fazer emergir o direito ao credito.

Nesta seara, dentre as hipóteses de credito erigidas pelo legislador, e mencionadas acima a dos “[...] bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados

à venda” vem provocando dúvidas desde o seu nascedouro, visto que até o presente momento, não obstante diversas divisões de tributação da Secretaria da RFB terem emitido varias soluções de consulta, a conceituação de insumos no âmbito da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, ainda não esta totalmente definida.

E esta definição passa a ser de suma importância para as conclusões do presente estudo, principalmente pelo fato de impactar numa definição constitucional, qual seja, a de que as incidências do PIS e da COFINS deverão observar a não cumulatividade.

Porém, parte da discussão que se enfrenta hoje na definição de insumos esta a correlação que alguns hermeneutas tentam fazer entre a definição de insumo para efeitos da legislação que regra o IPI, para com o PIS e a COFINS. Ocorre que, diferentemente do que se tem para o PIS e a COFINS, para a hipótese não cumulativa do IPI o legislador tratou desde já de estabelecer critérios mais objetivos do que seria o insumo para fins de apropriação de créditos. Em linhas gerais o artigo 226 do Regulamento do IPI²⁴ disciplina que fica permitido à pessoa jurídica apropriar créditos sobre insumos que, relacionados à produção, tenham suas propriedades físicas ou químicas consumidas em razão de sua relevância para o processo industrial.

Contudo, tendo em vista que o fato imponible do IPI se realiza quando da saída de um produto do estabelecimento de um determinado contribuinte, e que tenha sido submetido a algum processo de industrialização, nada mais sensato, coerente, equilibrado, neutro, justo e necessário, que todos os insumos que efetivamente foram consumidos ou de alguma forma agregado ao produto final seja permitido que se recaia sobre tais dispêndios os créditos do imposto.

Para que seja permitido o creditamento destes insumos para fins de IPI é primordial que o insumo apresente alguma perda de suas características físicas e/ou químicas, tendo em vista o seu contato direto, a sua ligação intrínseca com o bem fabricado, produzido, isto é, possui uma ligação direta com o produto final.

Porém, para fins de PIS e COFINS não houve por parte do legislador ordinário qualquer definição de insumos, pelo contrário, foi suficientemente amplo ao

²⁴ Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se: I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; [...].

determinar que todos os insumos, com exceção àqueles expressamente vedados, "utilizados" na prestação e na produção ou fabricação de bens para venda geram créditos para fins de contribuições ao PIS e a COFINS.

Não obstante a isto, a RFB já pretendeu aproximar o conceito de insumos contido na legislação do IPI para a do PIS e COFINS, ao instituir duas Instruções Normativas (atos legais de caráter completamente inferior às leis ordinárias, quiçá ao texto constitucional, no conceito jurídico de hierarquia das normas), a IN nº 247/2002²⁵, alterada posteriormente pela IN nº 358/2003²⁶ e a IN nº 404/2004²⁷, as quais buscaram dar ao conceito de insumo previsto nas legislações do PIS e da COFINS o mesmo adotado para o IPI. Sem tecer qualquer aprofundamento quanto ao mérito desta questão, claro e evidente que pretender fixar conceituação que traga inovação legislativa por ato de hierarquia inferior, cuja competência é meramente regulamentar, estar-se-á diante de flagrante ilegalidade, por ofensa direta ao princípio constitucional da legalidade tributária.²⁸

Uma vez estabelecida a ilegalidade do ato normativo tentado pela RFB, claro é que o legislador em momento algum estabeleceu parâmetros para definição do conceito de insumos como vetor de apropriação de créditos de PIS e COFINS. Pelo contrário, ao dispor na lei que todo insumo "utilizado" no processo de prestação, produção ou fabricação de bens à venda geram créditos, quis dizer em outras palavras, que o insumo não precisa necessariamente sofrer desgaste, modificação

²⁵ BRASIL. Instrução Normativa n. 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁶ BRASIL. Instrução Normativa n. 358, de 9 de setembro de 2003. Altera a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 nov. 2003. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15250>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁷ Id. Instrução Normativa n. 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

²⁸ *CF - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]*

CTN – Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

ou alteração em suas características físicas ou químicas, e sim deve ser meramente “utilizado” para que possa gerar tais créditos.

No entanto, é importante destacar que a lei foi silente em relação à definição de “insumos”. Desta feita, outra alternativa não resta ao intérprete senão buscar a delimitação do conceito de insumos para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, considerando, para tanto, a própria sistemática de recolhimento que está prevista na legislação.

Faz-se necessário, assim, analisar a expressão “insumo” à luz do regime não cumulativo de tributação das referidas contribuições sociais, que desonerou a cadeia produtiva. Mais precisamente, deve-se levar em conta o fato de que se houve a incidência das contribuições do PIS e da COFINS na etapa anterior, autoriza-se o creditamento para abatimento das contribuições devidas nas operações posteriores.

Dá análise técnica do vocábulo, pode-se depreender que “insumos” possui inúmeros significados, sendo interpretado não só pelos lexicógrafos, mas também por renomados juristas, senão veja-se:

[...] insumo – cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc) necessários para produzir mercadorias ou serviços. Deprendido do v. lat. Insumo.is.umpsi,umptum.mere tomar, invadir, despender, gastar, fig. Empregar em, consagrar a; segundo AF, trad. Do ing. Input p.ana. com o port. Consumo.²⁹

No mesmo sentido o ilustre jurista Aliomar Baleeiro já dizia:

Insumos, no parágrafo único do obscuro art. 10, I, do AC nº 34, é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou, o produto final... Insumos são os ingredientes da produção, não há quem limite a palavras aos produtos intermediários que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção.³⁰

Ainda, Maria Helena Diniz em suas conceituações primorosas também escreveu quanto ao conceito de “insumo”:

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o

²⁹ HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1629.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 405.

consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output) que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sdou).³¹

Diante do até aqui exposto torna-se forçoso inferir que pela própria redação de regência das contribuições ao PIS e a COFINS todos os insumos que proporcionaram custos e despesas para o contribuinte alcançar sua receita bruta devem ser considerados para fins de creditamento destas exações fiscais.

