

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

JOSÉ GUILHERME DE BEM GOUVÊA

O Conceito de Insumos no Regime Não-Cumulativo do PIS e da COFINS

**FLORIANÓPOLIS
2015**

JOSÉ GUILHERME DE BEM GOUVÊA

O Conceito de Insumos no Regime Não-Cumulativo do PIS e da COFINS

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

FLORIANÓPOLIS
2015

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, José Paulo e Lúcia, por todas as infindáveis manifestações de afeto e conhecimento que me proporcionaram.

À minha linda, Maria Eduarda, que todos os dias me alegra e faz crer no amor.

Aos meus professores, principalmente os bons, que, na dura jornada que é o magistério, me incentivaram a estudar cada vez mais.

Aos meus colegas, sejam aqueles que me acompanharam por toda a vida, sejam os que tive a sorte de conhecer e conviver durante o curso.

Aos meus chefes, Dr. Julio Muller e Dr. Bernardo Beltrão Pontes, que não só me ensinam um ofício como são exemplos de caráter, dedicação e profissionalismo.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO
CAMPUS UNIVERSITÁRIO REITOR JOÃO DAVID FERREIRA LIMA - TRINDADE
CEP: 88040-900 - FLORIANÓPOLIS - SC
TELEFONE (048) 3721-9292 - FAX (048) 3721-9815
E-mail: ccgd@ccj.ufsc.br

TERMO DE APROVAÇÃO DE TCC

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado
O conceito de Insucesso no Regime Não-cumulativo do
Pis e da COFINS
_____, elaborado pelo(a)
acadêmico(a) Jose Guilherme de Bem Gonçalves defendido nesta data e aprovado pela
Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota
10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10
da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa
Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 23 / 11 /2014.

[Assinatura]

(orientador)

[Assinatura]

(coorientador)

[Assinatura]

SOLON SEHN
(membro)

[Assinatura]

SERGIO RICARDO FERREIRA MOTA
(membro)



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO
 CAMPUS UNIVERSITÁRIO REITOR JOÃO DAVID FERREIRA LIMA - TRINDADE
 CEP: 88040-900 - FLORIANÓPOLIS - SC
 TELEFONE (048) 3721-9292 - FAX (048) 3721-9815
 E-mail: ccgd@ccj.ufsc.br

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
 ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno (a): José Guilherme de Bem Gouveia
 RG: 5.680.850
 CPF: 091.698.679-92
 Matrícula: 11101508
 Título do TCC: O Conciato de Insumos no Regime Não-Cumulativo de PIS e da COFINS

Orientador (a): Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, José Guilherme de Bem Gouveia
 acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, SC, 09 de dezembro de 2015.

[Assinatura]
 (nome do aluno)

RESUMO

Esta monografia busca, sob o amparo da doutrina e jurisprudência, perscrutar o conceito do termo “insumo” para fins de creditamento no regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS. Para tanto, é feita uma breve análise histórica dessas contribuições, bem como são explorados os aspectos da hipótese de incidência em ambos os regimes (cumulativo e não-cumulativo). Em seguida, ao tratar da não-cumulatividade tributária, faz-se uma breve conjectura a respeito de sua natureza normativa, analisando-a como regra e princípio. Verifica-se, então, sua manifestação nos tributos ICMS e IPI para, ao fim do capítulo, examinar a não-cumulatividade no PIS e na COFINS. O último capítulo inicia com uma explanação concernente aos conceitos jurídicos indeterminados, caracterizando o termo insumo como tal. É feita, ainda, uma comparação com o vocábulo insumo utilizado pelo Direito do Consumidor, para, munido dessas explanações, passar ao estudo das correntes doutrinárias e jurisprudenciais que se debruçaram na definição do conceito de insumo. Por fim, propõem-se critérios que devem ser observados pelo hermenêuta ao perquirir o conceito de insumos, mormente ao se deparar com casos difíceis.

Palavras-Chave: Programa de Integração Social (PIS). Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Não-Cumulatividade. Conceito. Insumos.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. PIS E COFINS	11
2.1 Histórico.....	12
2.2 Regime Cumulativo das Contribuições PIS e COFINS.....	19
2.2.1 Aspectos da Hipótese de Incidência.....	19
2.2.1.1 Aspecto Material.....	20
2.2.1.2 Aspecto Temporal.....	21
2.2.1.3 Aspecto Espacial.....	21
2.2.1.4 Aspecto Pessoal.....	22
2.2.1.5 Aspecto Quantitativo.....	24
2.2.2 Faturamento.....	26
2.2.2.1 Conceito.....	26
2.2.2.2 Alcance.....	28
2.3 Regime Não-Cumulativo das Contribuições PIS e COFINS.....	32
2.3.1 Aspectos da Hipótese de Incidência.....	32
2.3.1.1 Aspecto Material.....	32
2.3.1.2 Aspecto Temporal.....	33
2.3.1.3 Aspecto Espacial.....	33
2.3.1.4 Aspecto Pessoal.....	34
2.3.1.5 Aspecto Quantitativo.....	35
2.3.2 Receita.....	37
2.3.2.1 Conceito.....	38
2.3.2.2 Alcance.....	41
3. NÃO-CUMULATIVIDADE	46
3.1 Distinção entre Regras e Princípios.....	46
3.2 Não-Cumulatividade, Regra ou Princípio?.....	50
3.3 Não-Cumulatividade no Ordenamento Jurídico.....	56
3.3.1 Breve Histórico.....	56
3.3.2 A Estrutura da Não-Cumulatividade.....	58
3.3.2.1 Não-Cumulatividade no ICMS.....	63
3.3.2.2 Não-Cumulatividade no IPI.....	66

3.3.2.3 Não-Cumulatividade do PIS da COFINS.....	69
4. O CONCEITO DE INSUMO NO PIS E NA COFINS NÃO-CUMULATIVOS.....	75
4.1 A Acepção do Vocábulo Insumos.....	75
4.1.1 Conceito Jurídico Indeterminado.....	75
4.1.2 A Indeterminação do Conceito de Insumo.....	79
4.1.3 Insumo para o Direito do Consumidor.....	81
4.2 Correntes para a Definição do Conceito de Insumos.....	84
4.2.1 Corrente Restritiva.....	84
4.2.2 Corrente Ampliativa.....	87
4.2.3 Corrente Concretista.....	90
4.2.3.1 Jurisprudência do CARF.....	90
4.2.3.2 Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.....	93
4.3 O Conceito de Insumos no PIS/COFINS.....	96
4.3.1 Zona de Certeza Positiva.....	98
4.3.2 Zona de Indeterminação.....	101
4.3.3 Zona de Certeza Negativa.....	104
5. CONCLUSÃO.....	106
6. REFERÊNCIAS.....	108

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe, como objeto precípua, a averiguar o conceito do termo insumo utilizado pelo inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para se referir às hipóteses de creditamento no regime não-cumulativo de incidência das contribuições PIS e COFINS.

O estudo inicia com um breve histórico dessas contribuições, as quais, muitas vezes tomadas como parte de um mesmo tributo, surgiram em momentos diferentes e sob uma roupagem bastante diversa, passando por inúmeras modificações, até que, na Constituição de 1998, ganharam maior estabilidade. A partir de então, a maior inovação ocorreu com a edição das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as quais instituíram o regime não-cumulativo de incidência dessas contribuições.

Após a análise dos embates judiciais que foram travados ao longo dos anos que sucederam à Constituição de 1988, bem como as inovações trazidas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, passar-se-á ao exame dos arquétipos dessas contribuições em seus dois regimes de incidência: o cumulativo e não-cumulativo.

Nestes tópicos, além da observação dos aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, far-se-á uma breve digressão a respeito do conceito e alcance dos termos *faturamento* e *receita*, uma vez que primordiais para a compreensão da materialidade dessas contribuições em ambos os regimes.

No segundo capítulo, trazendo a lume a não-cumulatividade tributária, bem como os ensinamentos doutrinários acerca da distinção entre regras e princípios, conjectura-se acerca de sua natureza normativa. Em seguida, ao adentrar a não-cumulatividade em si, traçar-se-á um panorama histórico para, depois, verificar sua manifestação nos tributos em espécie: ICMS, IPI, PIS e COFINS.

No capítulo derradeiro o estudo se foca em seu objeto: o termo insumo. Para tanto, tece-se uma breve explanação a respeito da classificação doutrinária dos *conceitos jurídicos indeterminados*, caracterizando o vocábulo insumo para PIS e COFINS como tal. Será feita, também, uma glosa no tocante ao conceito de insumos para o Direito do Consumidor.

Posteriormente serão vistas as três correntes atuais que se empenham em definir um conceito de insumos para PIS e COFINS: a) corrente restritiva; b) corrente ampliativa; e c) corrente concretistas. A análise será apropriadamente acompanhada das jurisprudências do

CARF e STJ no que tange à manifestação de cada uma das correntes nos respectivos tribunais.

Finalmente, munindo-se de todos os elementos até então observados, vislumbrar-se-ão não só os casos familiares, como serão propostos parâmetros para guiar o intérprete na espinhosa tarefa de engendrar casuisticamente um conceito de insumos para PIS e COFINS – casos difíceis –, visto que, ainda que não venham ostentar a desejada objetividade, ao menos para que se possa percorrer um caminho não tão tortuoso quanto os que vem sendo traçados.

2. PIS E COFINS

2.1 Histórico

Para melhor compreender as exações em estudo, deve-se, antes mesmo de proceder a uma análise do que arquétipo que as alicerça, compreendê-las sob o panorama histórico, a fim de observar as evoluções legislativas e jurídicas que as compuseram ao longo do tempo.

Apesar de muitas vezes as contribuições PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) serem tomadas como duas partes de uma mesma contribuição, dada sua exacerbada similitude, é importante rememorar que nem sempre tais tributos coexistiram no ordenamento.

A Constituição de 1967 previa, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969, em seu art. 165¹, dentre outros direitos aos trabalhadores, o de melhoria de sua condição social com base “na integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo fôr estabelecido em lei”.

Tal norma, apesar de programática, ou seja, de aplicação não imediata, amparou os intentos do legislador (MELO, 2010, p. 236), o qual, alicerçado na competência residual da União para instituir impostos – art. 18, § 5º, e art. 21, § 1º, ambos da CF/67 -, editou as Leis Complementares nºs 7 e 8 de 1970, implementando o Programa de Integração Social (PIS) e o PASEP (Programa de Formação do Servidor Público Federal), respectivamente:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda.

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue. (grifo nosso)

Frise-se que, como tributo residual voltado a garantir a participação do empregado no lucro da empresa, o PIS poderia ter sido criado por lei ordinária, no entanto, à vista do disposto no § 2º, do art. 62, da Constituição Federal de 1967 – redação da EC nº 1/69 -, que vedava a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão,

¹ Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: [...] V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo fôr estabelecido em lei;

fundo ou despesa, salvo por disposição expressa da CF ou de lei complementar, optou-se por esta via legislativa complementar.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 8, em 14 de abril de 1977, foi introduzido o inciso X ao art. 43 da CF/67, incumbindo o Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, de dispor sobre as matérias de competência da União, mormente quanto às contribuições sociais criadas com o fito de custear os encargos previstos nos artigos 165, II, V, XII, XVI, XIX, 166, § 4º, e 178.

