

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

WAGNER ARNOLD FENSTERSEIFER

**O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-
CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Porto Alegre
2014

WAGNER ARNOLD FENSTERSEIFER

**O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-
CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre
2014

WAGNER ARNOLD FENSTERSEIFER

**O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-
CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovada em 18 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso
Orientador

Professor Doutor Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Igor Danilevicz

"Significado é aquilo em que a essência se torna quando se divorcia do objeto e se casa com a palavra"

W. V. Quine, *The Ways of Paradox and Other Essays*.

AGRADECIMENTOS

Como não poderia deixar de ser, é preciso reconhecer e prestar a devida homenagem a todas aquelas pessoas que me acompanharam nessa trajetória de crescimento e amadurecimento dentro da Faculdade de Direito da UFRGS, sem os quais nada teria sido possível.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, por todos os conselhos, por todo o apoio, pelo exemplo e pela base de valores que constituem boa parte de quem sou. Muito obrigado, Luiz e Margit, as pessoas mais incríveis que já conheci.

Também merecem meu agradecimento os demais integrantes da família Fensterseifer, Victor e Thais. O primeiro, pela parceria, pela amizade, pelos tantos momentos de descontração e pela alegria contagiante de viver; a segunda, por ser a melhor irmã mais velha que eu poderia ter. Exemplo de competência, criatividade, inteligência e dedicação.

Pela inspiração, pela motivação, pelo amor, pelo carinho e por todo apoio incondicional, obrigado, Laura. Que essa seja apenas a primeira etapa que comemoramos juntos, do teu lado a felicidade e o sucesso são consequências inevitáveis.

Aos amigos Rodrigo e Álvaro, pelas discussões sempre enriquecedoras, pelo suporte nos estudos, pela companhia nas aulas e pelos churrascos. Grande parte das ideias e reflexões presentes nessa monografia foi gerada por provocações dos amigos.

Agradeço da mesma forma os amigos e colegas Bruno e Carlos Eduardo, por me incentivarem e motivarem a dar o melhor de mim na elaboração desse trabalho, pela revisão atenta e pelas críticas que em muito contribuíram para que essa pesquisa fosse possível.

Meu muito obrigado aos profissionais que tanto auxiliaram em minha formação, sendo professores, conselheiros, mestres e amigos. Aos colegas da Planimec, onde tive o primeiro contato real com o Direito Tributário, onde conheci o objeto dessa pesquisa e com quem muito pude aprender sobre a advocacia de alto padrão. Ao colega e amigo Leandro Cezimbra, que no pouco tempo em que orientou minha trajetória profissional teve a capacidade de ensinar muito. Aos colegas e amigos da PACTUM, onde fui recebido e acolhido, pela confiança depositada e pelas oportunidades diárias de crescimento pessoal e profissional.

Por fim, agradeço ao Professor Andrei Pitten Velloso, pelos ensinamentos e pelo apoio na elaboração dessa monografia.

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo o estudo do conceito de insumos para fins de efetivação do princípio da não-cumulatividade nas contribuições ao PIS/PASEP e Cofins. Para tanto, o trabalho está dividido em três partes. Na primeira, é realizada uma digressão histórica, visando à compreensão acerca do surgimento e aplicação do instituto da não-cumulatividade em todo o mundo. Na segunda, o estudo volta-se para o Brasil, analisando as origens e disposições normativas que instituíram a não-cumulatividade em solo nacional, com maior ênfase para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Por fim, na terceira parte, a pesquisa analisa a jurisprudência administrativa e judicial acerca da conceituação de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins, realizando uma crítica fundamentada à utilização de analogia na busca por um conceito de insumos. Após, há a proposição de um conceito amplo, o qual está justificado pela aplicação mais racional das técnicas modernas de interpretação, com o objetivo de dar a maior eficácia possível ao princípio da não-cumulatividade, sem perder de vista a segurança jurídica.

Palavras-chave: pis – cofins – não-cumulatividade – conceito de insumos – interpretação – segurança jurídica

ABSTRACT

This research aims to study the concept of inputs for the purpose of giving effect to the principle of non-cumulative in the PIS/PASEP and Cofins. Thus, the work is divided into three parts. In the first, a historical tour is carried out, aimed at understanding of the emergence and application of non-cumulative Institute worldwide. In the second part, the study turns to Brazil, analyzing the origins and legal provisions which established the non-cumulative on home soil, with greater emphasis on the non-cumulative PIS and Cofins. Finally, the third part of the research analyzes the administrative and judicial jurisprudence on the concept of inputs in the non-cumulative system of PIS/Cofins, with critical based on the use of analogy in the search for a concept of inputs. After, there is the proposal of a broad concept, which is justified by the more rational application of modern techniques of interpretation, in order to give maximum effectiveness to the principle of non-cumulative, without losing sight of legal certainty.

Keywords: pis – cofins – non-cumulative taxes – concept of input – interpretation – legal certainty

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| 1. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE | 13 |
| 1.1. ORIGEM HISTÓRICA DA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA | 13 |
| 1.2. NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 | 21 |
| 2. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS | 25 |
| 2.1. ORIGEM E DEFINIÇÃO | 25 |
| 2.2. NÃO-CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL (ARTIGO 195, §12) | 28 |
| 2.3. CONTRIBUINTES, FATO GERADOR (HIPÓTESE TRIBUTÁRIA), BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS | 31 |
| 2.4. TOMADA DE CRÉDITO | 40 |
| 3. O CONCEITO DE INSUMOS | 45 |
| 3.1. ENTENDIMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL | 46 |
| 3.2. ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS | 53 |
| 3.3. ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS | 59 |
| 3.3.1. TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS..... | 59 |
| 3.3.2. TRIBUNAIS SUPERIORES..... | 64 |
| 3.4. CONSIDERAÇÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DE UM CONCEITO AMPLO DE INSUMOS | 66 |
| 3.4.1 PRINCIPAIS TÉCNICAS DE INTERPRETAÇÃO | 67 |
| 3.4.2. A OPÇÃO RACIONAL POR UM CONCEITO AMPLO DE INSUMOS: LEGISLADOR RACIONAL E COERENTE | 78 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 83 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 86 |

INTRODUÇÃO

Ao contribuinte do PIS/PASEP e da Cofins não-cumulativos, conforme determinam as Leis 10.637/02, 10.833/03, é oferecido o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como “insumos” na fabricação de produtos destinados à venda. Ou seja, é possível que o contribuinte contabilize seus gastos com insumos utilizados na produção, tomando um crédito junto à Receita Federal. Esse crédito, posteriormente, será utilizado pelo contribuinte para compensação com débitos referentes ao PIS e à Cofins.

Ocorre que não existe, em sentido jurídico, uma definição clara e precisa acerca do conceito de insumos para as leis acima elencadas, de modo que o empresário, seu advogado e seu contador não possuem segurança acerca do que poderá ser tomado como crédito para posterior compensação e o que não poderá. Existem algumas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil que pretendem esclarecer o conceito de insumos; todavia, questiona-se a legitimidade da Receita Federal para regulamentar o conteúdo da legislação¹.

O órgão administrativo do Ministério da Fazenda responsável pelo julgamento do contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual possui uma Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que atua como Corte Superior dentro do microssistema criado para resolver as questões fiscais na esfera administrativa. Em uma breve análise da jurisprudência desse Conselho Administrativo é possível perceber que o tema carece de uniformização, haja vista existirem diversas decisões aplicando o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS de forma bastante divergente. De igual forma, a CSRF ainda não conseguiu formar precedentes capazes de dar maior segurança e previsibilidade para a forma como o Conselho resolverá a questão.

¹ A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho assevera que: "As instruções normativas caracterizam-se como instrumentos normativos secundários, inteiramente subordinados à lei, não sendo veículos apropriados à inovação do ordenamento, mediante introdução de normas que obriguem os particulares. Por ser ato infralegal, inadmissível o estabelecimento de restrição não referida pelas leis ordinárias." in CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Assim, verifica-se que a falta de precisão na terminologia utilizada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, mormente na dicção do artigo 3º das referidas leis, cria uma situação de clara insegurança jurídica, o que prejudica os empresários, que necessitam de certeza e clareza acerca da aplicação da lei para pautarem suas decisões e planejamentos imprescindíveis para a organização do futuro de seu negócio. Ademais, o legislador, ao não empregar especificidade terminológica na produção do texto legal, abriu espaço para interpretações demasiadamente extensivas por parte dos contribuintes e, por outro lado, bastante restritivas por parte da Receita Federal do Brasil.

A atualidade do tema é evidente, haja vista que o CARF frequentemente enfrenta tal controvérsia, não tendo até o presente momento estabelecido critérios e definições mínimas para a pacificação do entendimento acerca da questão. Da mesma forma, o tema já foi objeto de diversas decisões nos Tribunais Regionais Federais, sem que exista, até o momento, qualquer tipo de uniformidade na conceituação do que se entende por insumo na aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Nesse contexto de indefinição, a hipótese que se defende neste trabalho é a de que o conceito de insumos para a aplicação das Contribuições PIS e Cofins deve ser muito mais amplo do que aquele utilizado pela Receita Federal do Brasil. Entende-se que a aplicação do conceito da legislação do IPI – tal como realiza a Receita Federal do Brasil – por meio de analogia, não é correta, haja vista que a base de cálculo daquela contribuição não guarda relação com a contribuição ao PIS e a Cofins.

Enquanto a base econômica de incidência do IPI é a operação com produtos industrializados, ou seja, incide sobre o negócio jurídico que tem como objeto o bem industrializado, a base de incidência do PIS e da Cofins é o faturamento da empresa, o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica em determinado exercício. Assim, afirma-se que, no regime de não-cumulatividade do PIS e da Cofins, devem ser considerados como insumos todos os gastos da empresa que contribuíram de forma direta para a geração de receita, ao passo que no IPI esse conceito é necessariamente mais restrito, devendo ser denominado insumo somente aquilo que passa a integrar o produto final, ou aquilo que se consome/deteriora ao longo da cadeia produtiva.

Destarte, o principal objetivo do trabalho será compreender quais os cânones hermenêuticos atualmente utilizados para a conceituação do termo "insumo" na aplicação das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins). Para tanto, em um primeiro momento, será realizada uma breve digressão histórica a fim de se investigarem as origens da não-cumulatividade no Brasil e fora dele; após serão analisados acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil acerca do tema. Serão realizadas coleta e análise da jurisprudência dos Tribunais e Cortes Superiores acerca do tema; de igual forma, serão estudados os principais argumentos doutrinários tanto em defesa de uma interpretação mais restrita – aproximando-se do entendimento aplicado ao IPI – quanto em defesa de uma interpretação mais ampla.

Pretende-se com o desenvolvimento desta pesquisa esclarecer o conceito de insumos para a aplicação das contribuições ao PIS e Cofins, de modo que uma crítica embasada e fundamentada possa ser feita acerca do comportamento atual da Receita Federal do Brasil, que autua contribuintes com base em sua peculiar e questionável interpretação dos dispositivos normativos em comento.

A teoria que embasa a hipótese de solução para o problema apresentado na presente monografia tem como fundamentos a origem constitucional do princípio da não-cumulatividade dos tributos.

Com efeito, a Emenda Constitucional n. 42 de 2003 incluiu no texto da Constituição Federal a possibilidade de se aplicar a alguns setores da economia a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, gerando-se créditos e, conseqüentemente, desonerando a carga fiscal dos contribuintes².

Defende-se que o conceito do vocábulo "insumos" constante das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser interpretado da forma mais ampla possível. Como argumentos fundamentais para tanto apresentam-se: (i) ao promover indevidamente uma interpretação restritiva do conceito de "insumos", mitiga-se o princípio da não-cumulatividade, reduzindo-se sua amplitude de forma consi-

² CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. **Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 113/2013.

derável, em flagrante afronta aos primados do Texto Constitucional³ e (ii) é preciso ter em conta a materialidade das contribuições, isto é, a sua base de cálculo, que consiste no faturamento da empresa, motivo pelo qual deve ser considerado como insumo todo e qualquer gasto que tiver correlação com o faturamento e objeto social da empresa⁴.

Assim, gastos com publicidade, com materiais de escritório, com combustíveis utilizados no transporte de produtos, entre outros tantos gastos necessários ao funcionamento da empresa e, por conseguinte, relacionados ao seu faturamento, devem ser considerados "insumos". Os efeitos da interpretação ampla aqui defendida visam a maximizar a eficácia do princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que gerariam uma quantidade significativamente maior de créditos a serem compensados, desonerando a carga tributária dos contribuintes e incentivando o desenvolvimento econômico empresarial.

³ CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. **Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 113/2013, p. 23.

⁴ HOFFMANN, S. G. **O conceito de insumo na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS**. Revista Tributária das Américas, v. 06, p. 201-217, 2012.

1. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Antes de adentrar as especificidades da incidência não cumulativa das contribuições (PIS e Cofins) é importante compreender a não-cumulatividade como princípio. Nesse sentido, será feita uma breve digressão histórica acerca de suas origens, bem como sobre os primórdios de sua adoção no Brasil. O objetivo deste capítulo é, portanto, compreender os motivos que contribuíram para o surgimento da não-cumulatividade no mundo, para que se possa adquirir maior substrato a fim de analisar, posteriormente, a não-cumulatividade aplicada no Brasil às contribuições ao PIS e à Cofins. Desse modo, a conceituação de insumos para essa sistemática poderá também ser considerada sob um aspecto histórico e sistemático.

1.1. ORIGEM HISTÓRICA DA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

Ao longo do desenvolvimento econômico dos países em todo o mundo, muitos foram os esforços no sentido de se encontrar um maior equilíbrio entre a arrecadação estatal e o desempenho econômico dos entes privados. Esse cenário permitiu a elaboração e a produção de diversos sistemas de incidência e cobrança de tributos, sempre tendo como objetivos essenciais (i) a eficácia da arrecadação; (ii) a diminuição da complexidade para se auferir o valor dos tributos; (iii) a menor intervenção possível no desenvolvimento econômico dos particulares, proporcionando maior crescimento econômico ao país; (iv) o equilíbrio e a igualdade de condições entre os entes privados⁵. Ainda, é possível afirmar que o desenvolvimento e o aprimoramento das técnicas e modelos de tributação nunca deixaram de levar em conta os princípios básicos do poder de tributar, tais como justiça fiscal, respeito à capacidade contributiva do administrado, uniformidade na distribuição da carga tributária, vedação de confisco.

⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **O crédito financeiro do ICMS - artigo 20, § 1.º, da LC 87/96 - bens de uso, consumo e ativo permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário - vol. 4 - p. 169 - Fevereiro de 2011.

Em um primeiro momento, é preciso compreender as práticas que geraram a necessidade de ser criado o instituto da não-cumulatividade, que surge como resposta a um sistema de incidência em cascata que precisava ser superado, em face de seu desgaste e falta de congruência frente aos avanços econômicos e políticos do período pós-guerras, bem como por conta da necessidade de fomento ao desenvolvimento econômico, característica marcante do período. Nesse sentido, é preciso verificar as origens do sistema plurifásico-cumulativo, e os motivos que o levaram à sua decadência, culminando no surgimento do sistema plurifásico não-cumulativo.

A realidade político-econômica da Europa ao longo do período medieval refletia-se nas políticas tributárias da época, de modo que a regra de incidência dos tributos consistia na tributação em cascata⁶. O melhor exemplo de tributo plurifásico-cumulativo pode ser verificado na exação denominada *Alcabala*⁷, que era exigida na Espanha medieval e em suas colônias, e cuja incidência recaía sobre todas as transações mercantis. As alíquotas chegavam a 10% (dez por cento), e não havia qualquer previsão de dedução do tributo pago nas operações anteriores. Por certo que essa incidência elevava os preços finais dos produtos – em decorrência da tributação reiterada a cada etapa de circulação – o que impedia uma livre circulação das mercadorias, acarretando perda total da competitividade do produto no mercado. A problemática da tributação em cascata era tão aparente que Adam Smith⁸, já no século XVIII, creditou à *Alcabala* a responsabilidade pelo declínio econômico do império espanhol.

⁶ Mais comumente denominada incidência cumulativa, ocorre quando todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, são tributadas, de modo a influir na composição de seu custo e, conseqüentemente, na fixação de seu preço de venda. Por não ser esse o objeto da presente pesquisa, indica-se, para maior aprofundamento no tema, a seguinte obra: ALLEGRETTI, Ivan. **A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

⁷ Nas palavras de John F. Due, "*o alcabala da Espanha Medieval, primeiramente lançado numa base de âmbito nacional contínua em 1342, e, durante muito tempo, principal fonte de receita na Espanha e suas colônias; as alíquotas chegavam a 10% sobre todas as transações.*" DUE, John F.. **Tributação Indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1974. p. 158.

⁸ SMITH, Adam. **Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das Nações**. 2ª ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981. p. 475.

Com efeito, destaca-se que a tributação plurifásica-cumulativa desencoraja a livre organização entes privados, que, para evitar as incidências diversas sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar⁹, concentrando as etapas de produção em uma mesma empresa. Ainda, é possível afirmar que o ônus excessivo, bem como o desestímulo à apuração correta dos tributos, fomentam situações de sonegação e evasão fiscal.