Neste sentido, sem sombra de dúvidas os custos e despesas necessários à atividade fim empresarial incorridas pelos setores elencados nas leis como sendo de tributação não-cumulativa para fins de PIS e COFINS, se aproximam muito mais daqueles há muito tempo já utilizados para definição da base imponible do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, do que o conceito previsto para o IPI.

Para confirmar o exposto, o Regulamento do Imposto sobre a renda (RIR) já preceitua para fins de dedutibilidade das despesas que sejam todas as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O que de certa forma conforta o princípio da não cumulatividade, uma vez que estaria permitindo o crédito de forma ampla, assim como quis o legislador.

Corroborando com o raciocínio aqui proposto, em um acórdão³² proferido pelo desembargador Leandro Paulsen, no TRF da 4ª Região, em apertada síntese dispôs que a coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem o contribuinte tenha contratado.

Na mesma linha Ricardo Mariz de Oliveira ao definir conceito de insumos para fins de PIS e COFINS asseverou que:

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto sobre a renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979.

Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo ST nº 6/79, e conforme é

³¹ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2. p. 870.

³² TRF da 4ª Região. Recurso de Apelação nº 0000007-25.2010.404.7200/SC, 1ª Turma, v.u. DOU de 7.7.2012.

reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência. Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.³³

E, conforme disposto, por óbvio que esta situação se dá pelo fato de que para obtenção da receita (materialidade do PIS e da COFINS), assim como para auferimento de lucro (materialidade do IRPJ), o contribuinte necessariamente consome bens ou serviços, direta ou indiretamente.

Diante do exposto, tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessário para que a empresa desenvolva e alcance sua atividade fim.

Neste sentido, bastante elucidativa, como já amplamente externado acima, é a leitura da exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/03, que posteriormente foi convertida na Lei n. 10.833/03, e que se repete neste momento, a título, não de redundamento, mas de reafirmação:

[...]

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. (grifo nosso)

[...]

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. (destaca-se)

Portanto, partindo dos conceitos acima estudados, correlacionando-os com a definição constitucional do princípio da não cumulatividade, e mais, corroborando com a intenção do legislador na Exposição de Motivos de criação das leis ordinárias que regem a tributação do PIS e da COFINS, pode-se inferir tranquilamente que todos os bens e serviços adquiridos pelos contribuintes, desde que sejam empregados com a finalidade de atingir os objetivos sociais da atividade destes

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados a não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 48.

contribuintes, dão direito à apropriação de créditos das referidas contribuições sociais.

E mais, neste cenário, não há que se alegar que a hipótese de creditamento do PIS e da COFINS enunciada pelo art. 3º, inciso II, das Leis números 10.637/02 e 10.833/03 beneficiaria apenas as atividades de fabricação ou produção de bens e produtos e as atividades de prestação de serviços, devendo também ser estendida às pessoas jurídicas que estão no ramo da comercialização de produtos industrializados, por exemplo, e sem qualquer restrição a tais setores, uma vez que definido pela lei os setores (indústria, prestação de serviços e comércio) não há mais que se falar em restrições a estes setores e estas incidências, sob pena de não se aplicar a não cumulativa em sua forma plena, ferindo, portanto, o sentido do texto constitucional.

Outrossim, na eventualidade de se admitir tal distinção, no que diz respeito à aquisição de insumos, ocorre manifesta violação ao princípio da razoabilidade e da isonomia em matéria tributária, assegurados pelo art. 150, inciso II da CF.

Assim, como os contribuintes comerciais também utilizam insumos na sua atividade, sendo estes insumos bastante peculiares deste ramo de negócio, cabe ao intérprete da Lei e, no presente caso, ao Poder Judiciário, analisar cada caso concreto com o cuidado necessário, de forma a admitir o direito ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS sempre que os bens e serviços adquiridos gerarem despesas necessárias à atividade da empresa.

Em amparo à definição do conceito de insumos na forma ora demonstrada, existem respostas a consultas da própria Secretaria da RFB, órgão do governo federal responsável por toda a administração e fiscalização dos tributos federais, em especial, considerando insumo não somente aquele diretamente relacionado à produção de bens e produtos ou, ainda, aos serviços prestados, mas também qualquer dispêndio prévio que venha a afetar e compor o custo da atividade exercida, de forma a incrementar a atividade social da empresa. É o que se verifica das respostas abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente **podem ser considerados insumos**, para fins de creditamento da COFINS, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, **não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente**

(fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.³⁴(grifo nosso)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. EMENTA: CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. O valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, **compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo.**³⁵(grifo nosso)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. Na prestação dos serviços de locação de veículos, geram direito aos créditos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País. Os gastos relativos a vales-transporte, vales-refeição, planos de saúde e seguros de vida não caracterizam insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços. **Se, por hipótese, nenhum serviço for prestado no período, tais gastos não deixariam de existir para a empresa. Esses dispêndios não representam, pois, custos dos serviços prestados, mas sim despesas da atividade da pessoa jurídica.**³⁶(grifo nosso)

Esta última solução de consulta, inclusive, encontra respaldo no acórdão proferido pelo TRF 3 - Tribunal Regional da 3ª Região no julgamento da Apelação em MS³⁷. Como o tema ainda é novo sob enfoque do judiciário, são raras ainda as decisões que podem ajudar na elucidação das dúvidas e discussões que rondam esta questão. Daí a importância de que conforme o judiciário for se manifestando sobre o tema, o intérprete precisará acompanhar esta evolução, eis que invariavelmente a solução das controvérsias suscitadas serão definidas pelo Poder Judiciário, o qual certamente precisará de amparo dos doutrinadores, dos estudiosos do direito tributário.