Passou-se, a partir de então, a questionar a natureza tributária conferida ao PIS, suscitando-se que este ostentava, em verdade, natureza de contribuição. A discussão ganhou maior relevância justamente pelo fato de, por não ser mais um imposto residual, não havia como incidir sobre o *faturamento*, uma vez que tinha como objetivo fomentar a participação dos empregados no *lucro* da empresa (MELO, 2010, p. 239).

Em 1988, antes mesmo da nova Constituição Federal que estava para surgir, foram editados os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, os quais determinavam a incidência do PIS sobre a receita operacional bruta das empresas. Contudo, por extravasarem a competência do Presidente da República quando da edição de Decretos-Leis, foram estes tidos por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (RE. 148.754.2-RJ).

Em decorrência disso, o PIS teve parte de sua eficácia suspensa – como contribuição sobre o faturamento – até a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual, por meio de seu art. 195, inciso I, previu expressamente a instituição de contribuição sobre o *faturamento* das empresas.

Ocorre que, mesmo reconhecida a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, não poderia haver aplicação repristinatória da Lei Complementar nº 7/70, visto que esta já não havia sido recepcionada pela Emenda Constitucional nº 8/77, bem como a Constituição de 1988 não a recebeu expressamente.

Não se admite a repristinação, em nome do princípio da segurança das relações, o que não impede, no entanto, que a nova Constituição expressamente revigore aquela legislação. À mesma solução se chega considerando que só é recebido o que existe validamente no momento que a nova Constituição é editada. A lei revogada, já não mais existindo então, não tem como ser recebida (MENDES, 2012, p. 135).

A nova Constituição, além de não recepcionar o PIS, alterou sua identidade, visto que a contribuição deixou de ser uma garantia do empregado de participar dos *lucros* da empresa

para se amoldar como um programa de Seguro-Desemprego e abono salarial, resultando na “fisionomia de um novo tributo” (MELO, 2010, p. 242).

A despeito da necessidade de edição de nova Lei Complementar para reger a reformada natureza da contribuição, o Supremo Tribunal Federal, no intuito de solucionar a insegurança jurídica causada pelo imbróglio legislativo, entendeu pela recepção da LC nº 7/70 por meio do art. 239 da CF, destinando sua arrecadação ao financiamento do Seguro-Desemprego e do abono de que trata o § 3º do artigo².

Já a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) exsurgiu, em substituição ao FINSOCIAL – criado pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 -, por meio da Lei Complementar nº 70/1991, que, sem prejuízo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), incidiria sobre o *faturamento* das pessoas jurídicas, nos termos do art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Ao instituir a COFINS para financiar programas na área da saúde, previdência e assistência social, a LC nº 70/91, a despeito da Constituição prever (art. 195, I) que esta contribuição incidiria sobre o *faturamento* da pessoa jurídica, dispôs que a base de cálculo da COFINS seria o faturamento mensal, que deveria ser entendido como a “*receita bruta* das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza”³.

Instado a se manifestar sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADC nº 1, entendeu que, não obstante a legislação tenha se referido à *receita bruta*, logo tratou de defini-la como a receita advinda da venda de

² PIS: LC 7/70: RECEPÇÃO, SEM SOLUÇÃO DE CONTINUIDADE, PELO ART. 239 DA CONSTITUIÇÃO. DISPONDO O ART. 239 CF SOBRE O DESTINO DA ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, A PARTIR DA DATA MESMA DA PROMULGAÇÃO DA LEI FUNDAMENTAL EM QUE SE INSERE, E EVIDENTE QUE SE TRATA DE NORMA DE EFICACIA PLENA E IMEDIATA, MEDIANTE A RECEPÇÃO DE LEGISLAÇÃO ANTERIOR; O QUE, NO MESMO ART. 239, SE CONDICIONOU A DISCIPLINA DA LEI FUTURA NÃO FOI A CONTINUIDADE DA COBRANÇA DA EXAÇÃO, MAS APENAS - COMO EXPLICITO NA PARTE FINAL DO DISPOSITIVO - OS TERMOS EM QUE A SUA ARRECADAÇÃO SERIA UTILIZADA NO FINANCIAMENTO DO PROGRAMA DE SEGURO-DESEMPREGO E DO ABONO INSTITUIDO POR SEU PAR. 3. (RE 169091, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 07/06/1995, DJ 04-08-1995 PP-22522 EMENT VOL-01794-19 PP-04110)

³ Art. 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.

mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, conceito este concernente à noção de *faturamento* que fora sempre adotada pelo Tribunal.

Com isso, a Suprema Corte, em voto condutor do Ministro Moreira Alves, se posicionou pela constitucionalidade da LC nº 70/91, que, embora tenha se referido à base de cálculo como receita bruta, a enquadrrou como faturamento:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas e não apenas das vendas acompanhadas de faturas, formalidade exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo (ADC 1, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, p. 33).

Posteriormente, já no final do ano de 1998, mais precisamente em 27 de novembro, foi publicada a Lei nº 9.718, que, em seu art. 3º, § 1º, alterou o conceito de receita bruta (base de cálculo da COFINS) de “*receitas das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza*” para a “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*”.

Sucedeu que, como demonstrado alhures, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADC nº 1, entendeu pela constitucionalidade da LC nº 70/91, uma vez que, mesmo ao determinar a incidência da COFINS sobre a receita bruta, circunscreveu-a ao conceito de faturamento que sempre fora adotado por aquela corte.

Ao se referir à “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*”, certamente extrapolou o permissivo constitucional que se refere somente ao *faturamento*, que, como já dito, compreendia o produto das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza. Entretanto, em 15 de dezembro de 1998, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, a qual alterou sensivelmente o sistema da previdência social disposto na Constituição.

Mencionada Emenda alterou o inciso I⁴, do art. 195, da CF, incluindo, além do vocábulo *faturamento*, a palavra *receita*, demonstrando inequivocamente a diferença das duas expressões. Contudo, pautado na alteração legislativa, os defensores da Lei nº 9.718, passaram a afirmar que a Constituição haveria adotado, ainda que tardiamente, o § 1º, do art. 3º, que se referia à *totalidade das receitas* (GOLDSCHMIT, 2013, p. 34).

Provocado a se manifestar sobre o alargamento da base de cálculo da COFINS trazido pela Lei nº 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal, mantendo a coerência com o que havia sido julgado na ADC nº 1, reputou inconstitucional o § 1º, do art. 3º, que definia como base de cálculo não somente o faturamento, mas também a totalidade de receitas auferidas:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005).

Entendeu o Supremo que, mesmo com o advento da EC nº 20/98, a qual inseriu o vocábulo *receita* à base de cálculo passível de oneração pelas contribuições PIS e COFINS, a Lei nº 9.718/98 se deu em momento anterior, não havendo que se falar em constitucionalidade superveniente do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ante a imprevisão no ordenamento brasileiro.

⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento;

Inclusive, da própria redação do art.12 da EC nº 20/98 é possível observar que esta já entendia imprescindível a criação de lei que viesse regular a nova modalidade incidente sobre a *receita* (MELO, 2010, p. 203):

Art. 12 - Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários.

Com isso, não só a Emenda Constitucional nº 20/98 não convalidou o § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, como deixou ainda mais clara a sua inconstitucionalidade, seja por tratar a inclusão do termo *receita* como inovação legislativa, seja por expressamente determinar a edição de lei para regular o regime de PIS e COFINS sujeito à nova base de cálculo.

Impende ressaltar que o reconhecimento de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, foi proferido em sede de controle difuso de constitucionalidade, não se aplicando, portanto, a todos os contribuintes. Os que almejaram o não pagamento do tributo - com base na totalidade de receitas - foram forçados a ajuizar ações individuais ou aguardar súmula vinculante ou Resolução do Senado Federal.

Todavia, inobstante a reconhecida inconstitucionalidade, o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, somente foi revogado por força do art. 79, XII, da Lei nº 11.941/09, antes mesmo da edição de qualquer súmula vinculante ou Resolução do Senado. Solon Sehn (2011, p. 75) ainda sinalizou o fato de que o art. 79, XII, da Lei nº 11.941/09, ao revogar o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, não se manifestou a respeito da nova hipótese de incidência da COFINS cumulativa:

De qualquer sorte, ainda no que se refere ao art. 79, XII, da Lei nº 11.941/09, é curioso observar que esta, ao revogar o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, silenciou acerca da nova hipótese de incidência da Cofins cumulativa. Tal fato certamente será fonte de inúmeras controvérsias, porque, como não há repristinação tácita no direito brasileiro, a revogação do art. 3º, § 1º, não implica o retorno automático da vigência do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991.

O mesmo autor, porém, soluciona o impasse ao afirmar que art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 não revogou expressamente o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, visto que

apenas ampliou a materialidade do tributo, mantendo, no art. 2º da Lei nº 9.718/98, dispositivo que assevera a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento⁵.

De todo modo, em 13 de maio de 2014 foi editada a Lei nº 12.973, a qual, sob a égide da Emenda Constitucional nº 20, alterou sensivelmente a base de cálculo do PIS/COFINS cumulativos. Para tanto, acrescentou ao art. 3º da Lei nº 9.718/98 que a expressão *receita bruta* seria aquela descrita no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77⁶.

Modificou, ainda, o mencionado art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, definindo como *receita bruta*: “I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”.

É patente o alargamento da base de cálculo de ambas as contribuições, uma vez que, após o julgamento da ADC nº 1, o conceito de *faturamento* – mesmo que comparado ao de receita bruta – se circunscrevia à receita decorrente da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Atualmente, por força do inciso IV, do art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, todas as receitas advindas da atividade ou objeto principal da empresa englobam o conceito de receita bruta, e, por conseguinte, a base de cálculo do PIS/COFINS.

No entanto, inobstante o cristalino aumento, importa observar que este se deu sob a alteração do art. 195, I, *b*, da CF, pela EC nº 20/98, que determinou que a base dessas contribuições poderia ser tanto o faturamento como a receita, ou seja, diferentemente do que ocorreu com o inconstitucional § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, as alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 estão revestidas de constitucionalidade (PAULSEN, 2015, p. 201)

Subsiste, desse modo, a base de cálculo consistente no *faturamento* – entendido como o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou

⁵ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

⁶ Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

objeto principal da pessoa jurídica -, própria do regime cumulativo das contribuições PIS e COFINS, motivo pelo qual seu estudo ainda se mostra de extrema relevância (PAULSEN, 2015, p. 201).

Como outra decorrência válida das alterações trazidas à alínea *b*, do inciso I, do art. 195, da CF, pela Emenda Constitucional nº 20/98, surgiram as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as quais instituíram, respectivamente, o PIS e a COFINS sobre o “faturamento”, entendido – agora com amparo constitucional - como a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*, submetido ao regime não-cumulativo de apuração.

A Lei nº 10.833/03 institui regime não cumulativo da COFINS quando já vigente a nova redação do art. 195, I, *a*, dada pela EC nº 20/98, de modo que não estava condicionada pelo conceito estrito de faturamento, sendo válida a determinação nela constante de incidência sobre “o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica”. (PAULSEN, 2015, p. 203)

Surgiu, com isso, o regime não cumulativo de apuração das contribuições PIS e COFINS, o qual, a exemplo dos demais tributos não cumulativos (ICMS e IPI), adotou um sistema de créditos voltado a impedir a incidência em “cascata” do tributo, elevou a alíquota e estabeleceu diversos outros critérios que o tornam um sistema bastante complexo, e, nos dizeres de Hiromi Higuchi (2015, p. 820), bastante burocrático.