Em que pesem as inúmeras desvantagens e vicissitudes apresentadas em relação ao sistema de tributação plurifásico-cumulativo sobre o movimento de transações, a verdade é que ele se alastrou pelo mundo moderno, muito em virtude de suas características positivas mais notáveis que são (i) a simplicidade – porquanto a obtenção do valor do tributo a ser pago ao Estado é apurado mediante mera aplicação da alíquota prevista ao valor da operação ou prestação; e (ii) o potencial de arrecadação – porque mesmo com a previsão de alíquotas baixas, a incidência reiterada rende bons frutos ao Estado arrecadante. A esse respeito, importa reverenciar o estudo realizado pelo professor de economia da Universidade de Illinois, John F. Due, no qual se afirma que:

Seu emprego moderno começou em 1904 nas Filipinas através de uma baixa alíquota sobre todas as transações. Tratava-se primeiramente de um tributo sobre as atividades comerciais, mas gradativamente evoluiu para um imposto de vendas. O primeiro uso importante começou na Alemanha em 1918 através de alíquotas insignificantes que se tornaram altas em 1919. Apesar das fortes críticas, continuou sendo o principal imposto indireto do sistema alemão até 1º de janeiro de 1968. Foi introduzido nos países que atualmente são membros do Mercado Comum Europeu; a França adotou-o em 1920, eliminou-o em 1936, restituiu-o em 1939 para abandoná-lo finalmente em 1955; Itália, Bélgica, Luxemburgo e Holanda adotaram-no, bem como a Áustria; de 1920 a 1923, foi usado no Canadá, sendo então substituído pelo atual imposto sobre produtos manufaturados; também foi empregado em Ceilão, Formosa, Indonésia e Coréia; pelos países latino-americanos, incluindo México, Chile, Peru, Argentina, Brasil; e por diversos Estados da Índia. É relativamente empregado nos países da África equatorial e ocidental, antigas colônias francesas, por exemplo no Tchad e na República Centro-Africana. A Espanha, sua criadora, rein-

⁹ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos.** In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 54.

roduziu-o em 1964 com uma alíquota nacional de 1,5% e outra provincial de 3%.¹⁰

Somente na primeira metade do século XX, em razão dos inúmeros efeitos inoportunos dessa sistemática de tributação, os quais puderam ser verificados em todos os lugares onde ela foi aplicada¹¹, os países europeus, à procura de uma alternativa para dinamizar o crescimento econômico¹² e ao mesmo tempo não prejudicar a arrecadação do Estado, passaram a procurar novas formas e sistemáticas de tributação.

Destarte, surge como alternativa mais adequada e viável a sistemática teorizada por Carl Friedrich Von Siemens na Alemanha em uma proposta apresentada ao governo germânico no ano de 1918, a qual foi denominada tributação sobre o valor acrescido. Esse sistema, entretanto, somente foi implantado na França no ano de 1954¹³, sendo essa, portanto, a origem do princípio da não-cumulatividade.

O método de apuração da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA), ou Imposto sobre o Valor Acrescido (IVA), diferia absolutamente de todas as técnicas e práticas utilizadas até então. Em suma, funcionava da seguinte forma: primeiramente, era calculado o valor total de imposto devido pelo contribuinte em virtude das transações comerciais realizadas em determinado período. Em um segundo momento, era deduzido do valor a pagar todo o imposto que incidiu na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Dessa forma, para se calcular o *quantum debeatur* utilizava-se uma sistemática de débitos e crédi-

¹⁰ DUE, John F.. **Tributação Indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1974. p. 159.

¹¹ Conforme leciona John F. Due, na obra anteriormente citada (pgs 170 - 179), os principais motivos para a superação do modelo plurifásico-cumulativo são os seguintes:

1 - a verticalização dos agentes econômicos;

2 - a discriminação tributária: as empresas maiores, mais verticalizadas, produzem produtos que passam por menos etapas, conseqüentemente, possuem menor incidência tributária, o que reflete em um menor preço final;

3 - a ausência de isonomia na tributação dos bens importados: a mercadoria importada diretamente, será vendida ao mercado passando por muito menos fases do que aquela produzida nacionalmente, de modo que os produtos importados chegarão ao mercado com melhor preço, desestimulando a produção nacional;

4 - falta de transparência: o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo, o que não é compatível com a ideia de transparência fiscal;

¹² Por meio da busca por uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não tivesse impacto tão forte sobre o consumo e, por conta disso, permitisse maior desenvolvimento da economia, as quais haviam sido fortemente combatidas por conta da ocorrência das duas guerras mundiais.

¹³ MOREIRA, André Mendes. Op. cit., p. 56.

tos, os quais, por serem abatidos uns dos outros, em um encontro de contas, apontavam o tributo que deveria ser efetivamente recolhido aos cofres públicos¹⁴.

A inovadora ideia foi capaz de aprimorar a forma de apuração do imposto a ser pago, de modo que, tornou-se possível verificar exatamente o valor acrescido ao produto. As inúmeras vantagens trazidas pela adoção dessa nova sistemática foram, em síntese, as seguintes: (i) diminui da sonegação fiscal, uma vez que o próprio adquirente da mercadoria possui interesse em que a nota fiscal apresente de forma correta o imposto pago, para que, posteriormente, possa compensá-lo com o valor de IVA a pagar. Pode-se afirmar que o sistema criou uma fiscalização cruzada entre os contribuintes; (ii) não há mais necessidade de diminuir as etapas de produção, por consequência, não existem mais vantagens tributárias na verticalização das empresas, o que permite maior distribuição de riquezas; (iii) relativamente às exportações, existe maior possibilidade de se desonerarem as mercadorias destinadas a outros países, uma vez que o imposto que incidiu sobre a mercadoria pode ser mais facilmente apurado; (iv) em relação aos produtos importados, é possível que o tratamento tributário seja mais igualitário, uma vez que o imposto cobrado em relação à produção interna pode ser facilmente apurado, podendo ser aplicado em igual medida às mercadorias vindas de fora do país; e (v) existe maior transparência fiscal, haja vista que ao longo de toda a cadeia produtiva é possível verificar o valor de imposto pago.

Por conta das inúmeras vantagens oriundas da adoção da sistemática não-cumulativa em relação aos tributos plurifásicos verificadas na França, diversos outros países, como Alemanha, Estados Unidos, Grã-Bretanha e Japão também passaram a utilizar o sistema de deduções para a apuração não-cumulativa dos impostos plurifásicos. Atualmente, os países integrantes da União Europeia adotam sistema uniformizado de imposto sobre o valor acrescido, sendo que o princípio da não-cumulatividade pode ser verificado no artigo

¹⁴ DERZI, M. A. M. ; COELHO, S. C. N. . **A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não cumulatividade**. Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v. 14, n.14, p. 56-74, 1996.

1º, 2º apartado da DIRECTIVA 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado:

Artigo 1º

(...)

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive¹⁵.

Assim, é possível afirmar que as origens históricas da não-cumulatividade tributária residem no continente europeu, tendo a França como pioneira ao adotar a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, o que foi repetido e aprimorado posteriormente por diversos outros países.

Destaca Misabel Abreu Machado Derzi, como atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, que

Como já registrou ALIOMAR BALEEIRO, o princípio da não-cumulatividade, adotado de forma quase universal, com presença em todos os continentes, provocou a transformação do antigo imposto sobre vendas brutas em imposto sobre vendas líquidas, também chamado de imposto sobre o valor adicionado, ou agregado.

São bastante conhecidas as causas da adoção de tributos plurifásicos e não-cumulativos, já implementados até mesmo no Japão e na China. É que no imposto de produção e de circulação bruto, os danosos efeitos cumulativos, como lembra KLAUS TIPKE, são os seguintes:

a) cada circulação do produto de uma empresa a outra (do fabricante ou comerciante A -> B -> C) até o consumidor final sendo submetida ao tributo, desencadeia uma injusta repercussão nos preços;

b) a base de cálculo para imposto, sendo o preço bruto total, inclui custos de comercialização ou industrialização, tributos incidentes e lucro. Assim, o valor total da matéria-prima, já tribu-

¹⁵ Directiva 2006/112/CE Do Conselho de 28 de novembro de 2006 - relativa ao sistema comum do imposto sobre valor acrescentado. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>>. Acesso em 28 de outubro de 2014.

tado na fase anterior; o valor do maquinário adquirido, também já tributado na aquisição, tudo é novamente incluído na base de cálculo da fase posterior, porque esse valor faz parte do custo, e será novamente tributado na operação seguinte, de saída das mercadorias da indústria ou do comércio. A nova incidência do imposto sobre valor já tributado na fase anterior é que chamamos de cumulatividade;

c) o fenômeno se passa de forma idêntica tanto nos tributos incidentes sobre a industrialização como naqueles que oneram a circulação, sendo que o montante do preço total acumulado da mercadoria cresce à medida que aumenta o número de fases no caminho da produção e distribuição; e

d) esse efeito cumulativo fere também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de suspensão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa, a fim de se evitarem as cumulações¹⁶.

Todavia, é necessário destacar que o princípio da não-cumulatividade não deve ser confundido com a ideia de Imposto Sobre o Valor Acrescido, ainda que se possa inferir estarem ali as origens de tal princípio.

Nesse sentido, após uma breve digressão histórica a respeito da evolução da não-cumulatividade no mundo, cumpre salientar que existe a possibilidade de utilização de diversas técnicas (métodos de cálculo) diferentes para apuração do débito fiscal a ser recolhido em uma sistemática de não-cumulatividade¹⁷. O estudo a respeito da aplicação dessas técnicas na legislação brasileira, mormente na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, será realizado de forma mais aprofundada no Segundo Capítulo. Por ora, dentre essas técnicas, destaca-se:

(a) método da adição, no qual se somam os custos de produção e salários para obtenção do valor acrescido, sobre o qual se aplica a alíquota;

(b) método da subtração, o qual se divide em duas variantes:

- Base contra base (*basis on basis*) na qual se deduz do preço de venda o custo de aquisição, obtendo-se com isso a base tributável;

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 730 - 732.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. Op. Cit., p. 68.

- Imposto contra imposto (*tax on tax*) na qual o valor do tributo devido na saída é descontado daquele incidente nas etapas anteriores do processo produtivo¹⁸.

As origens da aplicação das técnicas de incidência não-cumulativa no Brasil remontam à década de 1960¹⁹, sendo aplicadas, inicialmente, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Foi com a Emenda Constitucional n. 18/65 da Constituição Federal de 1946 e com o Decreto-Lei n. 34/66 que o imposto de consumo foi rebatizado de Imposto sobre Produtos Industrializados, deixando de ser tributo com incidência monofásica e passando a ser plurifásico. Com o objetivo de se atingir a não-cumulatividade, a técnica da dedutibilidade foi elevada ao campo constitucional e ampliada por meio da adoção da modalidade “imposto sobre imposto”. Esse tributo, com as referidas características, foi adotado pelas Constituições posteriores²⁰.

Também com a Emenda Constitucional n. 18/65 o imposto sobre vendas mercantis – IVM foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM e deixou de ser cumulativo, passando-se a adotar também a técnica da dedutibilidade “imposto sobre imposto”. Tanto o imposto quanto a técnica foram adotados pelas constituições posteriores²¹.

Relativamente ao PIS/PASEP e à Cofins, a técnica da não-cumulatividade somente foi instituída pela Lei n. 10.637/2002 (PIS) e, pouco tempo depois, pela Lei n. 10.833/2003 (Cofins).

¹⁸ COSTA, A. J. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 26.

¹⁹ Ainda que se tenha notícia de possibilidades excepcionais de utilização de técnicas de dedutibilidade em períodos anteriores, o tributo somente passou a ser plurifásico nos anos 60, motivo pelo qual se entende que a primeira aparição da ideia de não-cumulatividade no Brasil ocorre com a sua constitucionalização por meio da Emenda Constitucional n. 18/65.

²⁰ A previsão constitucional do IPI de forma não-cumulativa está presente no artigo 22, V, §4º, da CF/67; artigo 21, V, §3º, da CF/67 alterada pela EC n. 1/69; e artigo 153, IV, §3º, II, da CF/88.

²¹ O imposto sobre Circulação de Mercadorias com incidência plurifásica e não-cumulativa está consagrado no artigo 24, II, §5º, da CF/67; no artigo 23, II, §§3º e 11, da CF/67 alterada pela EC n. 1/69 e no artigo 155, II, § 2º da CF/88, sendo que a CF/88 fez incluir dentro de sua hipótese de incidência as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, transformando-o em ICMS.

Posteriormente à previsão infraconstitucional, em dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional n. 42, por meio da qual a técnica da não-cumulatividade foi inserida como princípio aplicável ao PIS e à Cofins.

Destarte, tendo em vista todo o exposto no presente capítulo, que se propôs a realizar uma introdução histórica às origens do princípio da não-cumulatividade, é possível tecer algumas breves considerações:

(1) A primeira aparição de um sistema de dedutibilidades objetivando evitar a tributação em cascata ocorreu em 1954 na França. Esse sistema foi aprimorado e utilizado em praticamente todos os países europeus, expandindo-se de igual forma para os países em desenvolvimento nos continentes da África, Ásia, Oceania, América Central e América Latina.

(2) As vantagens mais evidentes dessa sistemática são a diminuição da sonegação fiscal, por conta da fiscalização cruzada realizada pelos próprios contribuintes, a possibilidade de horizontalidade da economia, uma vez que o fato de a mercadoria passar por muitos estágios diferentes não aumenta a tributação sobre ela, o maior controle e transparência por parte do Estado, que observa a possibilidade de desonerar áreas de interesse econômico, por conta da maior clareza e precisão em relação à exação.

(3) A não-cumulatividade no Brasil data de 1965, e inicialmente foi aplicada ao IPI e ao ICM, sendo posteriormente ampliada para atingir também as contribuições.

1.2. NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Como visto, no sistema constitucional tributário brasileiro a ideia de não-cumulatividade também está presente. A doutrina nacional compreende duas acepções diferenciadas da não-cumulatividade, que de um lado é vista como princípio e, de outro, como técnica.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, a não-cumulatividade pode ser vista como *princípio* e também como *técnica*²². A não-cumulatividade como princípio sempre aparece de forma genérica, como na Constituição Federal, no artigo 155, § 2º, inciso I²³, tratando do ICMS, e no artigo 153, § 3º, inciso II²⁴, tratando do IPI. Diz-se forma genérica por não existir estabelecimento de técnica, por não haver previsão detalhada e exaustiva acerca do modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade.

A previsão genérica do princípio da não-cumulatividade permite que se façam poucas conclusões: que não haverá incidência de tributação em cascata e que existirão etapas produtivas que serão desoneradas, ao passo que a não-cumulatividade como técnica determina exatamente o modo como será efetivado o princípio, ou seja, o procedimento adequado para que a não-cumulatividade tenha efeitos práticos na tributação²⁵. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a não-cumulatividade

apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.²⁶

Por oportuno, trazem-se a colação as lições de Humberto Ávila a respeito dos conceitos de regras e princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2001. p. 110 - 111.

²³ "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

²⁴ "Compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados e esse imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

²⁵ As técnicas de não-cumulatividade mais conhecidas são: método da adição e método da subtração, que se subdivide no método imposto-contra-imposto e no método base-contra-base.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013. p. 327.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção²⁷.

Percebe-se, assim, que o princípio da não-cumulatividade figura na Constituição Federal de 1988 e se apresenta como "limite objetivo"²⁸, mas, ao mesmo tempo, de forma mediata, visa à promoção de certos valores, tais como a justiça da tributação, o respeito à capacidade contributiva do administrado, a uniformidade na distribuição da carga tributária, entre outros.

Até aqui, falou-se da previsão constitucional do princípio da não-cumulatividade relativamente ao IPI e ao ICMS, haja vista terem sido os primeiros impostos aos quais foi aplicado o princípio no Brasil, pelos motivos já expostos anteriormente. Todavia, o legislador optou por ampliar a aplicação desse princípio, adotando-o também em relação às contribuições PIS e Cofins, tendo em vista os malefícios da incidência cumulativa já analisados anteriormente e também como resposta ao anseio dos empresários por uma redução da alta carga tributária incidente sobre os empreendimentos econômicos no país.

Ao serem instituídas, as contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, possuíam claramente uma natureza cumulativa, ou seja, oneravam-se em cascata todas as etapas em que as contribuições incidiam.

Entretanto, por meio da Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002, foi estabelecida a não-cumulatividade do PIS e, de igual forma, pela Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei n.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 47.

²⁸ O conceito de Princípio como "limite objetivo" é apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que advoga pela diferenciação entre Princípios com sentido de *valor* e princípios com sentido de *limite objetivo*. Considere-se, por exemplo, o Princípio Segurança Jurídica como um valor. Existem alguns outros Princípios à sua volta que agem como limites objetivos, ou seja, mecanismos realizadores do valor Segurança Jurídica. Dentre eles, o Princípio da Legalidade - que compele o julgador a procurar frases prescritivas única e exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Para maior aprofundamento, recomenda-se a leitura de: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, Segunda Parte, Capítulo 1º.

10.833 de 29 de dezembro de 2003, instituiu-se a não-cumulatividade da Cofins. Destaca-se, nesse entremeio, a introdução do § 12 no artigo 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n. 42 de 19 de dezembro de 2003, de modo que passou a existir previsão constitucional para a não-cumulatividade das contribuições.

Frise-se que essa disciplina constitucional foi posterior à publicação dos dispositivos normativos referentes ao PIS e à Cofins. Com a entrada em vigor das supramencionadas leis, que se aplicam a pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda com base no lucro real, as alíquotas do PIS e da Cofins foram majoradas, respectivamente, de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, mas, em contrapartida, com o direito conferido aos contribuintes de deduzirem créditos relativos a determinados bens e serviços adquiridos.

2. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

2.1. ORIGEM E DEFINIÇÃO

Precipuamente, será realizado um breve estudo a respeito da criação e da evolução legislativa das contribuições ao PIS e a Cofins, de modo que será possível compreender as suas origens e a precisa definição de sua materialidade.

Com isso, pretende-se enriquecer o estudo das contribuições sem perder de vista o objetivo da presente monografia: a conceituação do vocábulo “insumos” para fins de tomada de créditos a serem descontados no regime não-cumulativo dos tributos.

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS – tem origem na promulgação da Lei Complementar n. 7/70, destinando-se a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa. O artigo 165, inciso V, da Constituição de 1967²⁹ é que dava fundamento à exação³⁰.

Os contribuintes eram as empresas; a base de cálculo, o seu faturamento. A alíquota era inicialmente de 0,15%, com previsão de crescimento anual até chegar ao percentual de 0,5% no ano de 1974³¹.

A contribuição ao PIS foi recepcionada pela Constituição de 1988, sendo estipulado que se destinaria a custear o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário-mínimo dos empregados que percebessem até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores contribuintes do Programa de Integração Social (PIS) ou do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)³².