E, neste sentido, o precedente acima apontado já corrobora o raciocínio acima elucidado, notadamente ao dispor que os gastos que deixam de existir para a

³⁴ Solução de Consulta nº 16 de 27 de Fevereiro de 2009 – 4ª Região Fiscal. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=16&s4=&s5=&s8=&s7>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=16&s4=&s5=&s8=&s7>)>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁵ Solução de Consulta nº 132 de 10 de maio de 2005 – 6ª Região Fiscal. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=SRRF/6%AA+RF+OU+Disit+06+OU+Diana+06&s6=SC+OU+DE&s3=132&s4=&s5=&s8=&s7>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=SRRF/6%AA+RF+OU+Disit+06+OU+Diana+06&s6=SC+OU+DE&s3=132&s4=&s5=&s8=&s7>)>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁶ Solução de Consulta nº 29 de 17 de Fevereiro de 2004 – 6ª Região Fiscal. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=SRRF/6%AA+RF+OU+Disit+06+OU+Diana+06&s6=SC+OU+DE&s3=29&s4=&s5=&s8=&s7>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=SRRF/6%AA+RF+OU+Disit+06+OU+Diana+06&s6=SC+OU+DE&s3=29&s4=&s5=&s8=&s7>)>. Acesso em: 10 nov. 2014.

³⁷ Mandado de Segurança nº 2004.61.00.018919-0 (Relator Juiz convocado Renato Barth, 3ª Turma, DJ 30/01/08.

empresa durante um período em que não houve prestação de serviços são considerados insumos, já que aplicados e consumidos diretamente na produção de serviços.

Logo, é notório e inquestionável que o conceito de insumo, para fins de delimitação do direito de crédito previsto pelo art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, deve ser entendido como os bens e serviços representativos do custo da atividade exercida pelo contribuinte, que incrementam sua atividade fim.

CAPITULO 4 AS CONSEQUENCIAS QUANTO A UTILIZAÇÃO OU NÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Após transitar por definições constitucionais acerca da não cumulatividade, verificar a natureza principiológica desta sistemática para as contribuições ao PIS e a COFINS, apontar que as restrições aos créditos impostas pelas leis ordinárias, que assim regulam tais contribuições, são inconstitucionais, e definir o conceito de insumo em seu sentido amplo, conforme preceitua a mais nobre doutrina e que foi a intenção do legislador, cumpre neste momento verificar quais são as conseqüências para o contribuinte em adotar de forma passiva as imposições inconstitucionais das leis e da própria RFB, ou adotar os entendimentos mais condizentes com a hermenêutica jurídica e amparado pela CF, com base nos conceitos e definições mais amplos inerentes à tributação do PIS e da COFINS.

De sorte que não será uma tarefa fácil, principalmente por se tratar de entendimentos tão antagônicos, mas poderá ser de extrema utilidade para se alcançar uma carga tributaria mais justa em um país que os índices de tributação é um dos maiores do mundo.

4.1 A RFB - Receita Federal do Brasil e sua visão restritiva

Não obstante ao até aqui exposto, fato é que a RFB vem tendo atitudes cada vez mais agressiva e impositiva no sentido de se fazer valer as exações que por competência é responsável por administrar, arrecadar, e fiscalizar, e que, em muitas das vezes acaba por configurar atos ilegais.

Um deles que acabou-se de analisar refere-se às Instruções Normativas¹ que tentaram impor o conceito de insumo de IPI às hipóteses de incidências não cumulativas do PIS e da COFINS, bem como as restrições para fins de créditos.

Nesta linha, e com base no rol listado pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 outra posição não tem a RFB a não ser a de conferir à esta listagem uma interpretação restritiva, adotando o raciocínio para que se tem com o IPI.

Tentar adotar uma linha diferente desta seria o mesmo de assumir uma situação de discussão com a RFB e estar preparado para um longo processo de

¹ IN n. 247/2002, alterada posteriormente pela IN n. 358/2003 e a IN n. 404/2004.

discussão administrativa, e/ou judicial, a depender do resultado do julgamento administrativo, pois certamente o contribuinte terá lavrado contra si o chamado auto de infração (realização do lançamento tributário), e terá que adotar todas as medidas cabíveis (preparação da impugnação administrativa, preparação para provisão de contingências tributárias em seu balanço, e acompanhamento de um longo processo de discussão) e conviver com isto por um certo período de tempo.

Tudo isso para tentar valer de seu direito claramente previsto na Constituição Federal, e suportado por todos os argumentos e apontamentos acima elucidados, porém, que o órgão arrecadador (RFB), não tem entendido, e vem aplicando os métodos de autuações fiscais para fazer valer as imposições, mesmo que inconstitucionais.

Muito embora tenha os agentes da administração pública atuação vinculada às normas e atos legais, não se diga neste momento que estariam apenas a atender dispositivos das Leis ordinárias instituidoras do PIS e da COFINS não-cumulativos, ou mesmo das Instruções Normativas retro citadas, pois, antes de observar leis e atos normativos, todos devem observar a CF, e muito mais ainda os agentes da Administração Pública.

Como já dito, estar-se-á distante de uma pacificação neste assunto, tanto é que muito embora tenha já alguns julgados do antigo Conselho dos Contribuintes, e do atual conselho Administrativo de Recursos Fiscais favoráveis aos contribuintes, outros igualmente existem e desfavoráveis aos contribuintes. Ainda, a RFB vem tentando fazer valer suas imposições também por Soluções de Consultas.²

Note no Acórdão transcrito abaixo, o qual foi proferido pela Terceira Câmara do já extinto Conselho de Contribuintes³, a afirmação da exata posição adotada pelos agentes da RFB ao enfrentarem o assunto:

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da INS SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval, etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntos, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reatores para lâmpada), peças de reposição de máquinas,

² A Solução de Consulta é um processo administrativo previsto na Lei n. 9.430/96, a qual o contribuinte em dúvida com qualquer interpretação da legislação federal que lhe afete, poderá interpor o pedido de solução junto a RFB, afim de esclarecer sua dúvida.