Ainda no que tange ao PIS e à COFINS, criou-se, com base no art. 195, IV, da CF – acrescentado pela EC nº 42/03 – e por meio da Lei nº 10.865/04, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação. Tais contribuições sociais a cargo do importador têm como hipótese de incidência, na forma do art. 1º da Lei nº 10.865/04⁷, a importação de bens e serviços.

Por incidirem sobre a importação de produtos e serviços, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação possuem, além das disposições próprias às contribuições sociais, elementos similares aos impostos de comércio exterior, como os conceitos de importação, desembaraço aduaneiro etc. (PAULSEN, 2015, p. 238).

A despeito da importância do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação ao universo destas contribuições, a presente monografia cingir-se-á a analisar mais detidamente a

⁷ Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6o.

PIS/COFINS cumulativas e, especialmente, o regime de não cumulatividade, foco deste estudo.

2.2 Regime Cumulativo das Contribuições PIS e COFINS

O regime cumulativo das contribuições PIS e COFINS é regulado, primordialmente, pelas Leis Federais nº 9.715/98 e nº 9.718/98 e pela Lei Complementar nº 70/1991, e é aplicado às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido – ou seja, com faturamento inferior a R\$ 78.000.000,00⁸ – ou lucro arbitrado no IRPJ, às optantes pelo SIMPLES, às pessoas jurídicas imunes a impostos, bem como as demais situações elencadas no art. 10 da Lei nº 10.833/2013.

2.2.1 Aspectos da Hipótese de Incidência

Os aspectos da hipótese de incidência, no escólio de Geraldo Ataliba (2013, p. 76), são “partes” de um todo unitário e indivisível chamado hipótese de incidência, que, em sua lição, é “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Separados unicamente para fins didáticos, a fim de melhor desenvolver a ciência do direito tributário, tais aspectos não ostentam sentido *de per se*, dependendo, portanto, da sua união indissociável, a fim de que o intérprete possa seguramente definir a hipótese de incidência e responder as perguntas “o que deve pagar”, “onde deve pagar”, “quando deve pagar”, “para quem deve pagar” e “quanto deve pagar”.

Com isso, pode-se entender que “são, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento” (ATALIBA, 2013, p. 76).

É imperioso ressaltar que todos os aspectos da hipótese de incidência devem constar em lei *strictu sensu* e, a exemplo das perguntas expostas acima, se desdobram em: a) aspecto

⁸ Art. 13 da Lei nº 9.718/98: A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

material; b) aspecto espacial; c) aspecto temporal; d) aspecto pessoal; e e) aspecto quantitativo (PAULSEN. 2014. p. 203).

2.2.1.1 Aspecto Material

O aspecto material da hipótese de incidência, na lição de Geraldo Ataliba (2013, p. 107):

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste: é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito na h. i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

Quando se fala no aspecto material da hipótese de incidência, a despeito das severas críticas quanto ao termo a seguir (Becker, 2013), refere-se, no plano factual, ao *fato gerador* do tributo, ou mesmo ao *fato impositivo* (ATALIBA, 1999, p. 51), ou ainda ao *fato jurídico tributário* (CARVALHO, 2012, p. 245). Sem embargo às discussões doutrinárias que permeiam o termo, utilizar-se-á, para definir a situação factual bastante para desencadear a incidência do tributo, a expressão *fato gerador* (AMARO, 2014, p. 272).

No que toca às contribuições sociais PIS/COFINS submetidas ao regime cumulativo, seu fato gerador é compreendido, na forma do art. 2º da LC nº 70/91 e da Lei nº 9.718/98 (com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014), como o ato – repisa-se, no plano dos fatos - de “auferir faturamento”, este entendido como a “receita bruta prevista no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77”.

Insta observar que as condutas de “vender mercadorias” ou “prestar serviços”, apesar de comporem o aspecto material da hipótese de incidência, não são condições bastantes para a configuração da incidência do tributo, visto que tais condutas somente irão gerar a obrigação tributária se associadas ao núcleo duro (ou compositivo) da materialidade, consistente em “auferir faturamento” (SEHN, 2011, p. 80).

A aceção e o alcance do termo *faturamento* serão estudadas em tópico próprio, logo após o dessecamento de todos os aspectos da hipótese de incidência, a conferir: aspecto temporal; aspecto espacial; aspecto pessoal e aspecto quantitativo.

2.2.1.2 Aspecto Temporal

O aspecto temporal, na lição de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 256) – que se refere a *critério temporal* – pode ser entendido como a descrição, contida na norma impositiva, que indica, com a devida precisão, o exato instante em que ocorre o fato descrito e desencadeia o surgimento da obrigação tributária.

A partir desse momento, descrito em lei como o ponto em que se considera ocorrido o fato gerador, é que se pode falar em nascimento da relação tributária, com o consequente dever do sujeito passivo de arcar com o montante devido na data de vencimento. Frise-se, a data de vencimento em nada se confunde com o aspecto temporal, que condiz com o surgimento da obrigação e não com a data em que deve esta ser paga aos cofres públicos (PAULSEN, 2014, p. 204).

No caso das contribuições PIS e COFINS, boa parte da doutrina se filiou ao entendimento de que, por ser o faturamento de apuração mensal, considerar-se-ia ocorrido o fato gerador desses tributos no último dia do mês. No entanto, alerta Solon Sehn que, em razão das novas tecnologias, mormente pelas vendas na internet por sistema de *downloads*, os quais podem ocorrer até o último instante do dia, tem-se que o mais correto seria considerar como ocorrido o fato gerador no primeiro dia do mês seguinte, em que toda e qualquer receita haverá de ser computada.

O último dia do mês, portanto, não constitui a medida de tempo definitiva para a identificação do preciso instante em que se realiza o critério material, porque somente a partir do primeiro dia do mês seguinte é possível determinar o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Por essa razão, ao contrário do que tem sido sustentado pela doutrina, o critério temporal da Cofins, na verdade, é o primeiro dia do mês seguinte ao do período-base (SEHN, 2011, p. 124).

A principal consequência prática deste entendimento reside no fato de que, por força do art. 18 da Lei nº 11.933/2009, estipulou-se como prazo de pagamento dos tributos o vigésimo quinto dia do mês seguinte ao de ocorrência do fato gerador. Ocorrido o fato gerador no primeiro dia seguinte ao do período base, o contribuinte só deverá pagar no vigésimo quinto dia do mês seguinte, ou seja, um mês e vinte e cinco dias depois.

2.2.1.3 Aspecto Espacial

O local onde é devido o tributo também constitui um dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, uma vez que, precisamente definido, é capaz de evitar possíveis

conflitos de competência entre a União, Distrito Federal, Estados e Municípios, bem como, no caso dos dois últimos, embates entre eles mesmos (COSTA, 2014, p. 182).

É importante ressaltar que não se trata de critério voltado a definir o sujeito ativo da relação tributária, função essa resguardada ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, porém, ao definir o local onde se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, pode sim auxiliar em dirimir ocasionais conflitos de competência (AMARO, 2014, p. 278).

Por se tratarem de contribuições sociais de âmbito nacional, tem-se que o aspecto espacial das contribuições PIS e COFINS pode ser genericamente considerado como todo o território nacional. Aliás, é o que se subintende dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.718/98, ao afirmarem que “*esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal*”, assim como são “*devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado*”, sem restringir sua aplicação sobre um ente ou local específico.

Ao discorrer sobre o tema, Solon Sehn (2011, p. 126) conclui que: “*No caso da Cofins, o legislador adotou critério espacial genérico que coincide com o âmbito de validade territorial da lei, ou seja, todo o território nacional*”.

2.2.1.4 Aspecto Pessoal

Definem-se, por meio do aspecto pessoal, os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Assim, ocorrido o fato gerador (ou imponible) do tributo, contido na hipótese de incidência, exsurge, para ambos os sujeitos, um vínculo obrigacional, consistente na obrigação do sujeito passivo em recolher ao sujeito ativo certa quantia em dinheiro, bem como, no caso de obrigações acessórias, uma obrigação de fazer ou de se abster. Recobremos a lição de Geraldo Ataliba (2013, p. 80):

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força de lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação dos sujeitos, que se contém na h.i.

Para melhor compreensão do aspecto pessoal, mormente no que se refere à sujeição ativa, importa distinguir as figuras da *competência tributária* e da *capacidade tributária ativa*. A competência tributária diz respeito ao ente federativo que detém a faculdade – conferida

por norma constitucional - de instituir o tributo, que, no caso do PIS e COFINS, é a União, nos termos do art. 195, I, *b*, da Constituição Federal⁹.

Por outro lado, a *capacidade tributária ativa* está relacionada com a aptidão para compor o polo ativo da obrigação, i. e., exercer a sujeição ativa do tributo na qualidade de credor, exercendo os atos típicos daquele que possui um crédito com outrem. Via de regra, o ente federativo detentor da competência tributária cumula também a capacidade tributária, contudo, tal coincidência não é imperativo legal (SCHOUERI, 2012, p. 658).

No que concerne às contribuições PIS e COFINS, a União, pessoa jurídica de direito pública interna a qual a CF confere a prerrogativa de instituir tais contribuições, é também aquela dotada de capacidade tributária – art. 2º da Lei nº 11.457/07 -, arrecadando e fiscalizando tais contribuições por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (PAULSEN, 2015, p. 210).

Assim, ainda que a COFINS seja destinada ao custeio da seguridade social, não se usou da parafiscalidade disposta no art. 7º CTN, isto é, não foi a competência delegada ao Instituto Nacional do Seguro Social para que arrecadasse a contribuição, remanescendo esta tarefa ao encargo da União.

A sujeição passiva, por outro lado, condiz com pessoa - jurídica ou natural - que, uma vez surgida a obrigação tributária, é obrigada ao seu cumprimento por meio de lei *strictu sensu* (art. 121 do CTN)¹⁰. O CTN estabelece que o sujeito passivo pode ser tanto da obrigação principal (obrigação de dar – pagar certa quantia referente ao tributo ou penalidade) como da obrigação acessória (obrigação de fazer) (MACHADO, 2014, p. 145).

Há, no que se refere à sujeição passiva, a figura do contribuinte, entendido como aquele que possui “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato*

⁹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

¹⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

gerador”, bem como a de responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Sendo o fato gerador das contribuições PIS/COFINS o ato de “auferir faturamento” – entendido com a receita bruta advinda da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, bem como da atividade principal da empresa -, conclui-se que o contribuinte é pessoa jurídica ou a ela equiparada que “aufere faturamento”.

Já no caso da responsabilidade (*lato sensu*) por substituição, Solon Sehn destaca:

Em relação à responsabilidade tributária, a legislação estabelece os casos de “substituição tributária” dos fabricantes e importadores de veículos, das sociedades cooperativas que realizam a venda de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas e das pessoas jurídicas que administram jogos de bingo, essa com vigência parcial diante da proibição da atividade prevista na legislação específica (2011, p. 134).

Interessa destacar, por fim, o disposto no art. 6º, II, da LC nº 70/91, que concedia isenção às sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87. Esta disposição, porém, foi revogada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96. A questão, levada ao Supremo Tribunal Federal, resultou no reconhecimento de constitucionalidade da revogação, porquanto não se tratava de matéria reservada à Lei Complementar (RE 377.457, Rel. Gilmar Mendes, set/2008).