²⁹ Com as alterações promovidas pela Emenda N. 1, baixada pela Junta Militar que assumiu o governo com a doença de Costa e Silva, em 1969.

³⁰ Artigo 165 A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:
(...)

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

³¹ Artigo 3º, b, da Lei Complementar 7/70.

³² Artigo 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de For-

Dez anos depois, em 1998, foi promulgada a Lei n. 9.718, por meio da qual foi alargada a base de cálculo redefinindo o faturamento como sendo a receita bruta da pessoa jurídica³³.

Posteriormente, no ano de 2002, por meio da Medida Provisória n. 66, convertida na Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002, foi implantada a não-cumulatividade para a contribuição ao PIS/PASEP.

A Cofins, por sua vez, surge como exação substitutiva da contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial. Seu surgimento data de alguns anos após a Constituição Federal de 1988, por meio da Lei Complementar n. 70/91, que extinguiu o Finsocial e implementou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. A contribuição se destina às “despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”³⁴.

mação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá 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.

³³ Todavia, essa alteração foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE 527.602, julgado em 05 de agosto de 2009.

³⁴ LC 70/91 - Artigo 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Com espedeque constitucional no artigo 195 inciso I³⁵, a Cofins passou a incidir sobre o faturamento da empresa, com alíquota fixada em 2%³⁶.

O advento da Lei n. 9.718/98 pretendeu ampliar a base de cálculo do tributo redefinindo faturamento como sendo a receita da pessoa jurídica³⁷. Também estabeleceu nova alíquota para a incidência, passando de 2% para 3%³⁸.

Em 30 de outubro de 2003, a não-cumulatividade da Cofins foi implantada por meio da Medida Provisória 135. Ao final do ano de 2003, em 19 de dezembro, antes de ser convertida a Medida Provisória na Lei n. 10.833/03, a Emenda Constitucional 42 introduziu o § 12 ao artigo 195 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

§ 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.

Desse modo, a não-cumulatividade da Cofins passou a ter previsão constitucional. Em que pese não haver previsão expressa no texto constitucional a respeito da não-cumulatividade do PIS, a doutrina e a jurisprudência consagram a aplicação do artigo 195, § 12, também para essa contribuição, conforme veremos.

³⁵ Artigo 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;

³⁶ Artigo 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

³⁷ Todavia, essa alteração foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE 527.602, julgado em 05 de agosto de 2009.

³⁸ A constitucionalidade do aumento de alíquota foi discutido no Judiciário, tendo sido reconhecida pelo pleno do STF a constitucionalidade do artigo 8º da Lei 9.718/1998, que aumentou a alíquota da Cofins no julgamento do RE 527.602, rel. min. Eros Grau, red. p/ acórdão min. Marco Aurélio, Pleno, em 05/08/2009.

2.2. NÃO-CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL (ARTIGO 195, § 12)

Por meio da promulgação da Emenda Constitucional n. 42, em 19 de dezembro de 2003, foi introduzido o § 12 ao artigo 195 da Constituição Federal, segundo o qual *“a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

A constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins fez com que aquilo que havia sido positivado em lei, por liberalidade do legislador, passasse a ser considerado um imperativo constitucional, uma vez que o texto do § 12 do artigo 195 somente delegou ao legislador a indicação dos setores da atividade econômica aos quais seria aplicada a incidência não-cumulativa. Nesse sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho que

Diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade³⁹.

Essa norma pode ser definida como uma norma de competência autoaplicável⁴⁰, de modo que se destina a figurar como parâmetro do controle de constitucionalidade das normas de hierarquia inferior. Em outras palavras, o texto constitucional conferiu ao legislador, por meio da norma, a possibilidade de selecionar setores da atividade econômica aos quais seria aplicável a tributação não-cumulativa. Por esse motivo, é possível afirmar que essa norma destina-se, precipuamente, ao legislador. Denomina-se norma de competência, na medida em que confere ao legislador uma escolha. Todavia, ressalta-se, essa escolha não passa de modo algum pelo conteúdo da não-cumulatividade, mas tão somente pelos destinatários da previsão constitucional.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013. p. 829.

⁴⁰ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011. p. 23.

Assim, deverá o legislador determinar a quais setores da atividade econômica será estipulada a incidência não-cumulativa das contribuições. Em um momento posterior, a referida norma constitucional passa a servir como parâmetro para verificação da atuação do legislador. Deverá ser averiguado se, de fato, as contribuições são não-cumulativas para o setor escolhido. Nesse sentido, fala-se em uma segunda etapa de aplicação da norma, dessa vez para o controle do trabalho do legislador. Disso decorre que a legislação infraconstitucional que pretender mitigar ou diminuir os efeitos da sistemática não-cumulativa das contribuições deverá ser considerada inconstitucional, por não passar pela verificação desse controle constitucional.

A esse respeito, importante a lição de Fabio Pallaretti Calcini, segundo o qual, por meio da EC n. 42, ocorreu uma constitucionalização do regime não-cumulativo, que modificou seu fundamento de validade e de interpretação, o qual passou da legislação para o texto constitucional⁴¹.

Para que essa função de controle possa ser realizada, é necessário que haja clareza e definição acerca do que, de fato, quer-se dizer quando se fala em sistemática não-cumulativa. Segundo José Eduardo Soares de Melo, a não-cumulatividade constitui-se

num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo oriundo da cumulatividade⁴².

Além de possuir essa função de norma de competência – tanto para orientar a formulação da lei ordinária, quanto para controle da atividade do legislador – também é possível compreender uma função de norma limitadora do

⁴¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não-cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 176. p. 44.

⁴² SOARES DE MELO, José Eduardo. **Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos. Direito Tributário**, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II. p. 714.

poder de tributar⁴³. Afirma-se que, devido ao texto constitucional mencionado, a não-cumulatividade para as contribuições é mais aberta do que a não-cumulatividade para os impostos⁴⁴.

Destarte, a partir do momento em que a não-cumulatividade das contribuições passou a constar do texto constitucional – delegando ao legislador infraconstitucional única e exclusivamente a tarefa de selecionar a quais setores da atividade econômica ela seria aplicada – os textos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 tiveram sua interpretação modificada. O rol taxativo de bens e direitos que podem proporcionar créditos ao contribuinte não pode mais ser interpretado de forma restritiva, uma vez que, se a legislação estiver mitigando a não-cumulatividade, ela entrará em conflito com o texto constitucional. Com efeito, afirmou Milton Carmo Assis Junior:

Diante da inauguração da nova ordem constitucional empreendida pela EC 42/2003, não há mais exceções à regra da não-cumulatividade das contribuições, de modo que a lei infraconstitucional jamais poderia impor quaisquer restrições tendentes a inviabilizar a neutralização desses custos no setor produtivo e, assim, usurpar esse instituto. Isto porque, como ressaltado acima, o papel da lei dada pela Constituição Federal (LGL\1988\3), por seu artigo 195, § 12, da CF/1988 (LGL\1988\3), foi apenas definir os setores da atividade econômica que sofrerão os efeitos não cumulativos das contribuições ao PIS e à COFINS e, inevitavelmente, determinar os critérios para se alcançar essa finalidade.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram um rol taxativo de bens e direitos que podem proporcionar o crédito do contribuinte. Não são poucos os juristas que defendem a ilegitimidade desses dispositivos, sob o argumento de que foi criada uma espécie de não cumulatividade mitigada, como forma de promover o injustificado aumento de carga tributária, em patente contrariedade às diretrizes estabelecidas pela Carta Magna (LGL\1988\3)⁴⁵.

Em síntese, afirma-se que a introdução do princípio da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins no texto constitucional produziu os seguintes efeitos: (i) delegou ao legislador a indicação dos setores da

⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 435.

⁴⁴ SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcellos. **Não-cumulatividade tributária**. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. p.135.

⁴⁵ ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. **A não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 64, p. 106, Setembro de 2005.

atividade econômica aos quais seria aplicada a incidência não-cumulativa da contribuições; (ii) criou um parâmetro de controle da produção normativa infra-constitucional, por meio do qual a Constituição limita a competência do legislador ordinário; (iii) positivou importante critério de interpretação para as Leis 10.673/02 e 10.833/03, as quais deverão ser lidas sob a ótica constitucional.

2.3. CONTRIBUINTES, FATO GERADOR (HIPÓTESE TRIBUTÁRIA), BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

Também é relevante para os objetivos da presente pesquisa apresentar um breve estudo acerca da materialidade das contribuições, ou seja, esclarecer quem são seus contribuintes, quais são os fatos que dão ensejo à incidência dos tributos e qual a base econômica à qual serão aplicadas as alíquotas previstas em lei.

É de suma importância a compreensão dos aspectos materiais das contribuições em estudo, uma vez que grande parte da doutrina reconhece neles bons indicadores acerca da natureza dos tributos, bem como para fins de emprego da melhor interpretação dos termos da lei, conforme será visto.

Os contribuintes do PIS e da Cofins que estão sujeitos ao regime não-cumulativo são as pessoas jurídicas não excluídas pelo artigo 8^o⁴⁶ da Lei 10.637/02 e pelo artigo 10 da Lei 10.833/03⁴⁷.

⁴⁶ Art. 8^o 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. 1^o a 6^o:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6^o, 8^o e 9^o do art. 3^o 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;

⁴⁷ Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1^o a 8^o:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6^o, 8^o e 9^o do art. 3^o da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

O principal fator de inclusão no regime não-cumulativo é a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real. Cumpre ressaltar que todas as pessoas jurídicas podem optar por apurar o IRPJ na forma lucro real, entretanto, existem pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração desse imposto com base no lucro real, consoante dispõe o artigo 14 da Lei 9.718/98⁴⁸.

Do texto da Lei 9.718/98 depreende-se que a principal hipótese de obrigatoriedade à apuração do IRPJ com base no lucro real é a receita elevada (inciso I), motivo pelo qual é possível afirmar que as empresas de grande porte estão todas sujeitas a essa forma de apuração, o que, as vincula obrigatoriamente ao regime de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins.

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 - as sociedades cooperativas;

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.

⁴⁸ Artigo 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Assim pode ser sintetizada a questão da incidência das contribuições na sistemática não-cumulativa

As contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita bruta – PIS e COFINS – eram sempre cumulativas. Com o advento das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, convertidas nas leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), as contribuições – que anteriormente incidiam às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas (receita bruta) – passaram a ser devidas de forma não cumulativa pelas empresas que atendam aos requisitos estabelecidos pelo legislador, como, por exemplo, estarem sujeitas ao lucro real.⁴⁹

Dessa forma, tendo estabelecido quem são os contribuintes sujeitos ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições, passa-se à análise do fato gerador da obrigação tributária.

Fato gerador, consoante determina o artigo 114 do Código Tributário Nacional, é a *situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. É necessário salientar que a doutrina utiliza diversas denominações diferentes para designar o fato gerador⁵⁰. Como destacam Paulo de Barros Carvalho⁵¹ e Hugo de Brito Machado⁵², o fato de a expressão "fato gerador" ser utilizada largamente pelo legislador e por boa parte da doutrina se deve à grande influência do pensamento do francês Gaston Jèze no Direito Tributário nacional.

Hugo de Brito Machado destaca que o estudo do *fato gerador* é de grande importância para o Direito Tributário, mas não constitui sequer especificidade desse ramo do saber jurídico⁵³. Segundo leciona o Professor da Universidade Federal do Ceará, os direitos em geral têm seus fatos geradores, que são os fatos jurídicos. Exemplifica que o direito que um empregado tem de receber

⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Série Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 954.

⁵⁰ Dentre outras, utiliza-se as expressões *suporte fático, situação base de fato, fato imponível, fato tributável, hipótese de incidência* para designar o que o legislador optou por nomear fato gerador.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 308.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 126.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 126.

o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do *direito* ao salário⁵⁴.

Entretanto, existem fortes críticas doutrinárias acerca do uso equivocado da expressão *fato gerador*. Diz-se que o emprego do termo tanto para descrever a previsão legal, geral e abstrata do fato, quanto para descrever os fatos jurídicos que preenchem o suporte fático para incidência da norma tributária representa ambiguidade, desrespeitando a necessidade de clareza e precisão terminológica na ciência do direito.

Restrições ao uso da expressão foram formuladas por Amílcar de Araújo Falcão, que assevera ser incorreto afirmar que o fato gerador é simples fato econômico, mas sim o fato econômico na interpretação e roupagem dada a ele pelo direito, tornando-se fato jurídico⁵⁵. As críticas mais fortes acerca da utilização da expressão, no entanto, foram realizadas pelo eminente jurista gaúcho Alfredo Augusto Becker. Para ele, a utilização do termo fato gerador "não gera coisa alguma além de confusão intelectual"⁵⁶. Afirma Becker que é condição de existência da relação jurídica tributária a ocorrência da regra jurídica tributária sobre o "fato gerador". Segundo o douto tributarista, a utilização do termo hipótese de incidência é o mais adequado para denominar a descrição abstrata contida na lei.

Por sua vez, Geraldo Ataliba, complementando a terminologia proposta por Becker, ensina que deve ser empregada a expressão fato imponível para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica⁵⁷.

Utilizar-se-á na presente monografia, na medida do possível, a terminologia proposta por Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual deve ser empregada a expressão "hipótese tributária" para designar a construção de lingua-

⁵⁴ *Idem, ibidem*.

⁵⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 29.

⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 318.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108.

gem prescritiva geral e abstrata; ao passo que, para denominar sua projeção factual, "fato jurídico tributário"⁵⁸.

A Constituição Federal de 1988 prevê que a hipótese tributária para incidência da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins é a receita ou faturamento da empresa ou entidade a ela equiparada⁵⁹.

Assim, a análise dos dispositivos normativos constantes das Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03 permite que se identifique a hipótese tributária das contribuições ao PIS e Cofins, em regra, como sendo o faturamento mensal, entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica no período de um mês. Ainda, dispõem as leis que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica⁶⁰.

Destarte, a hipótese tributária para incidência das contribuições (PIS/Cofins) consiste no ingresso de receita na esfera patrimonial da pessoa jurídica, tendo como consequência jurídico-tributária o surgimento de um crédito tributário perante à União, sujeito ativo e arrecadador das referidas contribuições. A quantificação desse crédito será mensurada mediante a aplicação da alíquota prevista em lei à base de cálculo do tributo.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo:Saraiva, 2010. p. 311.

⁵⁹ Artigo 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:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

⁶⁰ Lei n. 10.637/02:

Artigo 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Lei n. 10.833/03:

Artigo 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do artigo 183 da Lei no6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A respeito da hipótese tributária (fato gerador) do PIS e da Cofins, importante destacar as críticas realizadas por Eduardo Maneira, segundo o qual:

Em relação ao fato gerador do PIS e da Cofins, podemos afirmar que as receitas auferidas pelas empresas decorrem de operações ou negócios jurídicos por elas, empresas, realizadas.

Porém, receita é realidade distinta de negócio jurídico. As operações e os negócios podem se dar numa cadeia sucessiva ou se desdobrarem em várias etapas; a receita não, a receita é uma realidade autônoma do negócio do qual decorreu.⁶¹

Para o tributarista mineiro, essa lição é profundamente relevante para que se possa afirmar que o efeito cumulativo ou em cascata do PIS e da Cofins sempre foi meramente econômico porque não há que se falar em ciclos de faturamento ou receita, cadeia de faturamento ou receita, ou circulação de receita. A receita bruta de cada empresa é dela e somente dela⁶². Essa questão será retomada em momento oportuno.

Tendo sido preenchida a hipótese tributária, o que se segue é a incidência do tributo. Desse modo, deverá ser auferido o *quantum* devido, conforme a legislação aplicável.

Nesse contexto, é de suma importância para a quantificação das contribuições ao PIS e da Cofins a noção de base de cálculo.

O conceito de base de cálculo, segundo ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,

é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o ver-

⁶¹ MANEIRA, Eduardo. **Considerações sobre o artigo 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 124. pp. 42 - 47, 2006.

⁶² *Idem, ibidem.*

dadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.⁶³

A respeito das funções da base de cálculo, é relevante trazer à baila o estudo realizado por Eduardo Maneira, que analisou de forma qualificada o entendimento manifestado por diversos autores a respeito da importância da base de cálculo não somente para aferir os valores de imposto devidos, mas também para confirmar o aspecto ou critério material do fato gerador, bem como para, em conjunto com o fato gerador, distinguir as espécies tributárias. Assim leciona Maneira:

a base de cálculo, quando muito, pode ser, ao lado do aspecto material da hipótese de incidência, critério escolhido para a identificação das espécies tributárias, que tem, no entanto, se revelado insuficiente para, no plano do direito positivo, distinguir todos os tributos. Se é possível, pela base de cálculo, desmascarar falsas taxas, ou falsas subespécies de impostos, o mesmo não se pode dizer em relação as contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios, que, no aspecto material da hipótese e na base de cálculo, se confundem com impostos, diferenciando-se deles somente por sua característica de tributos finalisticamente afetados. Concluindo: o aspecto material da hipótese de incidência se projeta na consequência da norma, onde se situa a base de cálculo. Esta, que deve ser uma medida do aspecto material, retorna à hipótese para confirmá-la ou infirmá-la. O que define a espécie tributária é o aspecto material da hipótese – e a teoria dos tributos vinculados e não vinculados é, sem dúvida, a melhor e a que mais segurança confere aos cidadãos-contribuintes – e, sendo o tributo instituído regular e logicamente, a hipótese de incidência será confirmada pela base de cálculo. No entanto, no caso de uma anomalia, isto é, de impertinência entre o aspecto material da hipótese e a base de cálculo, prevalece a base de cálculo para definir a espécie, com a consequência provável de fulminá-la e não de legitimá-la⁶⁴.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, submetidos à incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo:Saraiva, 2010. p. 395.

⁶⁴ MANEIRA, Eduardo. **Base de cálculo presumida**. Tese (Doutorado). Minas Gerais: Faculdade de Direito - Universidade Federal de Minas Gerais, 2002. P. 135.