³ Segundo Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara – Acórdão 203-12.469. Relator: Cons. Odassi Guerzoni Filho.

amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo 'água', cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

No mesmo sentido veja algumas das soluções de consultas exaradas pelos órgãos da RFB:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA E MANUTENÇÃO. MATERIAIS PARA TREINAMENTO. CAFÉ E COPOS PLÁSTICOS. Na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda não se consideram insumos para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei nº 10.833, de 2003, materiais para treinamentos, como pilhas, giz, papéis, luvas, ou artigos para consumo de colaboradores, como café e copos plásticos, ou materiais de limpeza e manutenção, haja vista não se subsumirem ao conceito de insumo contido no art. 8o, § 4o, I, "a" da IN SRF nº 404, de 2004.⁴

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. COMÉRCIO ATACADISTA. Em contraste com o que se observa nas apurações do IPI e do ICMS, que adotam o método base sobre base, no regime não-cumulativo adotado na apuração da COFINS, o qual adota o método subtrativo indireto, a não-cumulatividade é buscada por meio de concessão estatal de créditos fiscais fundada na realização de dispêndios expressamente identificados pela legislação. Deste modo, para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de COFINS, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas pela legislação de forma exaustiva. Estabelece o art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, que ensejam apuração de créditos de COFINS os dispêndios com bens e serviços utilizados como 'insumo' na atividade de 'prestação de serviços' e na atividade de 'produção ou fabricação' de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Ou seja, no que toca à atividade de comércio, não existe previsão legal para apuração de créditos em relação à aquisição de 'insumos', inclusive combustíveis e lubrificantes. Nada obstante, o inciso I do referido artigo 3º traz hipótese de apuração de créditos com base nos dispêndios com a aquisição de "bens adquiridos para revenda". Assim como outros incisos daquele artigo 3º contemplam de forma expressa apuração de créditos de COFINS fundada na realização de dispêndios com energia elétrica, aluguel de prédio utilizado nas atividades da empresa, frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor, entre outros.⁵

Assim sendo, a RFB segue o conteúdo normatizado nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, e das INs ns 247/2002, alterada posteriormente pela IN n. 358/2003 e

⁴ *Solução de Consulta nº 166 de 28 de Agosto de 2013, da 9ª Região Fiscal.* Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=166&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=166&s4=&s5=&s8=&s7=>). Acesso em: 10 nov. 2014.

⁵ *Solução de Consulta nº 77 de 27 de Marco de 2013, da 8ª Região Fiscal.* Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=77&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=77&s4=&s5=&s8=&s7=>). Acesso em: 10 nov. 2014.

a IN n. 404/2004, com amparo de alguns precedentes do CARF e das Soluções de Consulta que ela própria profere, permitindo créditos de PIS e COFINS apenas aos elencados nos artigos 3º das leis citadas, conforme já listados acima, bem como limitando-os ao conceito de insumo trazido pelas INs, o qual replica-se abaixo:

- I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) As matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o cano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 - b) Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II – utilizados na prestação de serviços:
 - a) Os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e,
 - b) Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação.

Por fim, claro fica o posicionamento da RFB no sentido de aplicar o conceito restritivo de insumo, replicando às Contribuições para o PIS e a COFINS a definição conceitual da legislação do IPI, dando ainda caráter restritivo ao rol de possibilidades de créditos elencados nas leis acima.

Resta agora saber se o Tribunal Administrativo vai manter este entendimento restritivo, inconstitucional que a RFB vem tendo, e se assim o fizer, se o Poder Judiciário também vai mantê-lo, ou se irá intervir com sua força imponente que emana do Texto Maior a fim de aplicá-lo em sua plenitude, vetando, assim, distorções quanto à aplicabilidade do princípio da não cumulatividade às Contribuições para o PIS e a COFINS, fazendo, por conseguinte que se prevaleça a hierarquia das normas no ordenamento jurídico brasileiro.

4.2 Os julgamentos do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

A despeito de posicionamentos meramente arrecadatários da RFB, o atual CARF vem tendo papel importante na definição de inúmeras discussões tributárias, valendo-se para tanto dos mais variados conceitos jurídicos, correlacionando-os à mais nobre doutrina e à mais forte das jurisprudências, as decisões proferidas no STJ e no STF. E muitas das vezes, o próprio judiciário tem-se valido de votos e decisões proferidas no âmbito deste Tribunal Administrativo a fim de colocar ponto a questões tributárias que lhes são expostas, notadamente, pelo bom caráter técnico

de alguns Conselheiros.

Nesta linha, muito embora haja algumas poucas decisões administrativas favoráveis à RFB acerca do tema, valer-se-á neste momento de algumas manifestações de votos e decisões proferidas pelo CARF de forma a evidenciar o caminho que os contribuintes deverão trilhar, que a RFB deveria respeitar, e que o Poder Judiciário, quando e se interpelado, poderá seguir.

Ainda no âmbito do extinto Conselho de Contribuintes, a 3ª Camara do Segundo Conselho de Contribuintes, sobre a relatoria do Conselheiro Emanuel Dantas de Assis, já se manifestava a respeito da temática dizendo:

Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes caracterizam sim como insumos previstos na legislação do IRPJ.⁶

No mesmo sentido, porém já no atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a 2ª Turma da 2ª Camara da Terceira Seção de Julgamento assim decidiu sobre a relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junio⁷:

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Ainda, segundo a decisão, todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a atividade produtiva dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, aproximando o conceito de crédito das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ:

Neste cenário é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e a COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, 'constituem-se insumos para produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram

⁶ Segundo Conselho de Contribuintes, 3ª Camara – Acórdão nº 203-12.741.

⁷ CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Terceira Seção de Julgamento, 2ª Turma, 2ª Câmara – Acórdão nº 3202-00.226.

alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a debito do custo, mas que contribuam para a produção.

É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

Este posicionamento afastou a aplicação do conceito restritivo, previsto nas Instruções Normativas acima referenciadas, de insumos que podem gerar créditos de PIS e COFINS, prestando a dar uma sinalização aos contribuintes o caminho mais coeso, coerente e legal do tratamento do que seria insumo para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ampliando-o assim como pretendeu o legislado em sua exposição de motivos aqui já estudada, representando um importante norte, não só para os contribuintes e para a RFB, mas também para o Poder Judiciário, quando e se for levado esta questão ao seu apreço.

4.3 O Poder Judiciário e os créditos de PIS/COFINS

Apesar de ainda ser considerada uma discussão tributária relativamente recente, vez que a não cumulatividade do PIS e da COFINS tem pouco mais de 10 anos, algumas manifestações do Judiciário acerca do tema também já vem delineando caminhos, e sinalizando a linha de abordagem e definição que o tema poderá ter, muito embora se saiba que a palavra final será dos Tribunais Superiores (STF e STJ, a depender da discussão que lhes for levada).