1.2.1.5 Aspecto Quantitativo

Apura-se, a partir do aspecto quantitativo, o *quantum* de tributo devido, conjugando-se, para tanto, duas grandezas: a *base de cálculo* e a *alíquota* (COSTA, 2014, p. 199). A base de cálculo, em síntese, pode ser compreendida com um meio de mensurar a situação fática, reduzindo-a a um valor numérico, sobre o qual incidirá a *alíquota*, obtendo-se o valor do tributo devido. Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 311) afirma que a base de cálculo possui, em síntese, três funções:

Às três funções da base de cálculo, sobre que até agora discorremos, convém os seguintes nomes indicativos: a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.

Obtida a mensuração numérica do fato gerador, sobre esta incidirá a alíquota – parte de um todo -, que nada mais é do que um percentual aplicado sobre a base de cálculo no

intuito de angariar o valor do tributo devido: “A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente” (MACHADO, 2014, p. 139).

Para o PIS/COFINS cumulativo, a base de cálculo é a dimensão do faturamento, ou, mais especificamente, a grandeza numérica – valor em dinheiro – advinda da receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, bem como as demais receitas relacionadas ao objeto ou atividade principal da pessoa jurídica.

O faturamento constitui elemento pertinente ao registro documental à qualificação do negócio jurídico, a própria base de cálculo da contribuição, decorrente de operações com determinados tipos de materiais (“mercadorias” e “produtos”) e prestação de serviços. A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, com seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese normativa (MELO, 2010, p. 193-194)

Excluem-se da base de cálculo do PIS/COFINS cumulativos os itens prescritos no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98¹¹. Insta acentuar que este rol não é taxativo – *numerus apertus* -, ou seja, toda e qualquer receita que não se enquadra no conceito de faturamento não poderá compor a base de cálculo das contribuições PIS e a COFINS cumulativos, visto que não perfectibilizam a hipótese de incidência destes tributos.

A *alíquota*, ao contrário do que ocorre com todos os aspectos destacados anteriormente, difere entre as duas contribuições. Para o PIS, a alíquota do regime cumulativo é, via de regra, de 0,65%, conforme o disposto no art. 1º da MP nº 2.158-35/01¹², enquanto a

¹¹ Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977: [...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

¹² Art. 1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212,

alíquota do COFINS cumulativo é, como reza o art. 8º da Lei nº 9.718/98¹³, de 3% na maior parte dos casos (PAULSEN, 2015, p. 201).

2.2.2 Faturamento

Deduzidos todos os aspectos da hipótese de incidência das contribuições PIS e COFINS, resta agora compreender o real significado e alcance da expressão *faturamento*, a qual, como visto, compõe a materialidade dos tributos (auferir faturamento), assim como é vital para a apuração do *quantum* devido pelo sujeito passivo, haja vista que compõe também sua base de cálculo – grandeza numérica.

De igual importância será o entendimento da expressão receita bruta – da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, bem como das demais atividades ou objeto principais da pessoa jurídica -, dada sua equiparação ao faturamento quando se trata de PIS e COFINS.

2.2.2.1 Conceito

O vocábulo *faturamento*, para Aurélio Buarque de Holanda (1986, p. 761), significa “*ato ou efeito de faturar*”. Já o verbo *faturar*, por sua vez, pode ser descrito como o ato de “1. *fazer a fatura (mercadoria vendida)*. 2. *Incluir na fatura (uma mercadoria)*”.

Para a doutrina comercialista, vale trazer à baila o conceito proposto por João Vieira de Araújo (1898), citado por Rubens Requião (2012, p. 654):

Identifica a expressão fatura com a “nota, conta, memorandum e semelhantes daquilo de que alguém é credor de outrem por mercadorias vendidas, por trabalhos prestados e algumas vezes por gratificações, recompensas etc.” [...] Afirma aquele autor, todavia, que o principal objeto da fatura é o contrato de compra e venda. Daí a definição que sugere: nota de mercadorias que um comerciante expede a outro com a menção das qualidades que a caracterizam e do seu preço, com o fim de efetuar um contrato de compra e venda, entre eles estipulado, ou cuja estipulação é proposta ou oferecida.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (1984), referenciados por José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 192), sinalizam que:

de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

¹³ Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

A praxe consagrou a expressão ‘faturamento’ para indicar a soma de diversas faturas, por critério do cliente, ou prazo, ou tipo de mercadorias vendidas etc. [...] O termo ‘faturamento’ é empregado – por outro lado – para identificar não apenas o ato de faturar mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica em geral da empresa.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADC nº 1, em se que questionava a constitucionalidade da comparação legal do conceito de faturamento ao de receita bruta (art. 2º da LC nº 70/91), entendeu que, apesar de constituírem grandezas distintas, o legislador definiu receita bruta como aquelas advindas “*da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*”, indo ao encontro do conceito de faturamento sempre esposado pelo Tribunal.

Soloh Sehn (2011, p. 81-88), ao determinar o conceito jurídico de faturamento adotado pelo art. 2º da LC nº 70/91, afirma ser este idêntico ao empregado pelo direito privado, cingindo-se a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Destaca, ainda, que os conceitos de mercadoria e serviço devem ser bem delineados para sua escorreita compreensão.

Mercadoria, para Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2014, p. 254), é o bem móvel e “*corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente*”.

Importa acentuar, ainda, que este conceito clássico de mercadoria já foi ampliado, seja pela Constituição – ao considerar, em seu art. 155, § 3º, a energia elétrica (bem incorpóreo) como mercadoria -, seja pela jurisprudência, como é o caso dos *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (ADIn nº 1.946-MT).

Já os serviços podem ter seu conteúdo extraído dos artigos 593 e seguintes do Código Civil, ou seja, constituem obrigação de fazer sujeita ao regime de direito privado, mediante remuneração, sem qualquer vínculo laboral e que deve culminar na prestação de alguma utilidade material ao tomador.

Tais conceitos mostram-se indispensáveis ao sentido que doutrina e jurisprudência atribuíram ao vocábulo faturamento, relacionando-o unicamente com a venda de mercadorias e a prestação de serviços.

Dessa forma, não obstante o conceito de faturamento encontrar maior tranquilidade na doutrina e na jurisprudência, seu alcance – em se tratando de PIS e COFINS cumulativos - vem sendo largamente discutido, mormente quanto aos casos de empresas que auferem vultosos montantes que não decorrem da venda mercadorias e tampouco da prestação de serviços, como é o caso das instituições financeiras.

Deve-se, por essa razão, perquirir qual o alcance da expressão faturamento, especialmente após as recentes alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, que, sob a vigência da EC nº 20/98 (que ampliou a materialidade do PIS e da COFINS para “receita ou faturamento”), alargou o conceito de receita bruta ao disposto no art. 12 do Decreto nº 1.598/77.

2.2.2.2 Alcance

A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 1º, articulou uma tentativa frustrada de ampliar o conceito de faturamento, fazendo a COFINS incidir não só sob a receita bruta – entendida como aquela advinda da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza – mas sob a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O intento, ocorrido antes da edição da EC nº 20/98, foi tido como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 346.084), visto que à época a única base tributável para tais contribuições era o faturamento. Como não houve revogação expressa do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, a base de cálculo da COFINS permaneceu como o faturamento da pessoa jurídica, compreendido como a receita bruta da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (SEHN, 2011, p. 75).

Apenas no ano de 2014, por meio da Lei nº 12.973, é que a base de cálculo dessas contribuições foi significativamente alterada. Já sob a vigência da EC nº 20/98 – que ampliou a incidência dessas contribuições à “receita ou faturamento” - o conceito de receita bruta insculpido no art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi modificado para não só compreender a receita advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também as advindas de atividade relacionada ao objeto social da empresa.

Desse modo, o conceito de faturamento, entendido como a receita proveniente da venda de mercadorias, prestação de serviços e de todas as demais atividades que constituam objeto social da empresa, aproximou-se ainda mais do que contabilmente se denomina *receita*

operacional, isto é, aquela advinda da atividade precípua da pessoa jurídica (IUDÍCIBUS, 1999, p. 284).

Frise-se que esta alteração trazida pela Lei nº 12.973/2014 encontra eco constitucional, uma vez que, após a ampliação da competência tributária implementada pela EC nº 20/98, tanto a receita como o faturamento podem servir de base de cálculo ao PIS e à COFINS, cabendo ao legislador definir do que pretende se valer (PAULSEN, 2015, p. 201).

Todavia, antes mesmo das mudanças produzidas pela Lei nº 12.973/2014, diversas foram as discussões travadas em relação às empresas que realizavam atividade comercial, auferiam receita, mas, por outro lado, não vendiam mercadorias e tampouco prestavam serviços, como é caso das incorporadoras na locação de bens imóveis.

Solon Sehn (2011, p. 95) afirmou que:

Juridicamente, entretanto, mostra-se insustentável a exigência de Cofins na venda de imóveis por parte de contribuintes do regime cumulativo. Independente da natureza de quem a realiza – se empresa incorporadora ou não – ou do regime de contabilização (ativo permanente ou estoque), não há incidência da contribuição, porque a operação, embora constitua receita da pessoa jurídica (receita operacional em se tratando de incorporadoras), não se enquadra no conceito de faturamento.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça entenderam que a locação de bens imóveis e móveis, apesar de não constituir prestação de serviço, assim como, por evidente, não se tratar de venda de mercadoria, poderia, enquanto atividade precípua descrita no objeto social da pessoa jurídica, ser considerada como receita tributável pelo PIS/COFINS cumulativos:

RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (RE 371258 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 03/10/2006)

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. 1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, uma vez que "o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais" [...] 3. Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica empreendida pela empresa. (REsp

929.521/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009)

Desta controvérsia exsurgiu, inclusive, a súmula nº 423 do STJ, sedimentando a incidência destas contribuições sobre as receitas advindas da locação de bens móveis: “A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis”.

Atualmente, a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, não restam mais dúvidas quanto a possibilidade de tributação da receita bruta decorrente da locação de imóveis pelo PIS/COFINS cumulativos, desde que esta componha a atividade principal da pessoa jurídica (ABRANTES; ALVES, 2015, p. 71).

Em discussão quanto à incidência ou não das contribuições PIS e COFINS sobre a receita de prêmios das seguradoras, visto que estes não configuram prestação de serviço ou venda de mercadoria, o STF replicou o entendimento de outrora, assegurando que, não obstante a atividade não se enquadrar como venda de mercadoria ou prestação de serviço, deveria ser computada como receita tributável, haja vista compor o objeto social da empresa (RE 400.479/RJ¹⁴).