A legislação prevê, ainda, hipóteses de exclusões ou deduções da base de cálculo de modo que, para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

- a. das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b. das vendas canceladas;
- c. dos descontos incondicionais concedidos;
- d. do IPI;
- e. do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- g. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- i. das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- j. das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;
- k. das receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do artigo 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Após ter sido verificada a base oponível, é necessário saber quais alíquotas serão aplicadas a essa base, a fim de se auferir o valor total de tributo devido.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a incidência não-cumulativa, são, respectivamente, de um inteiro e sessenta e cinco

centésimos por cento (1,65%) e de sete inteiros e seis décimos por cento (7,6%).

Existem na doutrina algumas críticas à forma como foi criada a não-cumulatividade das contribuições. Em suma, alega-se que ela teria nascido por conta de um anseio dos contribuintes, mas teria sido criada de forma que a arrecadação não sofresse alterações, muito antes pelo contrário em alguns casos a arrecadação aumentou. Com efeito, teceram forte crítica ao sistema não-cumulativo das contribuições os advogados Lobato, Fonseca e Breyner:

Se é verdade que o Governo Federal cedeu aos apelos dos contribuintes, também deve ser destacado que a instituição do regime da não-cumulatividade pressupôs a manutenção do nível de arrecadação. Em outros termos, a distribuição da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, através de um sistema de creditamento, não poderia diminuir o valor arrecadado das referidas contribuições pelo regime cumulativo de cobrança (e nem aumentar)

Nesse contexto, as alíquotas do PIS e da COFINS passaram de 0,65% e 3%, respectivamente, para 1,65% e 7,6%, com direito à tomada dos créditos previstos na legislação.

Todavia, a generalidade dos casos vem demonstrando que os créditos permitidos não são capazes de compensar o aumento das alíquotas, o que implica em aumento da carga tributária efetiva, além do aumento da complexidade, fazendo com que muitos se arrependessem da reivindicação feita naquele momento. Além disso, o perfil de tais tributos, numa base alargada como a de receitas não se coaduna com o perfil dos tributos indiretos, aumentando ainda mais a complexidade e as distorções de tal regime⁶⁵.

Resta assim definido o quadro resumo elaborado por Paulo de Barros Carvalho acerca do conteúdo prescritivo das contribuições no que se refere à tributação das pessoas jurídicas abrangidas pela regra da não-cumulatividade:

Contribuição ao PIS: "Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente à 1,65% da receita auferida".

⁶⁵ LOBATO, V. S. ; FONSECA, F.D.M. ; BREYNER, F. M. **A problemática da conceituação de insumo para fins de tomada de crédito de PIS e Cofins.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 1, p. 2-4, 2011.

COFINS: "Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo correspondente a 7,6% da receita auferida".⁶⁶

2.4. TOMADA DE CRÉDITO

Consoante prescrevem as Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03, após ter sido devidamente apurado o *quantum* devido, na forma exposta no ponto anterior, é permitido ao contribuinte a realização de um abatimento de certos valores denominados "créditos". Conforme assevera Paulo de Barros Carvalho⁶⁷, as referidas leis criam *regras-matrizes do direito ao crédito*, as quais objetivam concretizar o princípio da não-cumulatividade. Assim enuncia o fecundo doutrinador:

Contribuição ao PIS: "Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto, do montante devido, de 1,65% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas".

COFINS: "Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto, do montante da contribuição devida, de 7,6% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas".

O nascimento do direito ao crédito ocorre no momento da aquisição de bens e serviços e da sujeição a despesas relacionadas com a atividade do contribuinte. O cálculo do crédito, conforme acima exposto, será realizado com base nas alíquotas estipuladas em lei, não sendo necessário verificar se as aquisições foram oneradas pelas mesmas alíquotas. Ou seja, o que se quer dizer é que para fins de créditos a serem compensados na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, não é relevante a verificação dos tributos incidentes nas etapas anteriores do ciclo econômico. Caso o contribuinte tenha adquirido um insumo de um produtor que seja tributado no regime do SIMPLES nacional, ele terá o mesmo direito de crédito, sob a mesma alíquota, que se tivesse adquirido os insumos de produtor sujeito ao tributo de imposto de renda com base no lucro real.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. P. 830.

⁶⁷ *Idem, ibidem*.

Quanto à previsão de tomada de crédito em relação às despesas com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, assim estabelece o artigo 3º da Lei 10.637/02 (PIS):

Artigo 3º - Do valor apurado na forma do artigo 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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 artigo 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;

No mesmo sentido, a dicção do artigo 3º da Lei 10.833/03 (Cofins):

Artigo 3º - Do valor apurado na forma do artigo 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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 artigo 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;

E é exatamente nesse âmbito que se insere o ponto central da controvérsia analisada na presente monografia. A leitura do texto dos artigos acima colacionados, que dizem respeito ao conceito de insumos para fins de desconto de créditos objetivando a efetivação do princípio da não-cumulatividade, não permite que se compreenda clara e precisamente quais são as aquisições que podem ser consideradas insumos.

De igual forma, o texto constitucional não prescreveu de forma minuciosa o modo como deveria ser aplicado e efetivado o princípio da não-cumulatividade, limitando-se a estipular a não-cumulatividade das contribuições e delegando ao legislador ordinário selecionar os setores aos quais seria aplicada a sistemática, conforme visto anteriormente.

Diante dessa situação de incerteza e indeterminação, assomaram, no cenário jurídico brasileiro, muitas discussões sobre o que pode ser tomado como crédito para fins da apuração desses tributos, em vista a técnica da não-

cumulatividade inserida no ordenamento jurídico⁶⁸. O centro dessas discussões é o conceito de insumos, que será analisado e estudado no capítulo seguinte.

A respeito do método não-cumulativo do PIS e da Cofins, leciona Fabiana Del Padre Tomé no sentido de que a técnica utilizada pelo legislador para efetivação do preceito constitucional é inovadora e completamente distinta das técnicas utilizadas para o IPI e ICMS. Nas palavras da autora, o legislador ordinário

ao disciplinar a forma pela qual o crédito será calculado, estipula técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS. Não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes. Diferentemente, determina que o contribuinte, após apurar o valor da contribuição ao PIS e da COFINS, aplicando alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, desconte, do montante obtido, crédito correspondente à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos no mês⁶⁹.

No que diz respeito à técnica propriamente dita, não há consenso na doutrina sobre o método de cálculo que o legislador teria adotado para o PIS e para a Cofins⁷⁰. Há quem defenda que foi utilizado o método aditivo, outros argumentam que seria o subtrativo. Ainda, discute-se se a variante adotada seria a base sobre base (subtrativo direto) ou tributo contra tributo (subtrativo indireto).

A leitura da exposição de motivos da MP 66/2002 (PIS) permite que se constate que o legislador denominou o método utilizado como subtrativo direto. Dentre os doutrinadores, temos Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra Martins da Silva⁷¹ defendendo se tratar, de fato, de método subtrativo direto. Como

⁶⁸ HOFFMANN, S. G. . **O conceito de insumo na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS**. Revista Tributária das Américas, v. 06, p. 201-217, 2012.

⁶⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Definição do conceito de "insumo" para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. In: VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2011, São Paulo. Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 419-442. P. 425.

⁷⁰ MADEIRA, P. H. B. G.. **Não cumulatividade do PIS e da Cofins**. Dissertação (mestrado). São Paulo: Faculdade de Direito - Universidade de São Paulo, 2009. P. 133.

⁷¹ SILVA, Ives Gandra Martins da; FERNANDES, Edison Carlos. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 79.

voz dissonante, Ricardo Lobo Torres afirma que o método utilizado pelo legislador é o tributo contra tributo⁷².

Acerca da interpretação da exposição de motivos da MP 153/2003 (Cofins), teceu importantes considerações o advogado paulista William Lima Batista Souza, segundo o qual

Há na exposição de motivos da Medida Provisória n. 153/03, posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03, menção expressa de que a concessão de créditos visa afastar a cobrança cumulativa dos tributos e fomentar o crescimento mais acelerado da economia nacional.

Apesar disso, não se trata de uma garantia constitucional, a despeito dos que defendem que a não cumulatividade das duas contribuições surgiu com o advento da Emenda Constitucional n. 42/03, que incluiu no artigo 195 da Constituição Federal os §§ 12 e 13⁷³.

Conforme apresentado nos capítulos anteriores, o método subtrativo subdivide-se em duas variantes:

- Base contra base (*basis on basis*) na qual se deduz do preço de venda o custo de aquisição, obtendo-se com isso a base tributável;
- Imposto contra imposto (*tax on tax*) na qual o valor do tributo devido na saída é descontado daquele incidente nas etapas anteriores do processo produtivo.

Nesse contexto, e tendo em vista as disposições das Leis 10.637/02 e 10.833/03, é possível afirmar que o método utilizado, indubitavelmente, é o subtrativo. Todavia, não foi utilizada de forma pura nenhuma das duas variantes. A sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins não utiliza o método base sobre base nem o método tributo contra tributo. Os argumentos para tal afirmação são dados pela tributarista Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, segundo a qual:

Com efeito, primeiro calcula-se o tributo a pagar. Nesse sentido, quando o artigo 2º estabelece que o montante a recolher

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **A não-cumulatividade no PIS/Cofins**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.) PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 62.

⁷³ SOUZA, William Lima Batista. **Do Limite e Extensão do Conceito de Insumos para fins de Creditamento do PIS/PASEP e da COFINS no Regime Não-Cumulativo**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 1, p. 5-7, 2011.

seja determinado mediante aplicação de alíquota sobre a base de cálculo, retrata uma operação normal de cálculo de qualquer tributo cuja alíquota não seja *ad valorem*.

Depois, calculam-se os créditos que serão deduzidos daquele montante. O fato de o § 3º do artigo 1º determinar algumas deduções dessa base nada tem a ver com as deduções de que trata a variante base sobre base do método subtrativo. Tratam-se de exclusões da base de cálculo de valores que não representam mesmo receita – e, nesse sentido, não precisariam sequer ter sido excluídas.

Também não estamos diante da variante tributo sobre tributo, pois o artigo 3º não determina que a pessoa jurídica proceda ao abatimento, compensação ou desconto do tributo incidente em operações anteriores. O dispositivo elege determinados elementos *em relação aos quais* poderão ser apurados créditos a serem descontados do valor encontrado no artigo 2º, independentemente de ter havido incidência das contribuições sobre a receita originada a partir desses elementos em etapas anteriores.

A análise dos elementos no tocante aos quais poderão ser calculados créditos revela tratar-se ou de bens do ativo ou de insumos necessários à produção do *output* final ou de serviços, ou, ainda, de custos e despesas incorridos com a atividade empresarial⁷⁴.

Na esteira desse raciocínio, é imprescindível que se analise e defina o que são insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. E é sobre essa questão controversa que a presente pesquisa debruçar-se-á no próximo capítulo.

⁷⁴ MADEIRA, P. H. B. G.. Op. Cit. P. 135.

3. O CONCEITO DE INSUMOS

Foram analisadas até aqui as origens do princípio da não-cumulatividade no mundo, tendo-se verificado que sua criação adveio de um contexto em que a tributação realizada de forma demasiadamente simplificada, sem levar em conta os efeitos negativos de sua incidência em cascata para a produção e circulação de riquezas, estava prejudicando o desempenho econômico das nações. Como se afirmou anteriormente, na atualidade, praticamente todos os países utilizam de alguma forma sistemas de incidência plurifásica não-cumulativa, porquanto, ainda que seja um sistema de apuração mais complexo, seus efeitos positivos em termos de conciliar arrecadação e liberdade de desenvolvimento econômico são bastante relevantes.

Nesse sentido, demonstrou-se que o princípio da não-cumulatividade foi também importado e aplicado no Brasil, tendo sido utilizado inicialmente para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sendo, posteriormente, aplicado às contribuições ao PIS/PASEP e Cofins. Analisou-se, outrossim, a regra-matriz das contribuições e a metodologia estipulada pela legislação para efetivar o princípio da não-cumulatividade.

Diferentemente do que ocorreu em relação aos tributos IPI e ICMS – em que o constituinte determinou o método a ser adotado para implementar o princípio – a EC n. 42 não definiu a forma como a não-cumulatividade deveria ser efetivada em relação às contribuições, outorgando essa tarefa ao legislador infraconstitucional.

É necessário compreender, todavia, que essa liberdade dada ao legislador não é ilimitada – não pode ser forma de mitigar os efeitos do princípio da não-cumulatividade. A esse respeito, a lição de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual

com a entrada em vigor da referida Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação. A disposição constitucional autoriza que o legislador, ao instituir as contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita, escolha fazê-lo de forma cumulativa ou não. Porém, caso pretenda a implantação da não-cumulatividade àqueles tributos, cabe-lhe tão

somente indicar os setores de atividade econômica em que de-seja fazê-lo, sem, contudo, limitar o direito ao crédito.⁷⁵

E é exatamente por esse motivo que a interpretação das disposições das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 não pode ser feita desconsiderando-se o conceito constitucional de não-cumulatividade. É a partir dessa premissa, portanto, que se pode propor um conceito amplo de insumos para a não-cumulatividade do PIS/Cofins, sendo para tanto necessário examinar a amplitude do vocábulo “insumo”, empregado no inciso II do artigo 3º das Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03. Com efeito, afirma-se que as normas contidas nas referidas leis só podem ser interpretadas conforme a Constituição, pois possuem o condão de explicitar o princípio constitucional, muito embora sejam a ele anteriores. Destarte, qualquer interpretação restritiva revela-se inaplicável, haja vista que o princípio foi plasmado de forma genérica e abstrata na Constituição Federal.⁷⁶

O objetivo deste capítulo é analisar de forma minuciosa as orientações da Receita Federal do Brasil sobre o conceito de insumos para a sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins, bem como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores sobre o tema. Com isso, pretende-se verificar a forma de aplicação dos conceitos e as principais teses utilizadas, para, ao final, ser possível a realização de uma análise crítica da atual interpretação dada à matéria, considerando-se a possibilidade de um conceito amplo de insumos.

3.1. ENTENDIMENTO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Precipuamente, é relevante considerar-se a regulamentação da matéria efetuada pela Receita Federal do Brasil que procurou restringir mais do que deveria o alcance da não-cumulatividade, ao realizar interpretação equivocada

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013. P. 822.

⁷⁶ SCARTEZZINI, A. M. G. F. **O conceito de insumo para fins de não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Revista Tributária e de Finanças públicas, Vol. 103/2012, março de 2012. Pg 157.

de tal princípio, ora limitando o uso de créditos legítimos, ora restringindo o conceito de insumos para fins de seu creditamento. Para a autoridade administrativa, o conceito de insumo a ser aplicado para fins de creditamento do PIS/COFINS é aquele vigente para o IPI. Esse entendimento está presente na Instrução Normativa (IN) SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações promovidas pela IN SRF n. 358, de 09 de setembro de 2003, e pela IN SRF n. 464, de 21 de outubro de 2004 relativamente ao PIS e pela IN SRF n. 404, de 12 de março de 2004, em relação à Cofins.

Não há outra forma de se compreender e verificar a veracidade da afirmação de que a Receita Federal do Brasil utiliza para aplicação da não-cumulatividade do PIS e da Cofins o conceito de insumo positivado na legislação que trata do IPI, por meio da utilização de analogia, que não seja a comparação entre os termos do Decreto n. 7.212⁷⁷ de 2010 e aqueles constantes do artigo 66 da IN SRF n. 247 (PIS) e artigo 8º da IN SRF n.404 (Cofins). Assim, ao se realizar o cotejo dos textos mencionados, será possível chegar à conclusão de que foi (ou de que não foi) realizada a analogia. Após, será viável examinar a validade e a constitucionalidade da realização dessa analogia.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foi previsto constitucionalmente⁷⁸, sendo Imposto Federal – de competência da União – e não-cumulativo, vedando-se sua incidência em cascata. À legislação ordinária coube explicitar detalhadamente a forma como seria efetivado o princípio, bem como o procedimento de aplicação do método já estabelecido pelo constituinte,

⁷⁷ Conforme explicita o artigo 615: Este Regulamento consolida a legislação referente ao IPI publicada até 15 de outubro de 2009.

⁷⁸ Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

qual seja, a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido, o Capítulo XI do Decreto n. 7.212 de 15 de junho de 2010 disciplina os créditos do IPI. Em seu artigo 256,⁷⁹ verifica-se que os *estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se 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.*

Depreende-se do texto do dispositivo normativo que devem ser considerados insumos para fins de tomada de créditos do IPI (i) matérias-primas; (ii) produtos intermediários e (iii) materiais de embalagem, contanto que tenham sido adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, bem como aqueles produtos e matérias-primas que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Por conseguinte, é possível afirmar que o conceito de insumos constante da legislação do IPI não possui grande amplitude, estando limitado às matérias

⁷⁹ Artigo 226. **Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se** (Lei n. 4.502, de 1964, artigo 25):

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;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

primas, aos produtos e às embalagens que forem integrados ao produto final industrializado.

A explicação para essa conceituação passa pela compreensão da base econômica do Imposto sobre Produtos Industrializados. A alíquota prevista para o IPI incide sobre o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial⁸⁰, ou seja, considera-se hipótese tributária (fato gerador) a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, de modo que a base de cálculo a que será aplicada a alíquota consiste no valor total dessa operação.

A não-cumulatividade para o IPI significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores.

Por sua vez, as Instruções Normativas publicadas pela Secretaria da Receita Federal conceituam insumos no âmbito da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, no que concerne a fabricação ou produção de bens destinados à venda, como *“as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”* e no que tange à prestação de serviços como *“os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços”*.

Dessarte, ao comparar o conceito de insumo presente na legislação do IPI com aquele extraído das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil verifica-se que existe grande semelhança. Por esse motivo é que grande parte da doutrina afirma que a RFB aplica o conceito de insumo por meio do uso de analogia àquele referido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo a incorporação ou transformação física do bem para que possa ser considerado insumo.

⁸⁰ Artigo 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:
(...)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial

O texto da IN SRF n. 404 de 2004⁸¹, que dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei n. 10.833 de 2003, define em seu artigo 8º, inciso I, alínea 'b', que a pessoa jurídica pode descontar créditos do valor apurado por meio da aplicação da alíquota de 7,6% à base de cálculo, os quais serão determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores gastos com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou na prestação de serviços.