O Egrégio TRF da 4ª Região,⁸ ao debater o assunto chancelou o entendimento do CARF que ampliou o conceito de insumos para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Segundo a decisão, a qual teve como relator o Desembargador Joel Ilan Paciornik, os critérios adotados pelo legislador para pautar o creditamento nos casos de IPI não são aplicáveis ao PIS e à COFINS, tributos com materialidade diversa. Por fim, restou declarada a ilegalidade das Instruções Normativas anteriormente referidas e, ainda, reconhecida a aplicabilidade do conceito de despesas dedutíveis previstos na legislação do imposto de renda:

⁸ TRF 4ª Região, Des. Rel. Joel Ilan Paciornik - Apelação Cível de nº. 0029040-40.2008.404.7100/RS.

[...] 3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. 4. **Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS.** É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço. 5. **As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto com insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.** A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço. 6. **O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligado inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção [...]**

Em outro importante precedente o mesmo TRF, sob a Relatoria do Desembargador federal Leandro Paulsen, assim decidiu:

[...] 1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS. 2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. 3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. 4. O crédito em matéria de PIS e COFINS não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. 5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei. 6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.⁹

⁹ TRF 4ª Região, Des. Rel. Leandro Paulsen - Apelação Cível de nº. 0000007-25.2010.404.7200/SC.

E ao proferir seu voto, no mesmo acórdão acima ementado, referido relator afirmou expressamente:

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não cumulatividade. [...] Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas. [...] Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas. De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferida pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. [...] É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita, exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

Não obstante já tenha alguns posicionamentos, mesmo que pontuais mas importantes, pelo Poder Judiciário, a temática certamente recairá sobre esta esfera de poder com um pouco mais de intensidade com o passar do tempo, notadamente se a RFB continuar as suas imposições, e se o CARF não conseguir pacificar a questão em favor dos contribuintes. E a definição final será dada pelo STJ ou pelo STF, a depender da matéria posta. Mas fato é que para evitar uma afronta à CF, de forma a manter a essência da não cumulatividade imposta para o PIS e a COFINS, outra decisão não há de se esperar, senão a de que reconheça o caráter exemplificativo do rol de créditos constantes nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, permitindo como créditos para fins de apuração do PIS e da COFINS toda as despesas inerentes e correlacionadas ao alcance da atividade fim do contribuinte, usando para tanto o conceito de insumo mais amplo, diferente do utilizado para o IPI, mais próximo daquele usado para fins de IRPJ.

4.4 A influência das restrições no ambiente empresarial brasileiro, e a alta carga tributária

Não é de se esperar que a aplicação restritiva dos créditos para fins de apuração do PIS e da COFINS, bem como a utilização do conceito de insumo insculpido na legislação do IPI, tragam redução de carga tributária aos setores da economia escolhidos por lei para estarem no regime não cumulativo para fins destas contribuições.

Pelo contrário, ao aumentar as alíquotas, conforme elucidado no início deste trabalho, para se manter um equilíbrio da carga tributária, a aplicação por completa da não cumulatividade deveria ser ampla, sob pena de beneficiar apenas a arrecadação tributária da União Federal, elevando o peso tributário destas contribuições para o contribuinte.

A permanecer como tem aplicado o entendimento da RFB pautada nas INs acima analisadas, outra conclusão não é possível chegar a não ser a de que a implantação do regime não cumulativo para o PIS e a COFINS para alguns setores da economia é perversamente oneroso e danoso ao ciclo econômico.

O tempo acabou por transformar estes tributos em arrecadatórios, pois a União Federal, sem observar a essência não cumulativa destas contribuições deu-lhe tratamento semelhante ao das demais receitas, e, como não precisa partilhar estes tributos com os demais entes federativos, eis tratar-se de contribuições sociais, restou por tornar-se dependente desta forma de receita, transformando nos dias de hoje o mais importante tributo arrecadado pelo governo federal.

Diante deste cenário, é muito difícil a empresa sobreviver em um País em que a carga tributária seja acima de 35%¹⁰ e tem ainda a seu desfavor uma exação que incide diretamente sobre seu faturamento impondo-lhe ainda mais o peso da tributação. E, além disso, uma exação sem respeitar os preceitos constitucionais e legais, passando por cima de critérios básicos de prevalência, como os princípios insculpidos na CF (não cumulatividade e legalidade), consoante já exaustivamente expostos acima.

E qual o cenário que se tem no ambiente macro econômico do país, e como

¹⁰ ORAIR, Rodrigo Octávio et al. **Carga tributária brasileira: estimacão e análise dos determinantes da evolução recente - 2002 – 2012**. Rio de Janeiro: IPEA, 2013. (Texto para discussão, 175). Disponível em: <www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=20017>. Acesso em: 26 set. 2014.

isto afeta o ambiente empresarial brasileiro?

Além de causar uma extrema insegurança jurídica no cenário empresarial, eis que impõe exações que estão em desconformidade com a lei vigente, e com a CF, lei maior do país, o que por sua vez traz uma série de outros gastos aos contribuintes (contratação de advogados, pareceres, consultorias, auditorias, e etc), impõe ainda ao Judiciário cada vez mais demandas, processos que contribuem sobremaneira para a morosidade do Judiciário brasileiro. E mais, esta insegurança impõe despesas pesadas também à própria União Federal, a qual tem de movimentar toda sua estrutura de fiscalização e arrecadação para cobrar e fiscalizar tais contribuições, e muitas das vezes aplicar autuações devidamente fundamentadas, o que gera um trabalho muito complexo e moroso, além de trazer impactos ao próprio Tribunal Administrativo, que também é mantido pela União Federal, pois estará elevando a quantidade de demandas que culminarão neste órgão para ser julgadas.

Certamente uma economia cada vez mais obsoleta, em que a carga tributária prejudica o ambiente produtivo do país, afetando as exportações, uma vez que aumento o custo do produto lá fora, prejudicando o consumo interno, vez que o produto aqui dentro também fica mais caro, eis que o custo desta carga tributária certamente terá que ser repassada ao consumidor.

E a afetação não para por aí, o consumo sendo atingido, diretamente o varejo e a indústria o será, o que afetará diretamente o nível de emprego do país, o que é extremamente danoso a um país que busca constantemente a estabilidade de sua economia e precisa continuar crescendo.