É sobremaneira evidente que, no período em que foram travadas, tais discussões assumiam importante papel no cenário de delimitação de incidência das contribuições PIS e

¹⁴ O Tribunal iniciou julgamento de embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário, afetado ao Pleno pela 2ª Turma, em que seguradora sustenta que as receitas de prêmios não integram a base de cálculo da COFINS, porquanto o contrato de seguro não envolve venda de mercadorias ou prestação de serviços. [...] O Min. Cezar Peluso afirmou que o Tribunal estaria sendo instado a definir, de uma vez por todas, o que seria a noção de faturamento constante do art. 195, I, da CF, na redação que precedeu a EC 20/98. Asseverou que a palavra faturamento teria um conceito histórico, e, demonstrando o confronto entre a teoria que entende faturamento como sinônimo de receita de venda de bens e serviços daquela que o considera resultado das atividades empresariais, reputou a segunda mais conforme ao sentido jurídico-constitucional e à realidade da moderna vida empresarial. [...] Concluiu o relator que a proposta que submetia à Corte seria a de reconhecer que se devesse tributar tão-somente e de modo preciso aquilo que cada empresa auferisse em razão do exercício das atividades que lhe fossem próprias e típicas enquanto conferissem o seu propósito e a sua razão de ser. Dessa forma, escapariam à incidência do tributo as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, não constituíssem elemento principal da atividade. Não fugiriam à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas, que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotassem, contratual e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviço. Salientou, por fim, não ser necessário desenvolver um rol exaustivo que correlacionasse todas as espécies possíveis de receitas aos variados tipos de atividades e objetos sociais e empresariais, bastando que se estabelecesse, com segurança, o critério jurídico, afirmando-se a tese de que a expressão faturamento corresponderia à soma das receitas oriundas das atividades empresariais típicas. Esta grandeza compreenderia, além das receitas de venda de mercadorias e serviços, as receitas decorrentes do exercício efetivo do objeto social da empresa, independentemente do seu ramo de atividade, sendo que tudo o que desbordasse dessa definição específica não poderia ser tributado. Após, pediu vista dos autos o Min. Marco Aurélio. RE 400479 ED-AgR/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 19.8.2009. (RE-400479)

COFINS. Todavia, hodiernamente, com as inovações provenientes da Lei nº 12.973/2014, mormente em função da alteração do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, a fim de incluir seu inciso IV, todas as receitas da pessoa jurídica, desde que referentes ao seu objeto social, podem ser tributadas em razão do PIS/COFINS:

A novidade aqui é a ampliação do conceito de Receita Bruta para fins fiscais [...] Por conseguinte, permite-se concluir que as receitas entre outras constantes no objeto ou na atividade principal da pessoa jurídica (p. ex.: locação de bens móveis e/ou imóveis) ficarão sujeitas à incidência do PIS e Cofins (AZEVEDO, 2015, p. 100).

Cabe salientar que a ampliação, ainda que tenha sensivelmente dilatado o âmbito de incidência do PIS/COFINS cumulativos, não é capaz de englobar receitas que não as descritas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, i. e., somente pode afetar aquelas decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços, dos resultados das operações em conta alheia e as decorrentes da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica (PAULSEN, 2015, p. 203).

Por essa razão que receitas financeiras, angariadas por pessoas jurídica cuja atividade não se relacionasse a de instituições financeiras, não podem ser compreendidas como receitas tributáveis no caso do PIS/COFINS cumulativos, permanecendo válida já consolidada jurisprudência do Supremo:

PIS E COFINS - LEI Nº 9.718/98 - ENQUADRAMENTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO PRIMITIVA. Enquadrado o tributo no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, é dispensável a disciplina mediante lei complementar. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO - A sinonímia dos vocábulos - Ação Declaratória nº 1, Pleno, relator Ministro Moreira Alves - conduz à exclusão de aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida - Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, Pleno, de minha relatoria. (RE 527602, Relator(a): Min. EROS GRAU, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009)

Observa-se que, após a EC nº 20/98, não encontra maior relevância o debate da diferenciação dos termos “receita e faturamento” no que se refere à legislação superveniente, visto que cabe ao alvedrio do legislador a utilização de um ou outro conceito na definição da base de cálculo (PAULSEN, 2015, p. 203).

Exacerbada importância, contudo, assume a compressão e abrangência do termo receita, uma vez que concerne tanto ao regime cumulativo (mormente após a Lei nº 12.973/2014) como ao regime não-cumulativo. Por esse motivo, ao adentrar no regime não-

cumulativo das contribuições PIS e COFINS, o presente estudo debruçar-se-á sobre o conceito e amplitude da grandeza *receita*.

2.3 Regime Não-Cumulativo das Contribuições PIS e COFINS

O regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS encontra regramento precipuamente nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e é aplicado às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real no IRPJ – ou seja, com faturamento superior a R\$ 78.000.000,00¹⁵ –, excetuadas as empresas optantes pelo SIMPLES, às pessoas jurídicas imunes a impostos, bem como as demais situações elencadas no art. 10 da Lei nº 10.833.

2.3.1 Aspectos da Hipótese de Incidência

2.3.1.1 Aspecto Material

No que diz respeito ao PIS e à COFINS não-cumulativos, o aspecto material da hipótese de incidência pode ser extraído dos artigos 1º das Leis nº 10.637 e nº 10.833/03:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

Em seguida, no § 1º de ambas as Leis, considera-se que o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, bem como todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, observado o ajuste a valor presente do inciso VIII, art. 183, da Lei no 6.404/76.

¹⁵ Art. 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, usufruem 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 art. 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

A atual redação, fruto das alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, corrigiu equívoco já sinalizado por Solon Sehn (2011, p. 148), uma vez que parou de tratar os conceitos de *faturamento* e *receita bruta* como sinônimos. No entanto, como indicou o autor antes mesmo da alteração, tendo em conta que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foram editadas após a vigência da EC nº 20/98, a discussão tornou-se ociosa, vez que é dado ao legislador a possibilidade de eleger como hipótese de incidência tanto o faturamento como a receita.

Em suma, o aspecto material dessas contribuições, quando submetidas ao regime-não cumulativo de incidência, reside no ato de “auferir receita”, agora entendido como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, bem como todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, salvo as exclusões já previstas em lei – art. 1º, §3º, da Lei nº 10.833/03 –, bem como demais entradas que, por sua natureza, não configuram receita.

Dessarte, infere-se que, para a correta compreensão do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas, mais importante do que a definição do sentido de faturamento é o conteúdo e alcance do termo *receita*, visto que a sua totalidade irá compor o elemento tributável destas contribuições. Este estudo, assim como no tópico anterior, será efeito após o destrinchamento dos demais aspectos da h.i.

2.3.1.2 Aspecto Temporal

Nesse tópico, além das considerações já feitas acerca da acepção do aspecto temporal em si, cabem as mesmas considerações realizadas quanto ao regime cumulativo de incidência, uma vez que, em se tratando do faturamento, cuja apuração se dá mensalmente, prepondera na doutrina o entendimento de que o aspecto temporal se consuma no final do mês, em seu último dia.

Vale, ainda, a mesma ressalva feita por Solon Sehn (2011, p. 216) no sentido de que o último dia do mês não guarda a precisão necessária para a definição do aspecto temporal, visto que até o último segundo do último dia do mês a pessoa jurídica pode auferir receita. Por essa razão, o aspecto temporal ocorreria no primeiro dia do mês seguinte.

2.3.1.3 Aspecto Espacial

O aspecto espacial, como explanado anteriormente, se refere ao local em que o sujeito passivo deve realizar o fato gerador para, com isso, desencadear a obrigação tributária. No

caso do PIS e da COFINS não-cumulativas, a exemplo do que ocorre no regime cumulativo, o aspecto espacial – local onde devem ocorrer os fatos geradores – pode ser identificado como todo o território nacional.

2.3.1.4 Aspecto Pessoal

Da mesma forma como ocorre no regime cumulativo, a sujeição ativa das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas se concentra na União, a qual, além de deter a competência para instituir os tributos, possui a capacidade tributária para fiscalizá-los e arrecadá-los por intermédio da Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 33, da Lei nº 8.212/91, e art. 2º da Lei nº 11.457/07.

No que diz respeito à sujeição passiva, importa lembrar que a EC nº 20/98, ao suprimir do *caput* do art. 195, I, da CF, os dizeres “dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”, permitiu que até a mesma a empresa que não possuísse trabalhadores fosse tributada pelo PIS/COFINS, ou seja, toda empresa ou a ela equiparada poderia ser contribuinte desses tributos.

No entanto, os artigos 4º, da Lei nº 10.637/02, e 5º, da Lei nº 10.833/03, definiram como contribuinte dessas contribuições somente as pessoas jurídicas, deixando de reprisar a previsão constante na Lei nº 70/91, a qual estabelecia como sujeito passivo também os entes equiparados a pessoas jurídicas. Por essa razão, todos os entes despersonalizados dispostos nos artigos 986-996 do Código Civil – sociedades em comum e em conta de participação, empresas individuais e etc. – não se enquadram como contribuintes do PIS/COFINS não-cumulativos (SEHN, 2011, p. 217).

Ainda, por força dos artigos 8º, da Lei nº 10.637/02, e 10, da Lei nº 10.833/03, não são sujeitos passivos do PIS e da COFINS não-cumulativos:

- I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;
- II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

No que concerne à responsabilidade tributária (*lato sensu*) de substituição, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, art. 10, VII, *b*, excetuaram do regime de incidência não-cumulativo as receitas advindas de operações sujeitas à substituição tributária, razão pela qual estas continuam submetidas ao regime anterior, cumulativo.

Por fim, cabe destacar que a Lei nº 10.833/03 previu diversos casos de substituição tributária por retenção, como é o caso da prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais (art. 30 e seguintes da Lei nº 10.833/03).

2.3.1.5 Aspecto Quantitativo

A base de cálculo do PIS/COFINS com incidência não-cumulativa encontra previsão no art. 1º de ambas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o qual afirma que estas incidirão sobre o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, isto é, a grandeza numérica correspondente à totalidade de receitas.

O total das receitas, na forma do § 1º, do mesmo art. 1º, compreende não só a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, como também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente (inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404/76).

O § 3º, do art. 1º, de ambas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, estabelece as receitas que não integram a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas¹⁶. Os

¹⁶ § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; V - referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos

artigos 5º, da Lei nº 10.637/02, e 6º, da Lei nº 10.833/03, excluem do âmbito de incidência do PIS/COFINS não-cumulativos as receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, assim como de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Ainda no âmbito das exclusões da base de cálculo, o art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 determina que, a partir de 01/02/99, são isentas de PIS e COFINS diversas receitas decorrentes do comércio exterior¹⁷ (HIGUCHI, 2015, p. 825).

No que se refere à alíquota padrão das contribuições PIS e COFINS sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo, percebe-se sensível aumento em relação ao regime cumulativo,

derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996; VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures”.

¹⁷ “I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista; II - da exportação de mercadorias para o exterior; III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível; V - do transporte internacional de cargas ou passageiros; VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997; VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei no 9.432, de 1997; VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. § 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput”.

uma vez que, no caso do PIS, se eleva de 0,65% para 1,65%¹⁸, assim como a da COFINS passa de 3% para 7,6%¹⁹.

Nos parágrafos 1º e 5º, do art. 2º, de ambas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, excetuam-se diversos casos em que as alíquotas dessas contribuições não seguem a regra geral de 1,65%, para o PIS, e 7,6, à COFINS, como no caso de venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, em que se aplicam as alíquotas dispostas do art. 4º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, isto é, 5,8% ao PIS e 23,44% à COFINS.

Outros casos também são dignos de nota, como ocorre com a receita bruta auferida por produtores ou importadores de venda de determinados produtos farmacêuticos, em que a alíquota alcança 2,2% para o PIS e 9,9% para a COFINS, ou por produtores ou importadores na venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, com alíquotas de 2,2% para o PIS e 10,3% para a COFINS²⁰.