É o parágrafo 4º, entretanto, que pretende definir o conceito de insumos para a tomada de créditos:

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano 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 do serviço.

⁸¹ De igual forma, a IN 247/02, com alterações posteriores, que trata da não-cumulatividade do PIS, em seu artigo 66, inciso I, alínea 'b'. Outrossim, o parágrafo 5º desse artigo repete, *ipsis litteris*, o texto do parágrafo 4º da IN SRF n. 404/04.

Ocorre que essa aplicação analógica que importou o conceito de insumos da legislação do IPI vem recebendo fortes críticas por parte da doutrina especializada, e essas críticas também tem ecoado na jurisprudência administrativa e judicial, como será visto na sequência.

O cerne das críticas reside na constatação de que, enquanto, para fins de IPI, o fato econômico que justifica a tributação é a agregação de valor por meio da industrialização, no PIS/Cofins é o auferimento de receitas que faz nascer o crédito tributário.

Na esteira desse pensamento, assevera Marco Aurélio Greco:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplina a não cumulatividade de PIS/Cofins são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a recita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/Cofins é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI⁸².

Ainda nesse sentido, a respeito da impossibilidade de se utilizar o conceito de insumos da legislação do IPI como parâmetro para interpretação do conceito para o PIS/Cofins, veja-se a crítica dos tributaristas mineiros⁸³

O equívoco está na origem, seja porque o mundo já adota um conceito de não cumulatividade muito mais ligado à essencialidade do insumo no processo produtivo, seja na simples desconsideração do fato de que o PIS e a Cofins gravam materialidades absolutamente distintas do IPI, não se mostrando válida a eleição do parâmetro, pelo menos não em termos tão restri-

⁸² GRECCO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS**. Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

⁸³ LOBATO, V. S. ; FONSECA, F.D.M. ; BREYNER, F. M. **A problemática da conceituação de insumo para fins de tomada de crédito de PIS e Cofins**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 1, p. 2-4, 2011.

tos. O IPI é um imposto que busca tributar a ocorrência de uma operação específica, a de industrialização, enquanto as referidas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelo sujeito passivo, o que tende a abranger um sem número de operações.

Em que pesem as fortes críticas doutrinárias à tentativa de conceituação realizada pela Receita Federal, é preciso reconhecer a importância do esforço realizado. Ainda que não tenha sido utilizada a melhor técnica, a iniciativa é louvável, haja vista que a insegurança e a indeterminação jurídica são prejudiciais tanto para o Estado que arrecada quanto para o contribuinte.

A lição do Prof. Humberto Ávila a respeito da segurança jurídica tributária é relevante para que se possa compreender de forma mais clara a importância da precisão na definição dos conceitos jurídicos aplicáveis ao Direito, sobretudo ao Direito Tributário:

Desse modo, o conceito de segurança jurídica tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar, digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.⁸⁴

Destarte, é possível afirmar que as Instruções Normativas publicadas pela Receita Federal do Brasil, malgrado não tenham aplicado a melhor técnica jurídica em sua elaboração, equivocando-se ao utilizar o conceito de insumos do IPI para o PIS/Cofins, possuem boa justificação. O que se quer dizer é que a tentativa de formar um conceito claro, confiável, dotado de cognoscibilidade e calculabilidade jurídica demonstra respeito ao contribuinte, uma vez que permite o planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

É preciso reconhecer a boa intenção da Receita Federal do Brasil em determinar e esclarecer o que se entende por insumos, ainda que não o tenha feito mediante o uso da melhor técnica jurídico-tributária.

⁸⁴ ÁVILA, H. B. **Segurança Jurídica entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pgs. 282 - 283.

Entende-se que a conceituação do vocábulo *insumos* para fins de aplicação da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins é imprescindível para que seja dada a maior eficácia possível à norma-princípio da segurança jurídica, todavia, simultânea e harmonicamente, é preciso conceder a eficácia necessária ao princípio da não-cumulatividade. É exatamente aqui que reside a dificuldade mais significativa da questão.

3.2. ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é a segunda instância de julgamento dos Processos Administrativos Fiscais, possuindo, ainda, uma instância superior, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) à qual incumbe dirimir divergências de entendimento entre as diversas Câmaras e Turmas de Julgamento do CARF⁸⁵. Cumpre rememorar, por oportuno, que as Turmas de Julgamento do CARF são compostas por representantes da Fazenda Nacional e por representantes dos contribuintes, os quais compõem as Turmas de Julgamento, com seis conselheiros titulares cada, sendo três representantes do Fisco e três representantes dos contribuintes.⁸⁶ Em que pese sua característica de maior neutralidade nos julgamentos em relação àqueles promovidos nas primeiras instâncias administrativas, não se pode perder de vista que o CARF é órgão que está sob supervisão do Ministério da Fazenda, e que funciona dentro de sua estrutura.

Consoante preceitua o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cada uma das três Seções de Julgamento possui competência material específica, de modo que questões referentes às contribuições para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social deverão ser julgadas pela Terceira Seção de Julgamento⁸⁷.

⁸⁵ Portaria MF n. 256 de 22 de junho de 2009 - Regimento Interno do CARF: Artigos 9 e 10 do Anexo II.

⁸⁶ Portaria MF n. 256 de 22 de junho de 2009 - Regimento Interno do CARF: artigo 23.

⁸⁷ Portaria MF n. 256 de 22 de junho de 2009 - Regimento Interno do CARF: artigo 4º do Anexo II.

Destarte, a pesquisa de jurisprudência realizada com o intuito de verificar o entendimento do CARF a respeito da conceituação do vocábulo insumos para fins da incidência não cumulativa do PIS/Cofins teve como objeto as decisões mais importantes e significativas da Terceira Seção de Julgamento, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Por esse motivo, é possível afirmar que a pesquisa de jurisprudência realizada é qualitativa, e não quantitativa⁸⁸. Foram verificadas decisões publicadas entre janeiro de 2009 e outubro de 2014⁸⁹. Os argumentos utilizados para a pesquisa foram: "PIS", "COFINS", "INSUMOS" e "CONCEITO". A escolha dos termos de pesquisa foi metodológica, haja vista que a presente investigação pretende compreender a conceituação do termo insumos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Verificou-se que nos anos de 2009 e 2010 as decisões proferidas pela Terceira Seção de Julgamento a respeito da matéria não debateram de forma aprofundada a questão, aplicando de forma imediata o previsto nas Instruções Normativas n. 247/03 e n. 404/04, ou seja, empregando por meio de analogia o conceito de insumos da legislação do IPI. Como representativo desse entendimento, destaca-se o acórdão n. 3301-00.426 proferido nos autos do Processo Administrativo n. 11080.009089/2003-02, em 03/02/2010, cujo relator foi o Conselheiro Maurício Taveira e Silva⁹⁰. Pode-se resumir o julgado com o seguinte trecho, extraído do inteiro teor do acórdão:

O conceito de insumo previsto no inciso II do art, 3º da Lei nº 10.637/02 e normatizado pela IN SRF nº 247/02, artigo 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

⁸⁸ Essa opção metodológica se justifica pelo fato de que uma análise quantitativa da jurisprudência produziria resultados inverossímeis, uma vez que o CARF costuma julgar com números de processo diferentes casos iguais (um número de processo para cada período analisado). Assim, é muito mais relevante para a pesquisa realizada, o teor das decisões do que o número absoluto delas.

⁸⁹ A criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009), motivo pelo qual o ano de 2009 é o marco inicial da pesquisa de jurisprudência realizada.

⁹⁰ No mesmo sentido, os acórdãos n. 3301-000.656; 3301-00.427 e 3301-00.424.

No ano de 2011, foi possível perceber que a questão estava sendo discutida de forma mais aprofundada, o que acarretou um amadurecimento do entendimento acerca do conceito de insumos, deixando de serem aplicadas de maneira imediata as disposições constantes das Instruções Normativas da SRF⁹¹.

Foram encontrados diversos acórdãos em que a amplitude do vocábulo insumos foi bastante alargada, em relação àquele conceito restrito aplicado nos anos anteriores. Essa ampliação do conceito de insumos levou, inclusive, a realização de uma nova analogia: importou-se o conceito de *custos diretos e indiretos necessários para colocar o item em condições de venda*⁹² consoante legislação do Imposto de Renda. Também nesse sentido, destaca-se o acórdão n. 3202-00.240 no qual o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior decidiu que:

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.

De forma bastante pioneira e divergindo de todos os entendimentos anteriores a respeito da matéria, o Conselheiro Ivan Allegretti, no acórdão n. 3403-001.340, do qual foi relator, afirmou que a análise do direito ao crédito deveria atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. A conceituação defendida por Allegretti naquele caso, portanto, não lançava mão de nenhuma forma de interpretação analógica, mas propunha um conceito inédito e inovador, preocupado com as peculiaridades de cada contribuinte.

Naquele caso, o contribuinte autuado era uma Usina de açúcar e álcool que defendia seu direito de compensar créditos do PIS/Cofins referentes a combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário de corte e transporte, custo agrícola (adesivos, corretivos, cupincida, fertilizantes, herbicidas e insetici-

⁹¹ Muito embora ainda houvesse acórdãos aplicando o conceito das INs n. 247/03 e 404/04, como, por exemplo, os acórdãos de n. 3201-000.821; 3201-000.823 e 3201-000.822.

⁹² Acórdão n. 340300.912, de relatoria do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz.

das) e serviço de transporte de pessoas entre a sede da empresa e o local do corte da cana-de-açúcar. Assim decidiu o Conselheiro Ivan Allegretti:

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. Nada obstante o produto final seja o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui os custos agrícolas, nisto considerados os adesivos, corretivos, cupinícidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, devendo, pois, ser tomado um conceito abrangente de produção. Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

Em que pese o conceito de insumos utilizado não tenha sido apresentado de forma totalmente clara e precisa, a pertinência do acórdão reside no fato de ter proposto uma nova visão da questão, afastando as interpretações analógicas e defendendo uma conceituação própria do termo insumos para a sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins.

Nos anos de 2012 e 2013, ocorreu um aumento significativo no número de decisões proferidas no CARF pretendendo conceituar o signo *insumos* para fins de tomada de créditos do PIS/Cofins. Encontram-se, ainda, decisões utilizando a metodologia analógico-interpretativa para importar o conceito da legislação do IPI⁹³, mas é possível verificar uma tendência de superação desse entendimento, haja vista que a quantidade de acórdãos que o aplicam é pequena.

As decisões mais interessantes são aquelas que pretendem modificar a metodologia utilizada, afastando a ideia de analogia, para aplicar um conceito próprio de insumos para a não-cumulatividade do PIS/Cofins. Merece destaque, nesse sentido, o voto proferido pelo Conselheiro José Antônio Francisco no Acórdão n. 3302-001.781, em que se defendeu expressamente a criação de conceito próprio de insumos para as contribuições. Assim entendeu o Conselheiro da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

⁹³ Como, por exemplo, os Acórdãos n. 3102-001.272; 3102-001.270 e 3102-001.269.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

Dessa forma, o que o Conselheiro propõe é uma definição própria para o vocábulo “Insumos” aplicável ao sistema não-cumulativo das contribuições. Para tanto, estabelece que o insumo somente poderá gerar crédito de PIS/Cofins quando: (i) for utilizado de forma direta ou indireta pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); (ii) for indispensável para a formação daquele produto/serviço e, finalmente, (iii) estiver relacionado ao objeto social da empresa contribuinte. Na esteira desse entendimento, existem diversos outros acórdãos⁹⁴.

Por fim, ao analisar os acórdãos proferidos no ano de 2014 (no período de janeiro a outubro), é possível afirmar que existe uma forte tendência daquele Tribunal Administrativo para rechaçar a aplicação dos conceitos de insumos das legislações do IPI e do IRPJ, afirmando-se a necessidade de uma metodologia própria para fins de verificação dos insumos na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins. Essa metodologia própria que está se formando na jurisprudência administrativa federal pode ser resumida pelas seguintes características:

Não se aplica, para apuração do insumo de PIS não cumulativo previsto no inciso II, artigo 3º, Lei n. 10.637/02, o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico de imposto de renda que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na

⁹⁴ O Acórdão n. 3803-003.416, por exemplo, estabelece que: “insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.”

produção/fabricação de produtos/serviços; for INDISPENSÁVEL para a formação do produto/serviço final e for RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso.⁹⁵

Desse modo, conforme exposto acima, os resultados da pesquisa de jurisprudência realizada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁹⁶ permite afirmar que houve um amadurecimento na forma de abordagem e entendimento da questão. A problemática do conceito de insumos principiou sendo analisada de forma superficial, com a simples aplicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal – que utilizam o conceito de insumos do IPI – passando posteriormente a discutir a questão de forma mais completa e aprofundada, o que levou à aplicação por analogia do conceito de insumos do IRPJ – custos e despesas necessárias – chegando, finalmente, à proposta de conceituação própria.

Nesse sentido, a Conselheira do CARF Susy Gomes Hoffmann⁹⁷ afirma que se formaram três correntes principais no tribunal administrativo:

(a) A primeira corrente, considera que o termo insumo referido na legislação do PIS e da Cofins deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Segundo a Conselheira, esse entendimento já está superado.

(b) A segunda corrente, identifica que o termo “insumo” indicado na legislação do PIS e da Cofins deve seguir a legislação do IRPJ. Essa corrente é considerada minoritária pela Conselheira.

(c) A terceira corrente apontada, consiste no afastamento das aplicações analógicas tanto do conceito de insumos para o IPI quanto do conceito de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Defende que os insumos para a sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins devem ser definidos por critérios próprios.

⁹⁵ Acórdão n. 3302-002.674, de relatoria da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, proferido em 19/08/2014.

⁹⁶ Acesso via sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: <http://carf.fazenda.gov.br>.

⁹⁷ HOFFMANN, S. G. **O conceito de insumo na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS**. Revista Tributária das Américas, v. 06, p. 201-217, 2012.

Esses critérios próprios, conforme demonstrado anteriormente, consistem na verificação, caso a caso, das seguintes características que devem ser verificadas nas aquisições para que sejam consideradas insumos para a não-cumulatividade do PIS/Cofins: (i) deve ser utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação/prestação de produtos/serviços; (ii) deve ser indispensável para a formação do produto/serviço final; (iii) deve estar relacionado com o objeto social do contribuinte.

Assim, a conclusão a que se chega após a pesquisa realizada na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no período compreendido entre janeiro de 2009 e outubro de 2014 é que houve uma evidente evolução na forma de abordagem da questão dos insumos para a não-cumulatividade do PIS/Cofins. Partiu-se de uma aplicação imediata e acrítica das Instruções Normativas n. 247 e 404 (analogia com o conceito do IPI), passando por uma aplicação que se aproximava das noções de custos e despesas necessárias presente na legislação do Imposto de Renda, para se chegar à orientação mais recente, que consiste na verificação caso a caso das características necessárias para que exista o direito ao crédito.

3.3. ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS

3.3.1. TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, os dois primeiros acórdãos sobre o tema foram proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no ano de 2006⁹⁸. A fundamentação utilizada pelos acórdãos teve como argumento central a literalidade da lei, ou seja, entende que o artigo 3º das Leis 10.673 e 10.833 trouxe um rol detalhado e taxativo de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Como forma de exemplificar essa linha de pensamento, veja o seguinte trecho da ementa de uma dessas decisões:

(...) Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel

⁹⁸ AC 2005.71.04.004365-6/RS e AMS 2004.72.05.005041-2/SC.

e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.⁹⁹

Assim, é possível afirmar que os primeiros acórdãos do TRF da 4ª Região acerca do conceito de insumos para a sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins aplicaram estritamente a previsão legal constante do artigo 3º, desconsiderando qualquer tipo de argumentação do contribuinte para fins de ampliação de tal conceito.

Seguindo essa linha de fundamentação, calcada em uma interpretação literal da dicção dos artigos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, existem diversos acórdãos proferidos pelos Tribunais Regionais de todo o país¹⁰⁰, o que permite que se afirme ser uma das correntes relevantes de decisão da matéria em comento.

Existe outra linha de argumentação para a conceituação de insumos para fins de creditamento na não-cumulatividade do PIS/Cofins, cuja primeira ocorrência se deu no Acórdão 2005.71.08.011107-7/RS, cuja relatora foi a Desembargadora Taís Schilling Ferraz, da 1ª Turma do TRF4, publicado em 28/11/2007, segundo a qual o conceito de insumos para não-cumulatividade do PIS/Cofins deve ser o mesmo adotado para a não cumulatividade dos impostos não-cumulativos, IPI e ICMS.

Conforme decidiu a 1ª Turma, na ocasião,

⁹⁹ AC 2005.71.04.004365-6/RS, 1ª Turma do TRF – 4ª. Região, Desembargador Relator Vilson Darós - julgamento em 22.11.2006, DOU 04.12.2006.