Isto tudo afeta diretamente a entidade empresarial, que por sua vez, ao ser atingida por este ciclo danoso, em que a carga tributária esta cada vez mais elevada, acaba sendo mais uma das questões que lhe prejudica, certo é que sua produção, prestação ou comercialização também será prejudicada, terá reduções, queda, e assim sendo, a própria União Federal estará perdendo, pois, em linhas gerais isto significa, menor produção, menor arrecadação de IPI, menor comercialização, menor arrecadação de ICMS, e menor receita/faturamento, menor ainda a arrecadação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Note, por consequência, que uma aplicação errada do conteúdo da lei causa uma série de danos em cascata, afetando fortemente os entes envolvidos.

CONCLUSÕES

De tudo quanto exposto, certo é que mostrou serem as Contribuições ao PIS e a COFINS um dos grandes temas controvertidos do sistema jurídico brasileiro, notadamente pelos aspectos que as envolvem.

Seguindo os ditames constitucionais, a Lei n. 5.172/66, posteriormente tida como LC, tratou-se de assegurar o funcionamento do sistema tributário brasileiro contribuindo para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Desta forma passamos a ter o CTN, como uma norma de hierarquia inferior, que buscou seus fundamentos de validade e existência no mundo jurídico, na norma maior, no texto constitucional, contribuindo para a harmonização do sistema tributário brasileiro.

Uma vez constatado a harmonização do sistema tributário brasileiro, verificou-se a conceituação do que é “tributo” consoante preceitua o CTN. Sendo que a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (desde que não seja multa), pautada em lei devidamente instituída no ordenamento jurídico (não decorrente de qualquer tipo de contrato).

Ao se analisar o disposto no CTN nota-se a existência de apenas três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Porém, para se chegar a uma conclusão mais completa das espécies de tributos é importante buscar o alcance não só no CTN, mas também da Constituição Federal.

E neste sentido, pode-se inferir que no sistema tributário brasileiro, consoante preceitua os estudiosos da teoria pentapartida, os tributos são divididos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, visto que esta linha de pensamento assevera que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, assim como os impostos, taxas e contribuições de melhoria, revestem de nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por lei, e cobradas por meio de lançamento, passando pelos requisitos definidores de tributo constantes no art. 3º do CTN.

Configurado as Contribuições Especiais como uma espécie de tributo prevista na CF, claro fica que as contribuições sociais acaba por ser uma subespécie, ou um tipo da espécie Contribuições Especiais, e nela é que esta inserida as

contribuições ao PIS e a COFINS, as quais consoante o artigo 195 da CF gravam a receita ou o faturamento dos empregadores/empresas/pessoas jurídicas.

E foi com a Lei n. 9.715/98 que a hipótese de incidência tanto do PIS, quanto da COFINS ficou delineada como sendo a receita bruta total das empresas, tendo esta incidência um método cumulativo. Assim, os grandes problemas referentes ao PIS passaram-se a intensificar quando da criação do PIS não cumulativo pela Lei n. 10.637/2002, e a COFINS com o advento da Lei n. 10.833/2003, também trazendo a previsão não cumulativa de incidência, as quais trouxeram uma série de restrições a esta sistemática, contribuindo para aumentar a carga tributária no país.

Com a EC n. 42/03, inserido no artigo 195 da CF o §12, a não cumulatividade para ambas as contribuições passaram a ter previsão constitucional, o que contribuiu para acentuar as discussões sobre tais incidências.

Em relação à sua materialidade, ficou demonstrado que o critério material da hipótese de incidência tanto do PIS, quanto da COFINS é o comportamento “auferir receitas”. Porém, as discussões permaneciam sobre o que seria receita ou faturamento, e foi demonstrado que para tratamento do PIS e da COFINS anteriormente à EC n. 20/98, a base tributável era auferir receitas com operações de venda de mercadorias e serviços (conceito de faturamento). E, após tal emenda, e com o advento das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, trazendo a concepção de não cumulatividade, a base tributável de referidas contribuições deve ser o auferimento de receitas provenientes de operações que envolvam o exercício da atividade empresarial e que correspondam não só a venda de mercadorias e prestações de serviços (faturamento), mas também outros ingressos como a remuneração de investimentos e à cessão onerosa e temporária de bens e direitos, desde que incorporem positivamente o patrimônio da pessoa jurídica que as recebe.

Por ter como base tributável os ingressos de receitas ao patrimônio do contribuinte, gravando, por conseguinte a produção e circulação de riquezas, e tendo como principais consequências desta realização a venda e o consumo, traçou-se um paralelo com o ICMS e o IPI, vez que são os principais representantes do sistema tributário brasileiro de uma exação sobre a produção e circulação, os quais utilizam também a sistemática não cumulativa.

A aplicação da sistemática não cumulativa, tamanha sua importância para uma tributação mais equânime, já vinha sendo aplicada em alguns países da Europa, notadamente os pertencentes à UE, com o IVA, e também pelos países do

MERCOSUL, os quais, guardadas suas particularidades trataram de cuidar de uma tributação plurifásica e não cumulativa sobre o valor agregado, evitando, com isso, os impactos negativos da tributação em cascata.

No Brasil, ao analisar a tributação não cumulativa do IPI e do ICMS, verificou-se que em nada se relaciona com a do PIS e a COFINS, aquela opera através de um mecanismo de compensações, deduções ou abatimentos do valor do imposto incidente ao longo do ciclo econômico. Neste ínterim, o texto constitucional garante ao contribuinte o direito de apropriar-se do imposto devido nas operações anteriores, de forma que, ao realizar a venda de um determinado produto e apurar o imposto a incidir sobre esta operação, possa descontar/deduzir os valores incidentes nas operações anteriores. Enquanto que para o PIS e a COFINS, o constituinte não detalhou como funcionaria a sistemática da não cumulatividade, atendo-se a estabelecer que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais essas contribuições serão não-cumulativas.

Porém, muito embora não tenha trazido a CF o funcionamento da não cumulatividade para tais contribuições, um ponto fica claro, ela vedou a cumulação do PIS e da COFINS incidentes sob o faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o *efeito cascata* das contribuições.