Por fim, o § 5º do mencionado art. 2º ainda dispõe tratamento diferenciado no caso de receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

2.3.2 Receita

Para melhor compreender os aspectos material e quantitativo das contribuições PIS e COFINS submetidos ao regime não-cumulativo de incidência, impende que seja realizada uma análise do conceito e abrangência de elemento precípuo dessas contribuições: a receita.

¹⁸ Art. 2º da Lei nº 10.637/02: “Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)”.

¹⁹ Art. 2º da Lei nº 10.833/03: “Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)”.

²⁰ Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 33.03.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: a) **produtos farmacêuticos** classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); b) **produtos de perfumaria**, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento) (grifei).

2.3.2.1 Conceito

Para o dicionarista Aurélio Buarque Ferreira de Holanda (1986), receita pode ser definida como “1. *quantia recebida, ou apurada, ou arrecadada, produto, fêria, renda*; 2. *O conjunto de rendimentos de um Estado, de uma entidade ou de uma pessoa, destinados a enfrentar gastos necessários*”.

Sob a ótica contábil, o também dicionarista Sérgio Ludícibus (1999, p. 284) entende que a receita:

(1) Representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Pode também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais. (2) Receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3) Valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa. (4) Expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período. Em geral pode-se dizer que é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), buscando definir conceitos pertinentes à atividade empresarial, mormente no que se refere às receitas e despesas, entendeu que:

4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.

Segmentou, ainda, as receitas auferidas em *receitas operacionais* e *receitas não operacionais*:

9. As receitas podem ser classificadas ou denominadas como segue:

a. Receita operacional -corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa independentemente da sua frequência. Neste contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento 'bruto', e não 'líquido', correspondendo em última análise ao valor

pelo qual a empresa procura se ressarcir dos custos e despesas e auferir lucro.

b. Receita não operacional -corresponde aos eventos econômicos aditivos ao patrimônio líquido, não associados com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência. O conceito de receita não operacional é de elemento líquido, ou seja, ela é considerada pelo líquido dos correspondentes custos. Como casos comuns desse tipo de receita temos os ganhos de capital, correspondentes a transações com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionadas com a atividade principal da empresa.

Interessante lembrar que, como já exposto, o conceito de receita operacional elencado, concernente aos valores advindos da atividade ou atividades principais da pessoa jurídica, independentemente de sua frequência, possui íntima relação com o aspecto material do PIS e COFINS cumulativos, tendo em vista as alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 (art. 12, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

No que se refere ao PIS e COFINS não-cumulativos, o legislador, ao determinar que estas incidem sobre a receita bruta descrita no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, bem como todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, não se limitou ao conceito de receitas operacionais, albergando também as receitas ditas não operacionais, isto é, aquelas não associadas ao objeto precípua da atividade empresarial desenvolvida.

Em análise no âmbito jurídico, Ricardo Mariz de Oliveira, citado por José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 208), ensina que:

Receita seria uma espécie dentro de um gênero mais amplo, gênero este consistente em ingressos ou entradas de dinheiro, valores ou bens em determinado patrimônio, ao passo que a receita seria o ingresso ou entrada derivado das atividades empresariais em que esse patrimônio seja explorado (receitas de vendas de mercadorias, por exemplo) ou da aplicação de bens desse patrimônio (juros de aplicações financeiras, por exemplo).

José Antônio Minatel (2005), citado por Leandro Paulsen (2014, p. 1166) e José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 209), crava o seguinte conceito:

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

Insta salientar que, assim como dispõe Solon Sehn (2011, p. 184), o entendimento exarado por José Antônio Minatel não reflete de maneira segura o conceito de receita, uma vez que se limita à receita operacional (negócios jurídicos que envolvam exercício da atividade empresarial), bem como a apenas parcela da receita não operacional (remuneração de investimentos e cessão onerosa ou temporário de bens e direitos), deixando em aberto se, por exemplo, a amortização do passivo estaria ou não abrangida pelo conceito de receita.

Solon Sehn (2011, p. 230), no que se refere precisamente a respeito das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas, afirma que o disposto no art. 1º, § 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, deve, a fim de manter coerência com o texto constitucional, bem como com ditames de direito privado, ser interpretado de maneira que:

Por *receita* se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva no patrimônio líquido da pessoa jurídica que a auferir, sem reservas, condicionamentos ou correspondência no passivo.

Com isso, conclui-se que receita é o ingresso em dinheiro, bem – móvel ou imóvel, corpóreo ou incorpóreo – ou direito (desde que estes, bem ou direitos, sejam suscetíveis à valoração pecuniária), decorrente da atividade empresarial – principal ou não -, capaz de alterar positivamente e definitivamente o patrimônio líquido da pessoa jurídica, não resultando em correspondência no passivo, mera recomposição patrimonial ou condição.

À receita contrapõe-se a noção de despesa, que em linhas gerais pode ser definida como os gastos incorridos com bens e serviços na obtenção de receitas. Destacam-se as despesas operacionais, que podem ser definidas como: “aquelas necessárias à comercialização do produto e à administração da empresa, bem como os encargos tributários gerados pela atividade operacional” (FABRETTI, 2014, p. 236).

Por ser termo demasiadamente genérico, a receita geralmente é adjetivada, ainda que para fins meramente contábeis, por diversas subdivisões, como receita operacional e não operacional, receita industrial, receita líquida, receita patrimonial, receita financeira – a transcorrer e comerciais -, receita corrente, receita de capital, receita de exercícios futuros, receitas de serviços, receita de investimentos temporários etc. (LUDÍCIBUS, 1999, p. 284-286).

Contudo, ao determinar que o PIS e COFINS não-cumulativos incidirão sobre a receita bruta de que dispõe o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e todas as demais receitas da

pessoa jurídica, a divisão de receitas em subclasses se mostra dispensável, uma vez que todas serão abarcadas pela hipótese de incidência.

Extremamente relevante, contudo, é perquirir o alcance do termo receita, visto que, como já sumariamente explanado, nem todo e qualquer ingresso pode ser considerado receita, mas somente aquele que alterar positivamente e definitivamente o patrimônio líquido da pessoa jurídica, sem quaisquer correspondências no passivo. Por essa razão, é imperioso que se perquiria qual a abrangência do termo ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

2.3.2.2 Alcance

Definido, mesmo que por alto, o conceito de receita, cabe agora perscrutar qual o real alcance da hipótese de incidência do PIS/COFINS não-cumulativos, uma vez que o legislador, no ímpeto de alargar ao máximo o âmbito de incidência dessas contribuições, estabeleceu, no § 1º, art. 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que estas recaem basicamente sobre todas as receitas.

Antes mesmo de buscar o que se pode ou não considerar como receita, deve-se lembrar que estas contribuições, malgrado o disposto na legislação, estão submetidas aos princípios constitucionais tributários, em especial o da capacidade contributiva, que encontra previsão expressa no art. 145, § 1º, da Constituição Federal:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Não obstante se referir a impostos, parcela da doutrina entende que o princípio indicado impera sobre qualquer espécie tributária, aplicando-se, desse modo, às contribuições PIS e COFINS (PAULSEN, 2014, p. 74). Por essa razão, não é dado ao legislador o poder de tributar toda e qualquer receita, mas somente aquelas reveladoras de verdadeira capacidade contributiva:

Embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita. A análise da amplitude da base econômica “receita” precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia. Nem tudo o que contabilmente seja considerado como receita poderá, tão só por isso, ser considerado como receita tributável (PAULSEN, 2014, p. 1166).

Deve a receita constituir incremento definitivo ao patrimônio do contribuinte, um *plus* jurídico que se agrega sem qualquer obrigação dele oriundo, caso contrário refletiria situação em que não há verdadeira manifestação de riqueza, mas somente alteração efêmera que não exprime a real capacidade de contribuir da pessoa jurídica.

Por essa razão, interessa discernir receita tributável de meros ingressos ou entradas de caixa da pessoa jurídica. Nem todo ingresso de dinheiro ao patrimônio da pessoa jurídica configura receita, visto que, *v. g.*, meras movimentações de fundo não repercutem, nem positivamente, nem definitivamente, nesse patrimônio.

Embora a “receita”, por vezes, não deixe de ser uma espécie de “ingresso” – que compreende genericamente qualquer quantia em dinheiro recebida pelo sujeito passivo do tributo –, nem todo ingresso constitui receita. Esta pressupõe ocorrência de ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora no patrimônio daquele que auferir, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros (SEHN, 2011, p. 154).

Nessa linha, poderíamos verificar que, por exemplo, os valores advindos de indenizações, reembolsos ou repetição de indébito tributário não constituem receita tributável, já que não constituem riqueza nova, mas somente a neutralização de uma despesa anteriormente suportada, sem a aptidão de demonstrar qualquer incremento patrimonial desencadeador de capacidade contributiva (PAULSEN, 2015, p. 204).

Questão interessante, sinalizada por Solon Sehn (2011, p. 178), reside na incidência do PIS e COFINS não-cumulativos sobre os juros moratórios e cláusula penal ou multa contratual. Como destaca o autor, o caráter indenizatório dos juros moratórios, além de consignado pelo parágrafo único, do art. 404, do Código Civil, é cediço tanto na doutrina civilista como na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a incidência de PIS e COFINS não-cumulativos seria vedada.

A discussão em relação aos juros ganha maiores contornos em razão da edição do Decreto nº 8.426/2015²¹, que, ao revogar o Decreto nº 5.442/2005, fulminou a previsão de

²¹ Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. § 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis

alíquota zero antes incidente sobre as receitas financeiras, reestabelecendo as alíquotas de 0,65% (PIS) e 4% (COFINS) incidentes sobre receitas financeiras, bem como manteve as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) aplicáveis aos juros sobre capital próprio.

Esta alteração provocada pelo Decreto nº 8.426/2015 ainda pode ter reflexos sobre os contratos de mútuo no que se refere à sistemática não-cumulativa do PIS e COFINS. Isso porque, conforme comenta Solon Sehn (2011, p. 182), o mútuo, seja oneroso ou gratuito, não importa em receita tributável, uma vez que, ao mesmo tempo em que há o ingresso, surge correspondência no passivo que anula qualquer resultado positivo ao patrimônio.

Entretanto, os juros nos contratos de mútuo oneroso têm natureza inquestionavelmente remuneratória – e não indenizatória como ocorre com os juros moratórios –, e, por esse motivo, com a revogação do Decreto nº 5.442/05 (que estabelecia alíquota zero às receitas financeiras), podem ser estes tributados pelo PIS/COFINS não-cumulativos nos termos previstos no Decreto nº 8.426/2015.

No que concerne à cláusula penal ou à multa contratual, em razão de sua função indenizatória já disposta no art. 416 do Código Civil, não podem estas serem consideradas como receitas tributáveis por meio do regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS (SENH, 2011, p. 178-179).

Quanto às receitas não realizadas, Leandro Paulsen (2015, p. 203) defende que o legislador deveria ter criado meios do contribuinte restituir ou compensar valores pagos a título de PIS e COFINS quando a receita esperada não se concretizasse. É o que ocorre, por exemplo, com as vendas inadimplidas, nas quais, de fato, o que se tributa é o prejuízo. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal – no Recurso Extraordinário nº 586482²² – entendeu o contrário, chancelando a tributação das vendas inadimplidas.

décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

²² TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da

Atual e ferrenha discussão reside na possibilidade aventada por inúmeros contribuintes de se excluir o ICMS, destacado nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS/COFINS, uma vez que este constituiria receita do Fisco e não da pessoa jurídica. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 240.785, entendeu pela possibilidade de exclusão do valor destacado de ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014)

Contudo, ainda pendem de julgamento a ADC nº 18 e o RE nº 574.706, cuja repercussão geral já fora reconhecida, os quais discutem a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Interessante a anotação feita por Leandro Paulsen (2015, p. 207) no sentido de que “7 dos votos favoráveis ao contribuinte no RE 240.785, três são de Ministros já aposentados e que não participarão, portanto, do julgamento da ADC e do novo RE”.