¹⁰⁰ A pesquisa realizada pelas Advogadas Graciela Carpio, Ivanete Regoso e Kalinka Bravo no curso de pós-graduação do IBET/INEJE, apresentada no Simpósio "Questões Atuais e Polêmicas de PIS e COFINS e Tributação Internacional" em 25/10/2012, aponta as seguintes decisões como representativas da corrente "critério legal": 2008.34.00.024255-4/DF, 2004.61.00.018919-0/SP, 2007.61.00.009362-9/SP, 2004.61.00.011179-5/SP, 2009.71.07.002762-2/RS, 2008.71.00.022919-5/RS, 2008.72.06.000366-7/SC, 2007.72.00.014164-2/SC, 2006.71.04.002013-2/RS, 2007.72.05.003782-2/SC, 0002942-69.2009.404.7201/SC, 0005493-19.2009.404.7105/RS, 2008.71.04.004297-5/RS, 2005.71.04.004361-9/RS, 2006.71.08.004989-3/RS, 2007.71.08.008152-5/RS, 2007.72.01.000245-6/SC, 2007.71.07.001474-6/RS, 2005.71.00.038927-6/RS, 2007.70.00.022002-1/PR, 2009.71.07.002230-2/RS, 2005.72.00.012527-5/SC, 2005.71.11.003837-1/RS, 2005.71.04.004367-0/RS, 2007.72.01.000244-4/SC, 0027722-22.2008.404.7100/RS, 2007.72.00.014164-2/SC, 482.651/CE, 518.020/AL, 99.030/CE, 518.627/PE, 511.399/AL, 448.830/PE, 524.592/CE, 525.032/PE, 492.718/PE, 3.060/CE, 527.787/PE, AC 510.062/PE, 517.844/PE, 468.157/CE.

não ofende o princípio da não-cumulatividade, estabelecido no artigo 195, § 12, da CF, a vedação ao creditamento dos valores pagos relativos à aquisição de bens e serviços, que não se constituam em componentes físicos do bem ou não sejam (os serviços) empregados na própria atividade de produção. Modalidade de dedução física de valores da base de cálculo do PIS e da COFINS em operações posteriores, que se compatibiliza com a não-cumulatividade já adotada no caso dos impostos sobre o valor agregado.¹⁰¹

Nos anos seguintes, a grande maioria dos julgados acerca do tema nos Tribunais Regionais Federais utilizou-se de uma das duas correntes acima expostas. Sendo que no ano de 2009, a maior parte das decisões utilizou-se do argumento que interpreta o conceito de insumos por meio de analogia ao conceito utilizado para o IPI e ICMS¹⁰².

Importante destacar, ainda, o reconhecimento por grande parte dos acórdãos analisados da legalidade do conceito de insumo presente na IN SRF 404/04. Como faz, por exemplo, o seguinte acórdão prolatado pela Segunda Turma do TRF da 4ª Região:

O conceito de insumo esposado na IN SRF n.º 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o creditamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa¹⁰³.

Há, no ano de 2011¹⁰⁴, a publicação de uma decisão inédita a respeito da matéria no âmbito dos Tribunais Regionais Federais. Em acórdão proferido pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujo relator foi o Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik¹⁰⁵, decidiu-se que o conceito de insumos para fins de descontos de créditos na sistemática não-cumulativa do

¹⁰¹ AC 2005.71.08.011107-7/RS, 1ª. Turma do TRF 4ª. Região, Desembargadora Federal Relatora Taís Schilling Ferraz, julgamento em 14.11.2007, DOU em 28.11.2007.

¹⁰² Nessa linha, destaca a pesquisa citada em nota anterior os seguintes acórdãos: 2004.38.00.037579 9/MG, 2004.61.19.001964-0/SP, 2005.61.00.028586-8, 2005.61.00.011766-2, 2005.61.02.010301-2, 2009.71.07.001153-5/RS, 5000760-88.2010.404.7201/SC, 2008.71.07.005075-5/RS, 5000980- 58.2010.404.0000/SC, 0003616-38.2009.404.7107/RS, 0005258-46.2009.404.7107/RS, 2005.71.08.011107-7/RS, 2007.72.01.000791-0/SC, 2005.71.00.027722-0/RS, 5000098- 48.2010.404.7000/PR, 508.684/PE, 492.745/SE, 499.192/RN, 98.876/RN, 96.286/CE, 509.644/CE, 97.191/CE, 17.490/CE.

¹⁰³ TRF4, AC 2007.72.01.000791-0, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 19/11/2008.

¹⁰⁴ Não obstante existirem acórdãos divergentes, o parâmetro de julgamento permaneceu sendo o de interpretação literal da legislação que rege o tema, constituindo a ampla maioria das decisões prolatadas no período sobre a questão.

¹⁰⁵ TRF4, AC 2008.71.08.008667-9, Primeira Turma Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 22.09.2011.

PIS e da Cofins deveria ser mais amplo do que a definição constante das Instruções Normativas da Receita Federal, aproximando-se do critério utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

Também nesse ano, foi publicado importante acórdão pelo Tribunal Regional Federal da 5ª região, no julgamento da Apelação Cível n. 517.892/PE. A relevância dessa decisão consiste na utilização de um critério próprio, que afasta a aplicação analógica do conceito de insumos para o IPI e o conceito do IRPJ. O que foi realizado na ocasião foi um julgamento considerando as peculiaridades do caso concreto, analisando-se quais as despesas realizadas para que a atividade empresarial pudesse se desenvolver e auferir as receitas da exploração de sua atividade. Veja-se, por oportuno, a ementa da decisão:

GASTOS RELATIVOS A VALE-TRANSPORTE, VALE-REFEIÇÃO OU ALIMENTAÇÃO, ASSISTÊNCIA MÉDICA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. GASTOS RELATIVOS À FARDAMENTO OU UNIFORME, AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE EMPREGADOS, DESPESAS DE VIAGENS E HOSPEDAGENS, ALÉM DE TREINAMENTO AOS EMPREGADOS EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CREDITAMENTO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A legislação tributária institui o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social (PIS e COFINS), devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
2. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial, considerando-se como insumo, para fins da apuração dos descontos na sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS, os dispêndios ou despesas com a própria atividade empresarial, realizados para que esta possa se desenvolver e auferir as receitas da exploração de sua atividade.
3. Por se tratar de insumos, cabível a utilização dos gastos relativos a fardamento ou uniforme, aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de empregados, despesas de viagens e hospedagens, além de treinamento aos empregados em razão da prestação de serviço, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à COFINS e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
4. Por se tratar de salários pagos na forma de utilidade, portanto abrangidos pela redação do artigo 3º, §2º, I da Lei n. 10.833/2003, afasta-se a possibilidade de compensação de verbas que se destinarem a pagamento de vale-transporte, vale-refeição ou alimentação e assistência médica.

5. (...)

6. Apelação parcialmente provida para assegurar-lhe o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, atualizados monetariamente, pelos índices oficiais relativos aos insumos sobre fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de empregados, despesas com viagens e hospedagens dos empregados, além de treinamento efetivado aos seus funcionários, decorrentes da prestação de serviço na área de logística.” (AC 517.892/PE, 4ª. Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª. Região, Desembargadora Federal Relatora Nilcéa Maria Barbosa Maggi, julgado em 08.07.2011, DOU 21.07.2011).

O acórdão, cujo voto condutor foi elaborado pela Desembargadora Nilcéa Maria Barbosa Maggi, julgou como sendo possível o aproveitamento de créditos em relação aos dispêndios com fardamentos ou uniformes fornecidos aos funcionários, combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de empregados e treinamento efetivado aos funcionários. Importante destacar, ainda, que o acórdão relaciona essa possibilidade de tomada de crédito à persecução do objeto social da empresa, qual seja, a prestação de serviço na área de logística.

Conforme apresentado anteriormente, esse entendimento se aproxima da interpretação mais recente dada à matéria pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo possível afirmar que há uma tendência nesse sentido, a medida que a análise do tema amadurece.

Entre os anos de 2012 e 2014, a pesquisa realizada permite afirmar que a grande maioria dos acórdãos publicados utiliza como fundamento o critério legal para considerar quais os gastos podem ser considerados insumos dando ensejo à tomada de créditos, ou seja, fundamentam suas decisões em uma interpretação literal das leis 10.637/02 e 10.833/03¹⁰⁶. Todavia, a interpretação literal do rol taxativo constante das supramencionadas leis desconsidera a constitucionalização do princípio da não-cumulatividade por meio da EC n. 42. Conforme explanado anteriormente, a partir do momento em que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins passou a ser prevista pela Constituição Federal, a cãnone hermenêutico utilizado para a leitura da legislação infraconstitucional foi modificado. Em outras palavras, a não-cumulatividade das contribu-

¹⁰⁶ De forma exemplificativa, os acórdãos n. 5005087-50.2013.404.7111, 5015725-78.2013.404.7003, 5015726-63.2013.404.7003, 5026066-08.2014.404.7108.

ições deixou de ser uma liberalidade do legislador para se tornar uma imposição constitucional.

Como se percebe, o conceito constitucional de não-cumulatividade para as contribuições não é unívoco na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, devendo ser uniformizada a jurisprudência a esse respeito, tarefa que incumbe ao Supremo Tribunal Federal. De igual forma, o conceito de insumos constante das Leis n.s. 10.637/02 e 10.833/03 também não está bem definido pela jurisprudência, motivo pelo qual o Superior Tribunal de Justiça deverá se posicionar a respeito das divergências jurisprudenciais apontadas.

3.3.2. TRIBUNAIS SUPERIORES

A matéria em questão foi objeto de algumas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça. O entendimento da Corte, ao menos em um primeiro momento, era no sentido de também confirmar a legalidade das Instruções Normativas publicadas pela Receita Federal do Brasil, por não restringirem o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, mas somente o explicitarem¹⁰⁷. Ademais, os acórdãos proferidos pelo STJ salientam a impossibilidade de discutirem o conceito de insumos para fins de não-cumulatividade, uma vez que se trataria de matéria constitucional, cabendo sua interpretação, pois, ao Supremo Tribunal Federal.

No ano de 2014, por meio de decisão proferida pelo relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, publicada no Diário Oficial em 22 de abril, foi reconhecido que *há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto julgamento do feito à egrégia 1ª. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no artigo 543-C do CP e artigo 2º, §1º, da Resolução STJ 8/208*¹⁰⁸.

Esse julgamento ainda não ocorreu, tendo sido adiado pelo relator em decisão publicada no Diário Oficial em 23 de setembro do ano corrente.

¹⁰⁷ Nesse sentido, os acórdãos AgRg no REsp 1429759/SC e REsp 1128018/RS.

¹⁰⁸ REsp 1221170(2010/0209115-0 - 22/04/2014) Decisão Monocrática- Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO.

O enfrentamento da questão pelo Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não é amplo até o presente momento, tendo sido localizados somente dois acórdãos, um do ano de 2011 e outro do ano de 2013, em que restou decidido que *a discussão acerca do conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS não alcançaria status constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie*¹⁰⁹.

Todavia, recentemente foi reconhecida a Repercussão Geral da matéria, visando à uniformização de jurisprudência pelo plenário da Corte Suprema. A decisão foi proferida pelo relator Ministro Luiz Fux e publicada no dia 11 de setembro de 2014. Até o presente momento, está pendente o julgamento de mérito da questão.

Por oportuno, colaciona-se trecho da decisão que reconheceu a Repercussão Geral, no qual o Ministro Luiz Fux esclarece o fundo constitucional da discussão em comentário:

Verifica-se que a controvérsia foi decidida com fundamento em norma constitucional. O texto da EC 42/03, ao cuidar da matéria quanto ao PIS e à COFINS, referiu que “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” (CF artigo 195, §12), deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à exegese pontuada, ou qualquer outra.

Portanto, não há, na construção, a escolha desta ou daquela técnica de incidência do princípio a nortear sua aplicação. Relevante, portanto, a definição pela Suprema Corte do núcleo fundamental do princípio da não-cumulatividade quanto à tributação sobre a receita, já que com relação aos impostos indiretos (IPI e ICMS) a corte vem assentado rica jurisprudência.

*Nesta senda, as restrições previstas nas referidas leis, a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no §12 do artigo 195 da CF*¹¹⁰.

Destarte, a questão está aguardando definição das Cortes Superiores, sendo que tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça já reconheceram a relevância e a importância da questão, de modo que

¹⁰⁹ RE-AgR 707179 e RE-AgR 648475.

¹¹⁰ ARE 790928 RG/PE.

uma definição mais clara acerca do conceito de insumos deve ser estabelecida nos próximos meses.

3.4. CONSIDERAÇÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DE UM CONCEITO AMPLO DE INSUMOS

A fim de se compreender as possibilidades de interpretação do vocábulo "insumos" vistas até aqui, mostra-se imprescindível uma breve compreensão acerca das diversas técnicas hermenêuticas utilizadas hodiernamente. Assim, acredita-se ser possível realizar uma crítica acerca da forma como vem sendo interpretado o símbolo, o que se verifica pelo grande número de conflitos e posicionamentos divergentes acerca do tema.

Por entender-se que a incerteza e a indefinição a respeito das significações dos termos empregados, sobretudo no Direito Tributário — que lida com a afetação estatal em uma das mais importantes esferas subjetivas do indivíduo, o patrimônio — geram insegurança jurídica, a qual enfraquece o sistema jurídico como um todo, afirma-se ser imprescindível reduzir ao máximo sua existência dentro do sistema, na medida do possível e cognoscível.

O postulado da segurança jurídica está intrinsecamente ligado à ideia de proteção da confiança, no sentido de que o contribuinte possui a necessidade de poder criar expectativas ao pautar sua conduta por uma norma previsível.

A esse respeito, conforme defende a teoria de Niklas Luhmann¹¹¹ sobre a confiança sistêmica, a confiança não significa mera esperança, pois ela implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia, também é qualidade que expande os tempos de um sistema, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro.

Destarte, chega-se ao objetivo central da presente pesquisa, qual seja, apresentar uma crítica fundamentada à jurisprudência — tanto administrativa quanto judicial — no que tange à conceituação do vocábulo "insumos" para fins

¹¹¹ DERZI, M. A. M. . **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. 1. ed. São Paulo: Noeses Ltda, 2009.P. 589.

de efetivação do princípio da não-cumulatividade nas contribuições ao PIS e da Cofins.

Após, tecem-se algumas considerações acerca das opções mais viáveis para que se consiga esclarecer o conflito de interpretações da maneira mais benéfica possível, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Necessário ter claro, entretanto, que a presente pesquisa não possui pretensão de esgotar o tema, nem, tampouco, oferecer uma resposta final e absolutamente verdadeira. O que se pretende, sim, é apresentar algumas das possíveis alternativas presentes na doutrina para que o conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins seja empregado de modo a dar a maior eficácia possível ao princípio da não-cumulatividade, sem perder de vista o postulado da segurança jurídica.

3.4.1 PRINCIPAIS TÉCNICAS DE INTERPRETAÇÃO

Como afirma Roscoe Pound, existem três etapas elementares na aplicação da lei:

Três medidas são afetas à decisão de uma controvérsia, segundo a lei: 1) Encontrar a lei, averiguar qual de múltiplas normas no sistema legal é a aplicável ou, se nenhuma for aplicável, elaborar uma norma para a causa em discussão (a qual pode ou não ser válida como norma para casos subsequentes), na base de elementos fornecidos de algum modo, os quais são assinalados pelo sistema legal; 2) interpretar a norma assim escolhida ou articulada, isto é, determinar seu significado, tal como foi enquadrada e respeitando seu âmbito de intenção; 3) aplicar à causa em exame a norma assim encontrada e interpretada. No passado tudo isso foi confundido sob o nome de interpretação¹¹².

Conforme bem delineado pelo doutrinador norte-americano, o ato de interpretação faz parte da aplicação da lei, consistindo seu objeto na lei aplicável ao caso concreto em análise, por meio da qual se chegará à norma.

Por sua vez, Luís Roberto Barroso, ao falar sobre as formas modernas de interpretação constitucional, assevera que

¹¹² POUND, Roscoe. **Uma introdução à Filosofia do Direito**. Edição traduzida do inglês por Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1965. P. 55.

Ao intérprete constitucional caberá visualizá-la em cada caso e seguir-lhes as prescrições. A generalidade, abstração e capacidade de expansão dos princípios permite ao intérprete, muitas vezes, superar o legalismo estrito e buscar no próprio sistema a solução mais justa, superadora do *summum jus, summa injuria*. Mas são esses mesmos princípios que funcionam como limites interpretativos máximos, neutralizando o subjetivismo voluntarista dos sentimentos pessoais e das conveniências políticas, reduzindo a discricionariedade do aplicador da norma e impondo-lhe o dever de motivar seu convencimento¹¹³.

Como afirma Humberto Theodoro Júnior, existe uma correlação necessária entre Direito, norma e interpretação. Advoga o processualista, na toada das teorias modernas de linguagem, que símbolos precisos e unívocos não existem e que toda norma jurídica, antes de ser aplicada, precisa necessariamente passar por um processo de interpretação. Conforme ensina Humberto,

(...) direito é norma; norma é linguagem; linguagem é símbolo; símbolos não são precisos e unívocos; exigem interpretação antes de serem traduzidos e aplicados aos fatos concretos sobre os quais a norma tem de ser aplicada¹¹⁴.

No sentir de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a doutrina hermenêutica se constitui como teoria dogmática que expressa como deve ser interpretado o Direito. Assim, as regras hermenêuticas formulam-se como orientações sobre os objetos e os propósitos da interpretação¹¹⁵.

Utilizadas como métodos de orientação para os problemas de decidibilidade dos conflitos, que usualmente são de ordem sintática, semântica e pragmática, as regras e técnicas hermenêuticas podem ser sintetizadas nas seguintes¹¹⁶: interpretação gramatical ou linguística; interpretação sistemática; interpretação teleológica e axiológica. Ainda, pode-se falar na utilização dessas técnicas de modo que produzam resultados restritivos ou extensivos, conforme veremos.

¹¹³ BARROSO, Luís Roberto . **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo : Saraiva, 1996. P. 150.

¹¹⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Interpretação e aplicação das normas jurídicas**. Doutrinas Essenciais de Direito Civil, vol. 1, p. 1281, Outubro de 2010.

¹¹⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008. P. 252.

¹¹⁶ A divisão aqui utilizada é referência à obra de Tercio Sampaio Ferraz Jr: **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008. Foram realizados alguns acréscimos, mas a didática de exposição foi preservada.

Na interpretação gramatical utilizam-se argumentos linguísticos como elementos de justificação racional da interpretação jurídica. Conforme assevera Humberto Ávila,

Os argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos. Eles podem ser qualificados como semânticos, quando referentes ao significado das expressões; e sintáticos, quando relacionados a sua estrutura gramatical. Os argumentos semânticos podem, ao seu turno, fazer referência tanto ao uso comum da linguagem (linguagem ordinária) quanto a sua utilização técnica (linguagem técnica). A utilização técnica da linguagem pode decorrer tanto de uma definição legislativa ou doutrinária quanto do uso por especialistas na matéria¹¹⁷.