E mais, o fez por ter natureza de princípio e não de mero regramento, notadamente pelo fato de que os próprios fins da não cumulatividade, por si só denotam seu aspecto de princípio, eis que exterioriza diversas funções, desde a neutralidade fiscal, a desoneração dos agentes produtivos, carga tributária mais justa, e outros.

Tratando-se de um princípio constitucional, de aplicação imperativa, a não cumulatividade no PIS e na COFINS se mostrou eficaz também para trazer um equilíbrio à exação, notadamente pelo caráter de neutralidade, vez que esta preconiza que a tributação interfira o mínimo possível no comportamento dos agentes econômicos. E para que seja realmente neutra, é necessário que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada cadeia produtiva e não englobe o valor total em cada fase, sendo que o tributo recolhido na fase anterior possa ser utilizado na fase posterior, dessa forma a cobrança da alíquota seria apenas sobre o aumento do seu valor obtido na operação.

A pretexto de introduzir a não cumulatividade do PIS/COFINS, as Leis n.

10.637 e n. 10.833 criaram um sistema legal de créditos para posterior abatimento com débitos das contribuições. A apropriação desses créditos se dá em razão de certas despesas taxativamente descritas nos artigos 3º de ambas as legislações.

Entretanto, referidos dispositivos infraconstitucionais, ao estabelecer restrições à apropriação de créditos, milita em flagrante inconstitucionalidade, porquanto não há no texto constitucional autorização a essas restrições.

Neste sentido, para fazer valer a não cumulatividade preceituada pela CF para o PIS e a COFINS, a definição do conceito de insumo passou a ser tarefa importante, o que se fez ao caracterizá-lo como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade, o que obviamente não se restringe aos insumos empregados exclusivamente na atividade fabril da pessoa jurídica.

E, logo, após a EC n. 42/03, deveria a legislação ordinária ter previsto o direito ao crédito a todos os insumos suportados pelos contribuintes do PIS/COFINS, independentemente de serem eles industriais, comerciantes ou prestadores de serviços, até porque, deve-se considerar que, além do princípio da não cumulatividade plena do PIS/COFINS, que não prevê quaisquer restrições à tomada de créditos, está em jogo também o artigo 110 do CTN¹, segundo o qual os conceitos de direito privado não podem ser modificados para manejar a incidência de determinada norma de cunho tributário.

Ora, neste sentido se todos estes setores (industriais, comerciantes e prestadores de serviços) foram incluídos no regime não cumulativo das contribuições, não poderia a legislação infraconstitucional estabelecer vedações/restrições à apropriação de créditos se esta prerrogativa não lhe foi dada pela CF. E para tanto, é possível inferir que as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 simplesmente não estavam autorizadas a estabelecer estas vedações e, por isso, incorreram em inconstitucionalidade incontestável.

O valor que se pode obter do princípio constitucional da não cumulatividade do PIS e da COFINS é a não cumulação das contribuições sobre o faturamento dos contribuintes.

Por essas razões, do ponto de vista constitucional, os contribuintes do PIS e da COFINS carregam consigo o direito de apropriar créditos das contribuições sobre

¹ CTN - Artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

a totalidade de suas despesas após a EC n. 42/03, independentemente da relação de despesas passíveis de créditos lançada no artigo 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, bem como de serem eles (os contribuintes) industriais, comerciantes e/ou prestadores de serviços.

Muito embora todo o amparo legal e constitucional para uma aplicação ampla da não cumulatividade, bem como o conceito de insumo no que tange às prescrições trazidas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, de forma a ter-se uma carga tributária justa, realmente neutra, respeitando o princípio da capacidade contributiva, e fazendo, conquanto, valer o disposto na Carta Magna, o posicionamento da RFB vem sendo, equivocadamente, em sentido contrário, à manter o caráter restritivo discriminado nas leis acima, impondo aos contribuintes pesadas autuações.

Porém, este cenário vem sendo rechaçado em algumas oportunidades pelo Tribunal Administrativo (CARF), o qual tem se manifestado no sentido de que para fins de observância do princípio da não cumulatividade, o conceito de insumo nas incidências de PIS e COFINS deve ser levado em conta para fins de créditos todos os gastos incorridos pelo contribuinte ligados diretamente à sua atividade fim, isto é, as despesas necessárias para a realização de sua atividade, sem as quais não conseguiria alcançar seu faturamento.

E, o Poder Judiciário, mesmo que em sede de segunda instância (TRF 4), conforme demonstrado, já vem se manifestando neste sentido, ao dispor que, muito embora o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. E mais, as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, que admitem créditos apenas das despesas dos serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto com insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Diante de tudo isso, os contribuintes para fazer valer seus direitos tem que buscar amparo no Poder Judiciário, questionando fortemente as restrições impostas pela RFB, o que não comporta ao espírito da Lei, ou por si só aplicar a não cumulatividade irrestrita para o PIS e a COFINS previstos na CF, e enfrentá-la, se sujeitando a se defender de possíveis autuações. Como proposta para superar imposições inconstitucionais como esta tem-se a possibilidade de se passar a tomar créditos de PIS e COFINS sobre todas as despesas incorridas na atividade

econômica que contribuam diretamente para o desenvolvimento da atividade fim, e em caso de questionamento por parte da RFB apresentar defesa administrativa de forma a discutir a imposição até o Tribunal Administrativo (CARF); ou, como atitude um pouco mais moderada, poder-se-ia ingressar com Ação Declaratória a fim de buscar o reconhecimento do direito junto ao Poder Judiciário, e para evitar questionamentos por parte da RFB poderia proceder ao depósito judicial, de forma a suspender a exigibilidade do crédito tributário; ou, ainda, buscar uma discussão estruturada por intermédio dos setores da economia que tem sido prejudicados com esta sistemática, e levar o assunto ao governo, ao legislativo, de forma a buscar uma alteração na legislação que pudesse permitir a aplicação ampla e irrestrita da não cumulatividade ao PIS e à COFINS, assim como quis prever o legislador constituinte. O que não pode é ficar a mercê de uma norma que não está condizente com o sistema jurídico pátrio, e que tem ferido um dispositivo constitucional.