Não se pode, destarte, assegurar que o entendimento será mantido, seja pela alteração na composição do STF ou pelo fato da doutrina ainda divergir bastante quanto ao tema. Na linha do entendimento até aqui exposto, o ICMS destacado na nota fiscal não representa

obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 586482, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-119 DIVULG 18-06-2012 PUBLIC 19-06-2012 RDDT n. 204, 2012, p. 149-157 RT v. 101, n. 923, 2012, p. 691-706)

acréscimo definitivo ao patrimônio líquido do contribuinte, visto que este deverá ser revertido ao Fisco na data do vencimento, isto é, ingressa ao patrimônio da pessoa jurídica com plena correspondência no passivo.

É o que entende Solon Sehn (2011, p. 241), reportando-se não somente ao ICMS, como também aos valores condizentes ao ISS e ao IPI, asseverando que:

Ao estabelecer que a contribuição deve incidir sobre a receita, [a Constituição] afastou a possibilidade de inclusão na base de cálculo da Cofins de ingressos de soma em dinheiro sem repercussão positiva no patrimônio líquido do sujeito passivo. O valor dos tributos, afinal embora possa ser interpretado como elemento integrante do preço, representa apenas uma entrada de caixa do alienante, que, na verdade, pertence à pessoa política competente segundo as normas constitucionais.

Contrariamente a esta posição se destaca o entendimento de Leandro Paulsen (2015, p. 208), para o qual, apesar do valor do ICMS vir destacado na nota, o contribuinte o paga com recursos próprios, ou seja, o ICMS, ao ser calculado por dentro, integra o preço da mercadoria, ainda que se possa visualizar o respectivo ônus financeiro destacado.

Assim sendo, resta ao contribuinte aguardar o posicionamento definitivo do Supremo Tribunal Federal com sua nova composição, valendo-se, por ora, do já exarado entendimento no RE nº 240.785, o qual reflete o julgado mais significativo quanto ao tema.

Diversos outros casos podem – e devem – ser desconsiderados como receita, como ocorre com a novação, a compensação, a caução etc. (SEHN, 2011, p. 230). Cabe ao contribuinte, munido do conceito e da interpretação constitucional que se sói fazer do termo receita, afastar eventuais equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal quando da composição da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos.

Agora, já delineados os arquétipos destas contribuições – tanto no regime cumulativo como no regime não-cumulativo – impende uma análise mais aprofundada do que se deve entender por não-cumulatividade, bem como a maneira pela qual essa se manifesta em diferentes espécies tributárias.

3. NÃO-CUMULATIVIDADE

3.1 Distinção entre Regras e Princípios

Antes de adentrar a temática da não-cumulatividade no texto constitucional, cabe realizar uma breve digressão a respeito da distinção entre regras e princípios, utilizando-se, para isso, a teoria exordialmente formulada por Ronald Dworkin (1977) e posteriormente engrandecida por Robert Alexy (1986), bem como as importantes anotações realizadas por Humberto Ávila (2003).

Dworkin afirmava que a diferença entre regras e princípios é de natureza lógica, uma vez que as regras são aplicáveis à maneira do “tudo-ou-nada” (*all or nothing*), isto é, “dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui com a decisão”. Já os princípios, por outro lado, servem de inclinação ou guia na aplicação e criação do direito, ou seja, “enunciam uma razão que conduz o argumento a uma certa direção”.

Para o “tudo-ou-nada” de Dworkin, ou haveria a subsunção dos fatos à hipótese de incidência da norma, situação em que seria esta aplicável, ou a regra não teria qualquer aplicação ao caso específico. Os princípios, por outro lado, são aplicados como fundamentos que, aliados ao conteúdo de outro princípio, orientam a decisão.

No que diz respeito ao conflito entre normas, Dworkin defendia que, no caso das regras, depois de considerados os critérios de resolução de conflitos, uma seria aplicável enquanto a outra seria considerada inválida. No que concerne aos princípios, haveria uma dimensão de peso (*dimension of weight*) para cada princípio, aferível casuisticamente, definindo-se qual deveria prevalecer sobre o outro:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. [...] Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras (DWORKIN, 2002, p. 42-43).

Já Alexy, ao desenvolver a teoria proposta por Dworkin, rejeita a distinção entre princípios e regras baseado no modo de aplicação do “tudo-ou-nada”, suscitando que, para

verificar a distinção, seriam necessários dois fatores: diferença entre a colisão e quanto à obrigação que cada norma institui (2015, p. 146).

Sinteticamente, em caso de colisão entre princípios, sua aplicabilidade seria limitada reciprocamente e momentaneamente, diferentemente das regras, em que a colisão é solucionada com a invalidade de uma delas ou com o reconhecimento de alguma exceção que resolva a antinomia.

No que tange às obrigações que instituem, as regras exararam deveres absolutos, isto é, determinam obrigações de dar, fazer ou não fazer, insuperáveis por regras contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações denominadas *prima facie*, ou seja, ainda que pareçam imediatamente aplicáveis, deve-se realizar a ponderação com os demais princípios para se demonstrar seu afastamento:

Com as regras, em casos normais, em que os pressupostos conhecidos ocorrerem, sucede a consequência jurídica. Quem, com base em um princípio, quer fazer uma exceção a uma regra, suporta o ônus da argumentação, de forma semelhante ao que ocorre quando se afastam precedentes ou quando se afastam regulamentações em geral. No caso de princípios, que podem ser restringidos por outros princípios, é diferente. Uma regra jurídica válida contém, ao contrário dos princípios, uma determinação para a decisão de casos que tem que ser deixada de lado se um princípio deve ter a precedência; Princípios não contém determinações desse tipo. Quando se afirma que as regras possuem uma existência histórica, porque com elas se chegou a uma tal determinação, pode-se afirmar que princípios, no que diz respeito a seu conteúdo determinativo em relação a outros princípios, não possuem existência histórica. Em seu conteúdo determinativo relativamente a casos eles são, nessa medida, em princípio todos iguais. Não há pois motivo alguma para, de antemão, dar-se precedência a um princípio. Consequentemente aquele que quer, com base em princípios, chegar pela primeira vez a uma determinação, deve, quando surgem dúvidas, demonstrar que os princípios contrários recuam. O diferente caráter das cláusulas de reserva e com isso o legítimo núcleo do teorema da colisão de Dworkin podem assim ser explicados através do diferente caráter *prima facie* (ALEXY, 2015, p. 188).

Criou-se, a partir dessas e outras teorias, três critérios clássicos de distinção entre princípios e regras, sinalizados por Humberto Ávila (2015, p. 59) como: 1) caráter *hipotético-condicional*; 2) critério do *modo final de aplicação*; e 3) critério do *conflito normativo*.

O caráter *hipotético-condicional* diz respeito ao modo em que se irradia a aplicação das normas. Ao passo em que as regras se aplicam por subsunção, nas quais há uma hipótese e uma consequência que de antemão determinam a decisão, os princípios funcionam como indicadores para, em casos futuros, guiarem o aplicador à regra aplicável ao caso concreto.

O *modo final de aplicação* encontra raízes na teoria desenvolvida por Dworkin, na qual as regras se aplicam na forma absoluta do “tudo-ou-nada”, isto é, ou a situação fática preenche os requisitos da hipótese de incidência da regra, situação em que deve ser aplicada (salvo no caso de configuração de uma exceção), ou ela é considerada inválida e não encontra aplicação. Os princípios, por sua vez, são aplicados como fundamentos a fim de guiar a decisão.

Por fim, pelo critério do *conflito normativo* distinguem-se as regras dos princípios sob o prisma do embate normativo. Enquanto o conflito entre regras configura verdadeira antinomia, no sentido de que a solução levará invariavelmente a declaração de invalidade de uma das regras ou à criação de uma exceção, no que toca os princípios o conflito é dirimido com base em sopesamento, sem que qualquer dos princípios perca sua validade no ordenamento.

Cabe enaltecer, quanto ao conflito de princípios, a posição de Alexy, que afirma que a solução não é dada pela prevalência imediata de um princípio sobre o outro, como propõe Dworkin, mas por meio de uma otimização, no intuito de sopesar sua prevalência no caso concreto, ou seja, de forma prospectiva.

Apesar de respeitar a teoria clássica de divisão de princípios e regras, Humberto Ávila tece severas críticas aos critérios de distinção expostos, propondo sua própria teoria de verificação de regras e princípios. Para tanto, estabelece os seguintes conceitos (2015, p. 102):

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da 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.

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 promoção.

Dos conceitos transcritos já se pode, sob o prisma do autor, estabelecer diferenças entre as duas espécies normativas quanto: 1) à *natureza da descrição normativa*; 2) à *natureza da justificação*; e 3) à *natureza da contribuição* (2015, p. 107).

Quanto à *natureza da descrição normativa*, enquanto as regras descrevem objetos determinados – ou determináveis –, ou seja, uma situação (ainda que razoavelmente) objetiva, os princípios dispõem acerca de um *estado ideal a ser promovido*.

É preciso ressaltar, outrossim, que tanto as regras quanto os princípios se dirigem ao comportamento humano, como ocorre com qualquer prescrição normativa. Apesar dessa semelhança, contudo, as regras se diferenciam dos princípios quanto à natureza da descrição: enquanto as regras descrevem comportamentos permitidos, obrigatórios ou proibidos, os princípios descrevem estados ideais que devem ser promovidos ou conservados (ÁVILA, 2015, p. 108).

A *natureza da justificação* exige que as regras sejam aplicadas por meio de um cotejo entre a situação fática e a hipótese de incidência normativa. Havendo correspondência, possível – e devida – a sua aplicação. Os princípios necessitam de uma correlação entre “os efeitos da conduta adotada e o estado das coisas a ser promovido”.

Por fim, a *natureza da contribuição* denota que, ao passo em que as regras têm a pretensão de decidibilidade, haja vista o seu caráter retrospectivo (que visa solucionar problemas já antevistos pelo legislador); os princípios se aplicam de forma prospectiva, no sentido de que complementam as regras já postas no ordenamento para auxiliar na resolução de problemas futuros.

Leandro Paulsen (2014, p. 72), filiando-se mais claramente à teoria proposta por Alexy, dispõe que as regras “estabelecem simples normas de conduta”, caracterizando-se como “razões definitivas”; enquanto os princípios “indicam valores a serem promovidos de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto”, isto é, são “razões *prima facie*, prescrições de otimização”.

Em caso de conflitos, assegura que quanto às regras a solução dá-se pela aplicação dos critérios hierárquico, cronológico e de especialidade, tornando inválida a norma derrotada. No caso de conflito entre princípios, deve-se “construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação” (2014, p. 72).

É patente que a distinção entre princípios e normas não encontra sossego na doutrina, que ainda muito digladia e, por esse motivo, sofre constantes evoluções neste interessantíssimo tópico de teoria do direito. É imperioso observar que essa distinção entre

princípios e regras não é de caráter meramente terminológico, haja vista o diferente tratamento dado pelo hermenêuta em sua aplicação.