Assim, aplicando-se técnicas de interpretação gramatical ao caso do conceito de insumos para sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins, chega-se aos seguintes resultados:

1. Interpretação gramatical empregando o uso comum da linguagem:

Por meio da utilização do uso comum da linguagem, a interpretação do símbolo insumo deve ser buscada em dicionários de língua portuguesa, de modo que o intérprete tentará empregar o sentido mais literal possível à expressão objeto da interpretação. Nesse sentido, veja-se a definição de "insumo" para alguns dicionários modernos de língua portuguesa:

in.su.mo

sm (ingl in(put)+(con)sumo) Neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final. Insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai¹¹⁸.

in·su·mo

(latim insumo, -ere, empregar, gastar, aplicar a)
substantivo masculino

¹¹⁷ AVILA, H. B. . **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), São Paulo, v. 79, p. 163-183, 2001. P. 7.

¹¹⁸ MICHAELIS, **Dicionário de Língua Portuguesa**. Editora Melhoramentos Ltda, 2009. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>> Acesso em 23/10/2014.

[Economia] Elemento ou conjunto de elementos que entra na produção de bens ou serviços¹¹⁹.

Assim, é possível afirmar que por meio de um processo de interpretação gramatical com emprego do uso comum da linguagem chega-se a um conceito de insumos bastante vago e genérico, como não poderia deixar de ser. Esse tipo de interpretação é pouco útil para a hermenêutica jurídica, uma vez que considera a palavra isolada de qualquer contexto, de qualquer função ou expressão. Os textos constantes das legislações não são meros textos, são dispositivos normativos, ou seja, possuem a pretensão de pautar condutas, de estabelecimento de um dever-ser, são prescritivos¹²⁰ e não meramente descritivos.

A esse respeito, veja-se a crítica elaborada pelo Conselheiro do CARF Sidney Eduardo Stahl:

tenho que discutir o significado de insumos no contexto dos créditos passíveis de creditamento para as contribuições em comento é inadequado e essa discussão acaba por desvirtuar o sentido da norma, digo isso por dois motivos: o um, porque o crédito, conforme expresso acima, não se dá sobre os insumos, mas em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo. Portanto, a vinculação está nos bens e serviços que se utilizam as empresas para que possam prestar serviços e/ou produzir ou fabricar aquilo que lhes gera a receita que será tributada pelo PIS e pela COFINS; e o dois, porque o termo "insumo", apontado na norma acima transcrita (inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02), não é usado como substantivo, ou seja, como nominação, ser, coisa ou substância. O termo insumo é um qualificativo genérico dado aos bens e serviços que os endereçam para a utilidade de compor os bens e serviços destinados à venda, ou seja, o termo "insumo" é parte de uma oração subordinada adverbial condicional e serve para expressar uma condição para que o fato expresso na oração principal possa ocorrer, estando direcionada à utilidade dos bens e serviços na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda¹²¹.

Destarte, o termo "insumo" na forma em que foi utilizado no texto das Leis n. 10.833/03 e 10.637/02 não pode ser considerado como substantivo, mas sim como qualificativo genérico dado aos bens e serviços que forem utili-

¹¹⁹ PRIBERAM, **Dicionário de Língua Portuguesa**. Priberam Informática S.A, 2008-2013. Disponível em < <http://www.priberam.pt/>> Acesso em 23/10/2014.

¹²⁰ KELSEN, Hans. **Pure Theory of Law**. 2nd Edition New Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd, 2005. P. 5 - 15.

¹²¹ Acórdão n. **3801003.887** - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Sessão de 23 de julho de 2014.

zados pelos contribuintes como tal. Por esse motivo, argumentos a favor de uma interpretação literal do termo insumos não são razoavelmente sustentáveis.

2. Interpretação gramatical empregando o uso técnico da linguagem:

Por sua vez, a técnica de interpretação gramatical por meio do emprego do uso técnico da linguagem leva em consideração a utilização do termo que está sendo interpretado pelos profissionais e especialistas de uma área. No caso do conceito de insumos para não-cumulatividade das contribuições, deve-se empregar o uso do símbolo por economistas e tributaristas. Conforme define Paulo Sandroni, Insumo-produto é a

Relação entre os gastos dos fatores de produção e o produto resultante, também conhecido como *input-output*. A análise do insumo-produto é uma técnica que quantifica a interdependência dos setores produtivos de uma economia nacional, marcando as transferências de bens de produção de um setor a outro¹²².

Consoante define o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro, insumo

é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final.

São os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção¹²³

Também procurando explicitar o significado exato da expressão, Marco Aurélio Greco sustenta que

O termo "insumo" não indica uma substância em si (material, química, física etc.) Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo ('X') e algo ('Y') perante o que 'X' assim deve ser visto¹²⁴.

¹²² SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. São Paulo: Abril S.A. Cultural, 1985. P. 212.

¹²³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. P. 214.

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário. vol. 6, n. 34, agosto de 2008. P. 5.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado defende que o conceito de insumo, no que diz respeito à não-cumulatividade das referidas contribuições, deve ser o mais amplo possível, abrangendo tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo respectiva¹²⁵.

Como se percebe, a mesma crítica efetuada anteriormente é válida para essa técnica de interpretação. Na esteira do pensamento de alguns dos autores aqui citados, o conceito de insumos deve ser analisado de forma relacional, ou seja, dentro de um determinado sistema produtivo, verificando-se as características particulares de cada cadeia de produção. Ao mesmo tempo, essa análise deve ser feita à luz das definições legais, e tendo em conta a materialidade do tributo, conforme visto anteriormente. Em síntese, defende-se aqui a impossibilidade de conceituação de insumos de forma genérica, haja vista que, por exemplo, o conceito de insumo para o Imposto sobre Produtos Industrializados é um, ao passo que, para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, é outro.

Tendo visto e rechaçado a utilização de interpretação gramatical para definição de insumos para não-cumulatividade do PIS/Cofins, passa-se ao estudo das técnicas de interpretação sistemática. Novamente traz-se à colação a lição de Humberto Ávila a respeito dos argumentos por uma interpretação sistemática:

Os argumentos sistemáticos, a despeito de serem fundados na estrutura do sistema jurídico, dizem respeito aos seus elementos ou a sua aplicação. Eles são decorrência das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência), e entre norma e fato (generalização e individualização). Por meio delas, evita-se e supera-se a contradição entre os elementos do sistema, ganhando-se, pela combinação entre os elementos e pela superação das contradições, em consistência, e pelo significado advindo do conjunto de todos os elementos, em coerência¹²⁶.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 190.

¹²⁶ AVILA, H. B.. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), São Paulo, v. 79, p. 163-183, 2001. P. 10.

Segundo afirma o Professor, os argumentos sistemáticos subdividem-se em argumentos contextuais e jurisprudenciais¹²⁷. A técnica de interpretação sistemática contextual consiste em se considerarem na interpretação as demais normas do sistema jurídico que, em conjunto com a expressão objeto da interpretação, possibilitarão que se chegue à norma.

Aqui se inserem duas das principais interpretações utilizadas pelos tribunais administrativos e judiciais acerca da controversa definição do conceito de insumos para a não-cumulatividade das contribuições: a analogia com o conceito do IPI e a analogia com o conceito do IRPJ.

Uma das possibilidades de interpretação segundo essa técnica consiste em, por aplicação do princípio da igualdade, e utilizando-se do emprego do argumento *a simili* ou analógico, é possível atribuir a mesma consequência normativa estabelecida para determinado caso a outro caso, contanto que sejam semelhantes¹²⁸.

Sobre o tema, Andrei Pitten Velloso traz importante lição acerca da metodologia de aplicação da analogia jurídica:

Em se tratando de analogia jurídica, a equiparação das espécies semelhantes opera-se mediante a atribuição de idênticas consequências jurídicas, o que se leva a cabo por meio da imputação da consequência jurídica da norma pré-analógica aos fatos semelhantes àqueles que configuram a sua hipótese, criando-se, assim, a norma analógica¹²⁹.

Nesse contexto, conforme já explicitado anteriormente nessa pesquisa, afirma-se que a utilização de analogia para conceituar o vocábulo "insumo" para fins de incidência não-cumulativa do PIS/Cofins é equivocada. Tanto o emprego do significado do símbolo insumo para o funcionamento do IPI, quanto o emprego por analogia do conceito de custos necessários do IRPJ esbarram em um dos passos necessários para a realização da analogia jurídica. Isso porque a equiparação das espécies não é possível, haja vista existirem diferenças estruturais entre os tributos.

¹²⁷ Os argumentos jurisprudenciais foram analisados de forma aprofundada anteriormente.

¹²⁸ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: studi di teoria e metateoria del diritto**. Torino: Giapichelli, 1996. p. 180. *apud* AVILA, H. B.. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista de Direito Tributário (São Paulo), São Paulo, v. 79, p. 163-183, 2001.

¹²⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Analogia e Isonomia no Direito Tributário**. In Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 2, p. 279, Fevereiro de 2011.P. 4.

A crítica à utilização de analogia para conceituação de insumos foi bem sintetizada por Diego Diniz Ribeiro, realizando uma análise jusfilosófica da questão. Veja-se

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (a) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (b) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito, o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹³⁰.

Segundo afirma, a definição de insumo deve ser estabelecida pelo caso em concreto, a partir das indagações problemáticas dele decorrentes e não por meio de um conceito legal idealizado, criado previamente de forma abstrata e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

Em verdade, a utilização de analogia não deve ser afastada de plano. Ela seria plenamente aplicável e produziria efeitos bastante importantes e relevantes caso houvesse em nosso sistema algum tributo com características semelhantes às contribuições PIS/Cofins, mormente no que tange à materialidade (base de cálculo e hipótese tributária). Como essa espécie não existe, a interpretação analógica deve ser afastada para a conceituação do termo "insumo" na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins.

Por fim, a técnica de interpretação que lança mão de argumentos teleológicos ou axiológicos pode ser assim sintetizada:

(...) a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das *consequências* avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que o legislador fosse capaz de mover suas próprias previsões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas previsões de suas próprias consequências. Assim, entende-se que, não importa a norma, ela há de ter, para o hermeneuta, *sempre*

¹³⁰ RIBEIRO, Diego Diniz. **Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 116, p. 137, maio de 2014.

um objetivo que serve para controlar até as consequências da previsão legal (a lei sempre visa aos fins sociais do direito e às exigências do bem comum, ainda que, de fato, possa parecer que eles não estejam sendo atendidos). Os métodos de interpretação, mormente o teleológico e axiológico, mostram-nos um esforço de integração (e de neutralização) de uma multiplicidade de valores¹³¹.

A aplicação desse método de interpretação parece ser o mais adequado para a neutralização dos conflitos entre contribuintes e Receita Federal. Isso porque a verificação da finalidade da norma permite que se efetive – que se dê eficácia – exatamente àqueles princípios com os quais o constituinte se preocupou. No caso da conceituação do vocábulo insumos para fins de efetivação do princípio da não-cumulatividade, há que se ter em conta a finalidade pela qual a Emenda Constitucional n. 42 foi promulgada.

A esse respeito, importante estudo foi realizado pela Fundação Getúlio Vargas, por meio do departamento GVPesquisa, objetivando uma Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC N. 42) do Governo Lula. Conforme narra o estudo, realizado em setembro de 2005, *"em abril de 2003, o Governo Lula encaminhou ao Congresso Nacional uma ampla proposta de reforma tributária, tendo como objetivos principais (i) simplificar o sistema tributário brasileiro, (ii) reduzir a cumulatividade dos tributos e (iii) acabar com a guerra fiscal"*¹³².

Depreende-se do trecho acima transcrito que uma das principais motivações do Governo ao apresentar a proposta de reforma tributária consistia em simplificar o sistema tributário e reduzir a cumulatividade dos tributos.

É nesse contexto que se insere a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, haja vista que, em agosto de 2002, o governo federal editou a Medida Provisória n. 66, que estipulou a incidência não-cumulativa para as contribuições ao PIS/PASEP. Entretanto, conforme consta da pesquisa realizada pela FGV, o efeito dessa alteração no sistema tributário não foi uma redução na arrecadação, muito antes pelo contrário, ela aumentou. Destarte, questiona-se se a alteração legal produziu os efeitos pretendidos inicialmente.

¹³¹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008. Pgs. 287 - 288.

¹³² DALL'ACQUA, Fernando Maida. **Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC n. 42) no Governo Lula**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005. P. 2.

Com efeito, confira-se o seguinte trecho da pesquisa supracitada:

Em agosto de 2002, o governo federal editou a Medida Provisória n. 66/2002 (posteriormente promulgada como Lei n 10.637/02, em dezembro de 2002), chamada de “Minirreforma Tributária”. Essa medida provisória trouxe mudanças importantes no sistema tributário brasileiro. Entre as modificações propostas, destacam-se o fim da cumulatividade das contribuições PIS/PASEP. Essas contribuições tiveram sua alíquota elevada de 0,65% para 1,65%, porém foi reduzido seu efeito cascata mediante a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre matérias-primas e outros insumos. Ao permitir a utilização de crédito, esse tributo que incidia sobre o faturamento tornava-se semelhante a um IVA. Essa mudança, apesar de mitigar a cumulatividade do PIS/PASEP, provocou um substancial aumento da arrecadação dessas contribuições. Segundo dados elaborados pelo IBPT (2003), em 2002, a arrecadação do PIS/PASEP somou 12,9 bilhões de reais, representando 5,3% da receita federal. Em 2003, com o fim da cumulatividade, a arrecadação atingiu 17,3 bilhões de reais, ou seja, um crescimento nominal de 35%, passando a representar 6,3% da arrecadação da Receita Federal. Isso demonstra que a mudança no PIS/PASEP, embora tenha melhorado a qualidade do tributo pela mitigação de sua cumulatividade, teve a calibragem de sua alíquota superestimada, resultando em um forte aumento da carga tributária sobre as empresas¹³³.

No mesmo sentido, a pesquisa verificou os resultados da criação da não-cumulatividade para a Cofins. Veja-se:

Comparando os resultados da antiga COFINS com a nova contribuição sobre valor agregado, observa-se que a mudança tal como efetivada assegurou um forte aumento de arrecadação. Inicialmente, a Receita Federal previa um aumento de 4,4 bilhões de reais na arrecadação da COFINS pela sua incidência sobre as importações de bens e serviços. Segundo estimativas do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, apenas no primeiro trimestre de 2004 registrou-se um aumento na arrecadação da COFINS de 2,24 bilhões de reais, representando um aumento aproximadamente 16% maior sobre igual período do ano passado. Esse aumento é ainda mais surpreendente, considerando-se que a não-cumulatividade passou a vigorar em fevereiro, sendo que o primeiro recolhimento ocorreu apenas em março¹³⁴.

O que se verificou é que a arrecadação tributária teve um aumento nominal de 35% para o PIS e de 16% para a Cofins após a instituição da sistemática não-cumulativa para as contribuições. Esse aumento pode estar relaciona-

¹³³ DALL'ACQUA, Fernando Maida. **Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC n. 42) no Governo Lula**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005. p. 31.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 32.

do com os seguintes fatores: (i) no período posterior às alterações legais o desempenho econômico do país foi melhor em relação ao período anterior; (ii) a criação da não-cumulatividade aumentou as alíquotas do PIS e da Cofins significativamente; (iii) uma das vantagens de um sistema não-cumulativo é a diminuição da sonegação fiscal, por conta do controle realizado pelos próprios contribuintes ao longo da cadeia produtiva; (iv) a má interpretação empregada pela Receita Federal do Brasil, que mitigou a não-cumulatividade por meio da publicação de diversas Instruções Normativas restringindo o conceito de insumo. O que foi chancelado pelo poder judiciário, na grande maioria dos casos.

No que tange ao objeto de estudo dessa monografia, é relevante tecer alguns comentários acerca do quarto fator que contribuiu para o aumento de arrecadação: a má interpretação empregada pela Receita Federal do Brasil e pelos tribunais nacionais.

Aqui retoma-se a aplicabilidade da técnica hermenêutica teleológica. Se é verdade que a criação do sistema de incidência não-cumulativa para as contribuições tinha como objetivo central diminuir a cumulatividade dos tributos, desonerando a carga tributária que incide sobre a produção e prestação de serviços, então é necessário que a interpretação dada ao conceito de insumos seja realizada à luz desse objetivo (*telos*). Por isso se afirma que o conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins deve ser bastante mais amplo do que aquele empregado pela Receita Federal do Brasil e por boa parte da jurisprudência nacional.

De mais a mais, conforme já se afirmou anteriormente, o texto constitucional que deve servir como cânone hermenêutico para a interpretação da legislação infraconstitucional¹³⁵, e a previsão constitucional da não-cumulatividade para o PIS/Cofins não delegou ao legislador a tarefa de limitar ou mitigar essa não-cumulatividade, mas tão somente estabelecer a quais setores da atividade econômica ela seria aplicada.

Destarte, por meio de uma interpretação que emprega argumentos teleológicos e axiológicos, chega-se a interpretação mais correta e racional do vo-

¹³⁵ BARROSO, Luís Roberto . **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo : Saraiva, 1996.

cábulo "insumos". Esse conceito deve ser amplo, deve ter como finalidade a mitigação da cumulatividade, produzido redução na carga tributária e aumentando a liberdade de desenvolvimento econômico, porquanto esse foi o objetivo declarado pela exposição de motivos da alteração legal e constitucional proposta.

3.4.2. A OPÇÃO RACIONAL POR UM CONCEITO AMPLO DE INSUMOS: LEGISLADOR RACIONAL E COERENTE

A fim de justificar o que se afirmou ao final do subcapítulo anterior – que a técnica interpretativa mais correta e racional para a resolução do conflito acerca do conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS/Cofins é a teleológica/axiológica – será realizado um breve estudo acerca de duas criações hermenêuticas utilizadas como modelos para a busca da melhor, mais racional e mais coerente interpretação dos dispositivos normativos e expressões legais. A primeira delas consiste na figura do Legislador Racional, a segunda é o postulado do Legislador Coerente. Ambas serão analisadas de forma resumida a seguir.