Outro caminho não há, pois a permanecer como tem aplicado o entendimento da RFB, outra conclusão não é possível chegar a não ser a de que a implantação do regime não cumulativo para o PIS e a COFINS para alguns setores da economia é perversamente oneroso e danoso ao ciclo econômico. Além de difundir a insegurança jurídica no cenário empresarial, eis que impõe exações que estão em desconformidade com a lei vigente, e com a CF.

Consequentemente, além da insegurança jurídica, este formato de imposição do PIS e da COFINS causa, sem sombra de dúvida uma elevação da carga tributária, o que afeta diretamente a entidade empresarial, que por sua vez, ao ser atingida por este ciclo danoso, certo é que sua produção, prestação ou comercialização também será prejudicada, terá reduções, queda, menor venda, menor exportação, menor consumo de implementos, insumos, e etc, e assim sendo, a própria União Federal estará perdendo, pois, em linhas gerais isto significa, menor produção, menor faturamento, menor arrecadação de IPI, menor comercialização, menor arrecadação de ICMS, e menor receita /faturamento, menor ainda a arrecadação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Logo, imposições arrecadatórias contrárias ao espírito constitucional trazem prejuízos da todos, ao sistema jurídico brasileiro, à segurança jurídica, ao Poder Judiciário que será demandado cada vez mais, ao empresário que terá sua carga tributária cada vez maior, à própria União Federal que terá menor arrecadação, e terá maiores gastos para fiscalizar, cobrar os tributos e se defender quando

demandar em sede de atuação fiscal, ou mesmo quando for demanda no Poder Judiciário, formando assim um ciclo prejudicial a todos, e que reflete negativamente no desenvolvimento econômico do país.

Assim sendo, de tudo quanto exposto, a matéria, além de complexa, perfaz inúmeros questionamentos, o que, restará ao contribuinte lutar e buscar o seu direito, e ao Poder Judiciário, analisar e julgar as situações de acordo com a Carta Maior. Neste caso, devendo primar pela justiça fiscal, buscando a prevalência da segurança jurídica numa sociedade em que a infração de leis infraconstitucional ao Texto Maior é cada vez mais rotineira.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Conceito e classificação de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, p. 225-248, 1991.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP, 2008.

ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo. A não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 64, p. 106-120, set./out. 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969.

AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributaria**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Contribuição social sobre o faturamento. COFINS. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Limitações ao poder de tributar**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONILHA, Paulo Bergstrom. **IPI e ICM fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS após a Emenda Constitucional nº 42/03. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 109, p. 100-106, out. 2004.

BRASIL. Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1.965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providencias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2.013. Altera o sistema Tributário Nacional e da outras providencias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 47, de 5 de julho de 2.005. Altera os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. . **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 jul. 2005. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc47.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2.000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Ed. extra. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Ed. extra. A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Ed. extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 10 nov 2014.

_____. Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o regulamento da previdência social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 maio 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 10 nov 2014.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 25 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 10 nov 2014.

_____. Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 10 nov 2014.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 7.738, de 9 de março de 1989. Baixa normas complementares para execução da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 mar. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7738.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Ed. extra. A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0034.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 maio 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2397.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Decreto-lei n. 2.445, de 26 junho de 1988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jun. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2445.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.449, de 21 julho de 1988. Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jul. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2449.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Decreto n. 78.276, de 17 de agosto de 1976. Regulamenta a Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 ago. 1976. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/legislacao/decreto-n-78-276-de-17-08-1976.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 set. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 dez. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 5.474, de 18 de julho 1968. Dispõe sobre as Duplicatas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5474.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BRASIL. Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 30 dez. 1958. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L3520.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 2.974, de 26 de novembro de 1956. Altera disposições do Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949 (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 36 nov. 1956. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L2974.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Decreto-lei n. 739, de 24 de setembro de 1938. Aprova o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto de consumo. **Coleção das Leis Brasileiras**, Rio de Janeiro, 31 dez. 1938. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del0739.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Instrução Normativa n. 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Instrução Normativa n. 358, de 9 de setembro de 2003. Altera a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 nov. 2003. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15250>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Instrução Normativa n. 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BRASIL. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 out. 2002. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/ab695613057d1fbd032569d6006c3b32/a5c27f85cddd317203256c2800444c4b?OpenDocument>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1.998. Altera a legislação tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1724.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a legislação Tributária Federal e dá outras providencias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 out. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. Proposta de Emenda Constitucional n. 41, de 30 de abril de 2003. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filenome=PEC+41/2003. Acesso em 10 nov. 2014.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

_____. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Disponível em: <<http://www2.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 10 nov.2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. COFINS: a lei nº 9.718/98 e a emenda constitucional nº 20/98. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, 169-178, 1998.

_____. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM: estrutura na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Irmãos Milesi, 1977.

DERZI, Misabel. **COFINS, Pis e a Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998: grandes questões atuais do direito tributário**. Coordenador Vladimir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

DUE, John F. **Indirect taxation in developing economies**. Baltimore: Johns Hopkins, 1970.

FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia saraiva de direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 63.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss de língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 100, p. 52-64, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

_____. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Lei nº 9.718/98 e a base de cálculo da COFINS sobre a receita bruta: inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p. 133-152, ago. 1999.

MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais de polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MÉDICI, Emílio Garrastazu. **Mensagem ao Congresso Nacional. 1970**. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/emilio-medici/mensagens-presidenciais/mensagem-ao-congresso-nacional-de-1970/view>>. Acesso em: 6 out. 2014

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. 2005. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário, São Paulo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados a não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ORAIR, Rodrigo Octávio et al. **Carga tributária brasileira: estimativa e análise dos determinantes da evolução recente - 2002 – 2012**. Rio de Janeiro: IPEA, 2013. (Texto para discussão, 175). Disponível em:

<www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=20017>. Acesso em: 26 set. 2014.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1959. v. 24.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalidade das alterações introduzidas na COFINS pela Lei nº 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 53, p. 67-76, 2000.

ROCHA, José Tavares. **Vendas e consignações**. Rio de Janeiro: A Noite, 1951.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 2.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **A tributação das vendas: os impostos sobre vendas e consignações no sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. (Prática fiscal, n. 1).

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **Normas de interpretação em direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.