A figura do Legislador racional, conforme explica o Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é uma base para a fundamentação da atividade de interpretação dogmática do direito. Essa figura é uma hipótese, uma construção interpretativa que se torna necessária na medida em que se pretende interpretar as normas e expressões constantes de um ordenamento jurídico de forma racional, o que pressupõe determinados padrões de racionalidade e postulados a respeito do comportamento do legislador. Sem essa arcabouço doutrinário, não seria possível a conceitualização do conjunto de normas como decorrente de um sistema unitário e racional.

De forma resumida, o Legislador Racional pode ser esquematizado em treze propriedades que o caracterizam¹³⁶:

¹³⁶ NINO, Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. Apud FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008. P. 245-247.

A primeira propriedade é que o Legislador Racional é figura singular, em que pese a multiplicidade concreta (diversos atores num processo legislativo) deve ser pressuposta sua identidade: o legislador. A segunda é a permanência, isto é, o legislador não desaparece com a passagem do tempo e com a morte das vontades concretas. A terceira característica é a unidade. O legislador é o mesmo para todas as normas do ordenamento, desconsiderando-se as diferenças no tempo e no espaço e as diferentes competências normativas. Todo o ordenamento obedece a vontade do Legislador. A quarta característica do Legislador Racional é a consciência, ou seja, ele conhece todas as normas que emana, passadas e presentes, tendo ciência global do ordenamento. Como quinta característica, diz-se que o Legislador Racional é finalista. Ao sancionar uma norma, sempre tem alguma intenção. A sexta característica é a onisciência, o Legislador Racional é conhecedor de todos os fatos e condutas, nada lhe escapando, sejam eventos passados, sejam presentes ou futuros. Como sétima característica, a onipotência afirma que as normas criadas pelo Legislador Racional vigem até que ele próprio as substitua de forma soberana. A oitava característica diz que o Legislador Racional é justo, uma vez que nunca objetiva uma injustiça, sendo necessário, somente compreendê-lo bem. A nona é a coerência. Mesmo naqueles casos em que aparentemente o Legislador produziu normas inconsistentes, resolve-se o problema por invocação de *lex superior, posterior e specialis*. A décima característica consiste em afirmar que o Legislador Racional é omnicomprensivo, pois o ordenamento tudo regula, explícita ou implicitamente. Como décima primeira característica, a economicidade diz que o Legislador nunca é redundante, nunca usa palavras supérfluas, e cada norma, ainda que aparentemente esteja a regular a mesma *facti species*, tem na verdade uma função própria e específica. A décima segunda característica é a operatividade, haja vista que todas as normas por ele criadas possuem aplicabilidade, inexistindo normas ou palavras inúteis. A décima terceira e última característica é a precisão. O Legislador Racional, ainda que esteja utilizando palavras da língua natural, vagas e ambíguas, sempre confere a elas um sentido rigorosamente técnico.

Destarte, a atividade interpretativa, no modelo desenvolvido pela dogmática jurídica, envolve uma conceitualização ideal do legislador. Na forma do Le-

gislador Racional, que muito mais do que mera imagem retórica empregada e utilizada na argumentação jurídica, constitui a base racional para a fundamentação metodológica da atividade de interpretação jurídica¹³⁷.

Conforme afirma Ricardo Lobo Torres, algumas regras de interpretação podem ser extraídas das características essenciais do Legislador Racional. Com efeito, afirma Torres:

Destarte, do postulado de que o ordenamento jurídico é *omni-compreensivo, operativo e coerente*, extraem-se pelo menos estas três regras de interpretação:

a) os preceitos da Constituição incidem sobre todas as relações sociais, seja regulando-as expressamente, seja assegurando aos seus "jurisdicionados" aqueles *espaços livres do direito* de que todos precisam para o pleno desenvolvimento da sua personalidade;

b) não existem normas sobrando no texto da Constituição, todas são vigentes e operativas, cabendo ao intérprete tão somente descobrir o âmbito de incidência de cada uma delas, ao invés de admitir que o constituinte, racional também do ponto de vista econômico, possa ter gasto mais de uma palavra para dizer a mesma coisa; e

c) não existem conflitos reais entre as normas da Constituição, mas apenas conflitos aparentes, seja porque essas normas foram promulgadas conjuntamente, seja porque não existe hierarquia nem ordem de precedência entre as suas disposições¹³⁸.

A respeito do postulado do legislador coerente, é imperioso trazer à colação as ponderações de Humberto Ávila, que o analisou e aplicou ao caso da não-cumulatividade das contribuições:

Aqui entra em cena o 'postulado do legislador coerente': tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo conseqüente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores. O legislador, no entanto, não desenvolveu de modo conseqüente e isento de contradições o regime não cumulativo. Isso porque, embora o tenha adotado, deixou de honrar o critério de distinção eleito (capacidade compensatória de créditos anteriores) e a finalidade que o justi-

¹³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008. Pgs. 247.

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *In Dicionário de Princípios Jurídicos*. GALDINO, Flávio; TORRES, Sílvia Faber; TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. P. 132.

fica (afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico)¹³⁹.

Conforme indica o doutrinador, uma das principais desigualdades criadas pelo legislador decorre da criação de

uma legislação casuística, definindo os contribuintes que têm e os que não têm direito a crédito, ou delimitando as operações que geram e as que não geram crédito. Ora bem, se há créditos referentes a contribuições sociais embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados para o exercício das atividades dos contribuintes, deve haver o direito à sua dedução, sob pena de o regime não cumulativo ser descharacterizado e a finalidade legal justificadora da própria diferenciação entre os contribuintes ser negada. Nesse sentido, havendo créditos inseridos no valor das operações praticadas pelos contribuintes, deve haver o direito de o contribuinte compensá-los no momento de pagar as suas contribuições sociais. Não sendo assim, o legislador contradiz o sistema regulativo criado por ele próprio, violando, com isso, a norma fundamental da igualdade. A desigualdade interna está no fato de que contribuintes que se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legal adotado (ter créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados) são submetidos a regras diferentes, sem qualquer motivo justificador¹⁴⁰.

Desse modo, chega-se à conclusão de que a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins, prevista constitucionalmente no artigo 195, § 12 da Constituição Federal de 1998 (por meio da Emenda Constitucional n. 42), assegura o direito ao crédito em relação a todos os bens, serviços, custos ou despesas, onerados pelas referidas contribuições. Também é necessário que tenham sido adquiridos ou incorrido para – ou no regular desenvolvimento, ainda que indiretamente – das atividades que gerarão receitas igualmente oneradas pelas mesmas contribuições. Essa leitura deve ser feita tendo-se em conta a materialidade das contribuições, o texto constitucional e a anteriormente referida exposição de motivos das alterações na CF.

Qualquer outra interpretação da sistemática não-cumulativa das contribuições, que implique vedação aos créditos de PIS/Cofins, incorre em inaceitável sobreposição de incidências, com efeito cumulativo ainda mais gravoso do

¹³⁹ ÁVILA, H. B.. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In *Grandes questões de direito tributário*, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2007, p.180-181, (Coord. Valdir de Oliveira Rocha).

¹⁴⁰ ÁVILA, H. B.. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In *Grandes questões de direito tributário*, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2007, p.180-181, (Coord. Valdir de Oliveira Rocha).

que o existente no regime anterior as alterações legais, face à aplicação das alíquotas majoradas, exclusivas da sistemática não-cumulativa.

Nesse contexto, e considerando-se a previsão constitucional da não-cumulatividade das contribuições, constante do artigo 195, § 12 da CF, o conceito de insumos não pode ser interpretado de forma a reduzir ou limitar a possibilidade de tomada de créditos. O legislador ordinário está constitucionalmente impedido de produzir leis infraconstitucionais objetivando mitigar o alcance do dispositivo constitucional, a pretexto de regulamentá-lo. Da mesma forma, não pode a Receita Federal, com o mesmo pretexto, produzir Instruções Normativas que interpretem de forma claramente restritiva os termos legais e constitucionais.

Por meio do método interpretativo aqui proposto, devem ser entendidos como insumos, para fins da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, todos os bens, serviços, custos ou despesas, desde que tenham sido onerados pelas contribuições e que sejam empregados na atividade e desenvolvimento da empresa – direta ou indiretamente. A interpretação teleológica da norma constitucional e da legislação infraconstitucional permite que se chegue a esse conceito, de forma racional, haja vista que, conforme exposto anteriormente, qualquer outra interpretação empregada leva, necessariamente, a uma inconstitucionalidade das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Com isso, conclui-se que o conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins deve ser interpretado em conformidade à Constituição, por meio dos pressupostos do Legislador Racional e do postulado do Legislador Coerente, chegando-se a uma noção bastante mais ampla do que aquela defendida pela Receita Federal e parte da doutrina. É por meio da interpretação teleológica e axiológica que se afirma que o objetivo almejado pela não-cumulatividade das contribuições é desonerar a cadeia produtiva/de prestação de serviços, de modo que devem ser considerados como insumos todos aqueles bens, serviços, custos ou despesas que tenham sido adquiridos de pessoas jurídicas, que tenham sido onerados pelas contribuições e que irão auxiliar, direta ou indiretamente, na persecução do objeto social do contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou investigar e analisar a questão acerca do conflito na conceituação do vocábulo "insumos" para fins de efetivação do princípio da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins. O principal objetivo era demonstrar que a interpretação utilizada pela Receita Federal do Brasil e por parte da jurisprudência administrativa e judicial estava equivocada, por não ser sustentável racionalmente. A pesquisa também almejou propor um conceito mais amplo à expressão, o qual foi fundamentado por meio das origens históricas da não-cumulatividade, bem como com a aplicação das técnicas modernas de interpretação.

Inicialmente, buscaram-se as origens da sistemática de incidência tributária não-cumulativa, tendo-se identificado que a França foi o país pioneiro na adoção de medidas fiscais objetivando mitigar a cumulatividade dos tributos. Por meio da pesquisa histórica realizada, também foi possível constatar que grandes impérios e importantes países sofreram as consequências economicamente negativas por conta de incidências tributárias em cascata. Assim, verificou-se que a sistemática não-cumulativa modernamente é utilizada em todos os continentes, estando presente inclusive como normativa da União Europeia.

Buscaram-se, outrossim, as origens históricas da não-cumulatividade no Brasil, reconstruindo-se o caminho realizado pelo Direito Tributário nacional desde a primeira instituição de tributos não-cumulativos até chegar à não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins. Dessa forma, foi possível constatar que os principais tributos não-cumulativos da atualidade são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), muito provavelmente esse também foi um dos fatores que influenciou a interpretação do vocábulo "insumos" para o PIS/Cofins por meio de analogia com a legislação do IPI.

O estudo da Emenda Constitucional n. 42, que inseriu o parágrafo 12 no artigo 195 da Constituição Federal de 1988 conferiu *status* constitucional ao princípio da não-cumulatividade das contribuições. Todavia, a técnica legislativa utilizada não definiu ao certo qual deveria ser o método para a efetivação do princípio, diferentemente do que ocorreu para o IPI. Por outro lado, o texto

constitucional somente outorgou ao legislador ordinário a tarefa de selecionar quais setores da atividade econômica seriam atingidos pela incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins.

As Leis n.s 10.833/03 e 10.637/02 foram promulgadas com o objetivo de normatizar e dar operacionalidade à sistemática não-cumulativa da Cofins e do PIS, respectivamente. Ali estão definidos os contribuintes, a hipótese tributária, a base de cálculo e as alíquotas previstas em lei para a incidência não cumulativa das contribuições. Também foi instituído o método de compensação que permite que algumas aquisições oneradas pelas contribuições gerem créditos que poderão ser compensados futuramente, a fim de concretizar a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

O artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.673 determina que os bens, serviços, custos ou despesas que forem utilizados como insumos para a produção ou prestação de serviços dão direito a créditos que poderão ser descontados (compensados) com o valor de tributo a pagar. Entretanto, a interpretação do vocábulo "insumos" constante das referidas leis é objeto constante de conflitos entre os contribuintes e o Fisco federal. Existem, inclusive, Instruções Normativas publicadas pela Receita Federal que pretendem explicitar os termos da lei.

Conforme analisado, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já enfrentou o tema diversas vezes. Pode-se resumir o seu posicionamento em três momentos diferentes: no primeiro, as decisões limitavam-se a confirmar o que havia sido dito pelas Instruções Normativas e pelos auditores fiscais da Receita Federal, interpretando o conceito de insumos de forma bastante restrita, em analogia ao conceito utilizado para o IPI; em um segundo momento, passou-se a interpretar o conceito de insumos por meio de analogia com a ideia de custos necessários do Imposto de Renda – essa interpretação passou a ser considerada demasiadamente extensiva; por fim, o posicionamento atual e que parece estar se consolidando, considera que o conceito de insumos deve ser verificado caso a caso, analisando-se a situação particular de cada contribuinte – em outras palavras, o conceito de insumos depende da estrutura e do objeto social de cada contribuinte.

A análise da jurisprudência dos tribunais regionais federais permitiu chegar à conclusão de que o tema ainda carece de debate e compreensão por par-

te dos magistrados federais. Constatou-se que grande parte das decisões proferidas sobre a matéria aplicaram uma interpretação literal dos dispositivos normativos, desconsiderando o *status* constitucional da não-cumulatividade das contribuições. Ademais, a jurisprudência dos TRFs, de forma quase unânime, chancela as Instruções Normativas da Receita Federal como legais e constitucionais, em que pese a interpretação ali proposta ser evidentemente equivocada, por desconsiderar as diferenças entre a base de cálculo do IPI e a das contribuições.

Em face da evidente divergência de interpretação do vocábulo "insumo" para fins de efetivação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a importância de uniformizar a jurisprudência sobre a matéria, estando pendente de julgamento um recurso submetido a lógica dos recursos repetitivos. De igual forma, em vista do evidente fundo constitucional da matéria, o Supremo Tribunal Federal irá julgar Recurso Extraordinário sobre a matéria em comento. Esse Recurso teve reconhecimento de Repercussão Geral. Assim, é possível afirmar que uma definição ou ao menos uma uniformização do entendimento sobre a matéria será realizada em breve.

Ao final, por meio da realização de um breve estudo sobre as principais técnicas modernas de interpretação do direito, chegou-se a conclusão de que o conceito de insumos para a sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins deve ser bastante mais amplo do que aquele defendido pela Receita Federal do Brasil, por parte da doutrina e jurisprudência. Essa afirmação foi feita com base nos seguintes argumentos: é preciso considerar o *status* constitucional do princípio, e com base nele realizar qualquer tipo de interpretação acerca da matéria; a técnica aplicável para tanto é a interpretação teleológica ou axiológica, que leva em consideração para interpretar os objetivos e valores que o princípio constitucional pretende efetivar; dessa forma, chega-se ao resultado de uma interpretação ampla do vocábulo "insumos", o que enseja maior mitigação da cumulatividade dos tributos e possibilita maior desenvolvimento e liberdade econômica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEGRETTI, Ivan. A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 64, p. 106, Setembro de 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. Pg. 108.

ÁVILA, H. B.. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, São Paulo, v. 79, p. 163-183, 2001.

_____. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. *In Grandes questões de direito tributário*, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2007, (Coord. Valdir de Oliveira Rocha).

_____. *Segurança Jurídica entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 8ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 176.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Direito Tributário: linguagem e método. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 113/2013.

COSTA, A. J. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC n. 42) no Governo Lula. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

DERZI, M. A. M.. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar. 1. ed. São Paulo: Noeses Ltda, 2009.

DERZI, M. A. M. ; COÊLHO, S. C. N. . A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não cumulatividade. Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v. 14, n.14, p. 56-74, 1996.

DUE, John F.. Tributação Indireta nas economias em desenvolvimento. São Paulo: Perspectiva, 1974.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O crédito financeiro do ICMS - artigo 20, § 1.º, da LC 87/96 - bens de uso, consumo e ativo permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário - vol. 4 - p. 169 - Fevereiro de 2011.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da obrigação tributária. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 6ª Edição, revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008.

GALDINO, Flávio; TORRES, Silvia Faber; TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi. Dicionário de Princípios Jurídicos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário. vol. 6, n. 34, agosto de 2008.

_____. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS. Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

HOFFMANN, S. G. . O conceito de insumo na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS. Revista Tributária das Américas, v. 06, p. 201-217, 2012.

KELSEN, Hans. Pure Theory of Law. 2nd Edition. New Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd, 2005.

LOBATO, V. S. ; FONSECA, F.D.M. ; BREYNER, F. M. A problemática da conceituação de insumo para fins de tomada de crédito de PIS e Cofins. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 1, p. 2-4, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2001.

MADEIRA, P. H. B. G.. Não cumulatividade do PIS e da Cofins. Dissertação (mestrado). São Paulo: Faculdade de Direito - Universidade de São Paulo, 2009.

MANEIRA, Eduardo. Base de cálculo presumida. Tese (Doutorado). Minas Gerais: Faculdade de Direito - Universidade Federal de Minas Gerais, 2002.

_____. Considerações sobre o artigo 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 124. pgs. 42 - 47, 2006.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009.

POUND, Roscoe. Uma introdução à Filosofia do Direito. Edição traduzida do inglês por Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1965.

RIBEIRO, Diego Diniz. Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 116, p. 137, maio de 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Série Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

SANDRONI, Paulo. Dicionário de Economia. São Paulo: Abril S.A. Cultural, 1985.

SCARTEZZINI, A. M. G. F. O conceito de insumo para fins de não cumulatividade do PIS e da COFINS. Revista Tributária e de Finanças públicas, Vol. 103/2012, março de 2012.

SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcellos. Não-cumulatividade tributária. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Faculdade de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

SILVA, Ives Gandra Martins da; FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SMITH, Adam. Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das Nações. 2ª ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981.

SOARES DE MELO, José Eduardo. "Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos". *Direito Tributário*, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo:Quartier Latin, 2003, vol. II.

SOUZA, William Lima Batista. Do Limite e Extensão do Conceito de Insumos para fins de Creditamento do PIS/PASEP e da COFINS no Regime Não-Cumulativo. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 1, p. 5-7, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de "insumo" para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. In: VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2011, São Paulo. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 419-442.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.) *PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. Analogia e Isonomia no Direito Tributário. *In Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, vol. 2, p. 279, Fevereiro de 2011.