Para não mais alongar a discussão, interessa, de maneira bastante breve, observar-se que, em se tratando de uma regra, seja pela teoria esposada por Dworkin e Alexy, ou por Humberto Ávila, não se discute seu maior grau de normatividade e objetividade, ou seja, mais restrita é apreciação subjetiva do aplicador.

Em se tratando de um princípio, brindado de maior generalidade – ressalvadas as críticas tecidas por Humberto Ávila no sentido de que teriam também caráter normativo –, cuja atuação se dá de forma prospectiva junto às normas na solução de casos difíceis, é fácil observar que darão ao aplicador maior liberdade – não se deve confundir, aqui, com ampla discricionariedade ou mesmo arbitrariedade –, visto que estes almejam a manutenção ou a consolidação do estado das coisas, que pode ser trilhado por diferentes meios.

Por essas razões, resta agora determinar em qual espécie normativa se encaixa a não-cumulatividade tributária, a fim de lhe delimitar o alcance e estabelecer óbices ou permissões à atuação do legislador ordinário e constituinte derivado.

3.2 Não-Cumulatividade, Regra ou Princípio?

Como se sói classificar nas teorias clássicas de Direito Público, os princípios possuem alto grau de generalidade, garantindo ao hermenêuta maior amplitude de subjetividade em sua aplicação. Já as regras, por serem objetivamente propostas pelo legislador para resolver conflitos previamente conhecidos, são mais rígidas, i. e., não devem ser ponderadas, mas somente aplicadas ou não, salvo reconhecida a exceção.

Na Teoria Moderna de Direito Público, capitaneada por Dworkin e Alexy, as regras expressam comandos objetivos (obrigações de dar, fazer ou não fazer); aplicam-se por subsunção, isto é, realizado o cotejo entre fato e hipótese de incidência normativa, verifica-se ou não sua aplicação; e, em caso de conflitos – ocorridos apenas no plano abstrato –, invalida-se uma ou busca-se uma exceção – para Humberto Ávila é possível a ponderação de normas.

Os princípios, em contrapartida, expressam o estado das coisas ou objetivos que devem ser seguidos; sua aplicabilidade se dá por ponderação – Humberto Ávila defende o caráter normativo dos princípios –, na qual os princípios colidentes são ponderados, estabelecendo-se maior ou menor valor a depender do caso específico; e, quando surge um

conflito – aferível apenas no plano concreto -, aplicada a ponderação, o princípio com menor relevância não é excluído do ordenamento, mas somente otimizado para menos irradiar seus efeitos.

Essas teorias – clássica e moderna -, são atacadas por Humberto Ávila (2015). A primeira é questionada tanto no plano semântico quanto no sintático. Semântico porque toda norma, como fruto da linguagem, possui determinado grau de indeterminação, isto é, regras e princípios não podem ser distinguidos unicamente com base nessa classificação, comum à todas as normas. Sintático em razão do fato, ocorrido principalmente no Direito Tributário, de vários autores classificarem, ao passo em que defendem o caráter genérico, como princípios, *v. g.*, a imposição de que um tributo publicado em um exercício somente pode ser cobrado no seguinte (princípio da anterioridade).

Ora, nesse ponto, em que concorda-se com Humberto Ávila, tem-se inquestionavelmente uma regra: publicado em um exercício, o tributo somente poderá ser cobrado no seguinte. A não-cumulatividade, por exemplo, quando representada pela compensação do “que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” é, sem vacilo, uma regra, haja vista o baixo grau de abstração.

Quanto à segunda teoria (Teoria Moderna), Humberto Ávila também ressalta duas inconsistências, uma semântica e outra sintática. A incoerência semântica se encontra na aplicação da ponderação exclusivamente aos princípios, traçando a distinção com base no binômio subsunção-ponderação. Salienta o autor que as regras, como qualquer norma, passam por um processo de ponderação interno e externo:

Interna porque a reconstrução do conteúdo semântico da sua hipótese e da finalidade que lhe é subjacente depende de um confronto entre várias razões em favor de alternativas interpretativas [...] submetem-se a uma ponderação externa nos casos em que duas regras, abstratamente harmoniosas, entram em conflito diante do caso concreto sem que a solução para o conflito envolva a decretação de invalidade de uma das duas regras (exemplo: uma regra que determina a concessão de antecipação de tutela para evitar dano irreparável e outra regra que proíbe a antecipação de tutela para evitar despesas para a Fazenda Pública [caso de medicamento]) (ÁVILA, 2015, p. 113).

Prossegue o autor com a afirmação de que o mesmo ocorre com a resolução de conflitos, visto que, regra geral, a norma derrotada deve ser declarada inválida, mas isso nem sempre ocorre. Assim, assevera que a distinção com base nos conflitos também não é segura,

visto que “em vez de estremá-las, termina aproximando-as em alguns casos” (ÁVILA, 2015, p. 114).

Sob o prisma sintático, a inconsistência reside na afirmação de que os princípios são “normas realizáveis em vários graus, dependendo dos princípios com os quais entra em conflito”, ou seja, possuem elevada maleabilidade. Sendo assim, replica-se aqui a indagação feita por Humberto Ávila (2015, p. 114): “a norma da não cumulatividade, enquanto norma que permite deduzir, do imposto a pagar, o montante do imposto incidente na operação anterior do ciclo econômico pode ser qualificada como um princípio a ser objeto de flexibilização em decorrência de outros princípios”?

Como peremptoriamente responde o autor, “evidentemente que não” [...], essas normas são regras também para essa corrente”. No entanto, a contradição reside justamente nesse ponto, visto que, apesar de – para a Teoria Moderna – encaixarem-se como regras, a esmagadora maioria dos autores as classifica como princípios (princípio da não-cumulatividade).

Leandro Paulsen (2014, p. 72) que, como demonstrado, se filia a Teoria Moderna idealizada por Dworkin e Alexy, encontra outra alternativa quanto à não-cumulatividade, excluindo-a do rol dos princípios tributários e denominando-a *técnica de tributação*:

A não cumulatividade é uma *técnica de tributação* que visa a impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto (PAULSEN, 2014, p.161).
(grifo nosso)

Inserida no capítulo “critérios de tributação”, a não-cumulatividade não é definida por Paulsen como um princípio; não é, também – pelo menos não expressamente – taxada como regra. De todo modo, em análise do trecho transcrito acima, pode-se observar que o conceito exarado denota um princípio, isto é, expressa o estado das coisas a ser promovido: evitar a onerosidade excessiva decorrente da tributação em cascata.

Partindo-se da Teoria Moderna, adotada pelo autor, vê-se que a indigitada definição de não-cumulatividade não detém o modo de aplicação de subsunção característico das regras. Igualmente não se verifica, quanto ao modo final de aplicação, a regra do “tudo-ou-nada”, já que não possui hipótese de incidência normativa objetivamente considerada. Por último, em hipotético conflito, crê-se que sua invalidação não seria solução viável, enquanto a

ponderação alcance ares de maior coerência. Mesmo sob a ótica de Humberto Ávila, a não-cumulatividade, nos termos como expressada por Paulsen, ostenta o caráter de princípio.

Janssen Murayama (2015, p. 20), ao adentrar a temática, adverte que, em se tratando da não-cumulatividade, “seu objetivo principal é fazer com que determinado tributo grave apenas a riqueza agregada ao bem ou serviço”. Ato contínuo, após breve explanação sobre as teorias de Dwokin e Alexy (as quais o autor se filia), conclui que “a melhor maneira de classificar a não-cumulatividade é como princípio constitucional”. Acrescenta que:

O princípio da não-cumulatividade não descreve uma conduta, nem prevê uma hipótese de incidência e a consequência jurídica em caso de descumprimento. Desta forma, não é possível aplicá-lo mediante o método de subsunção, mas somente por meio da ponderação, isto é, havendo conflito entre ela e outros princípios constitucionais, somente no caso concreto será determinado a sua incidência ou seu afastamento. Por estas breves razões, entendemos que estamos diante de um princípio, e não uma regra (2015, p. 21).

No entanto, não obstante o já explicitado caráter de princípio que pode assumir a não-cumulatividade, é possível que (e aqui se recorre mais uma vez aos ensinamentos de Humberto Ávila) de um mesmo – e único – dispositivo, observado, é claro, sob diferentes aspectos, extrair-se uma regra e um princípio:

Um mesmo dispositivo pode ser ponto de partida para a construção de regras e princípios, desde que o comportamento previsto seja analisado sob perspectivas diversas, pois um mesmo dispositivo não pode, ao mesmo tempo e sob o mesmo aspecto, ser um princípio e uma regra. O que se propõe é justamente a superação desse enfoque baseado numa alternativa exclusiva das espécies normativas, em favor de uma distinção baseada no caráter pluridimensional dos enunciados normativos (ÁVILA, 2015, p. 94).

Assim, se observada sob o citado conceito trazido por Paulsen, no sentido de que a não-cumulatividade “visa a impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado”, assume inquestionavelmente o caráter de um princípio jurídico.

Agora, se visualizada como norma em que “compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, II, da CF), parece bastante evidente se tratar de uma regra, com caráter de decidibilidade, retrospectiva, aplicável por subsunção e com maior grau de normatividade, ou seja, não parece haver, em sua aplicação, a ponderação característica aos princípios.

A denominação como *técnica de tributação*, empregada não só por Paulsen, mas por Marco Aurélio Greco (2008, p. 9-30), Cláudio Augusto Gonçalves (2012, p. 77) e José Antônio Minatel (2013, p. 267-281), parece destoar um pouco do aspecto normativo – regra ou princípio –, expondo a não-cumulatividade como um conjunto de normas voltada a um fim.

De todo modo, defende-se aqui, ainda que de maneira bastante humilde e com extremo respeito à esmagadora maioria da doutrina que a sói classificar unicamente como princípio, que a não cumulatividade assume caráter dúplice, ora se manifestando como princípio implícito, no sentido de promover a diminuição da onerosidade da tributação em cascata – bem como outros princípios e subprincípios tributários –, ora como regra, ao determinar que se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

É o que parece entender José Eduardo Soares de Melo que, a despeito de classificar a não-cumulatividade como princípio constitucional, reitera:

Já assentamos precedentemente nosso entendimento de que a regra insculpida no princípio da não-cumulatividade constitui norma de hierarquia constitucional auto-aplicável, de maneira que pelos seus próprios contornos é possível implementar-se o comando, sem a necessidade de quaisquer outras normas regulamentadoras (MELO, 2004, p. 130).

Em primeiro lugar, impende destacar que o autor se reporta à “regra insculpida no princípio”, o que, a rigor – e com as devidas vênias –, estaria melhor representado pela expressão “regra insculpida no dispositivo constitucional”, visto que a norma extraída do dispositivo, a depender do ângulo observado, é ou princípio ou regra, e não os dois. O dispositivo, por sua vez, pode ser bifurcado em regra e princípio, desde que observado sob diferentes perspectivas.

Em segundo lugar, em se tratando de norma “auto-aplicável”, de maneira que pelos seus próprios contornos é possível implementar-se o comando, tem-se a certeza de estar o autor se referindo a uma regra. A auto-aplicabilidade não se coaduna com o caráter *prima facie* dos princípios, em que estes apenas “aparentam” ser aplicáveis de imediato, devendo-se, antes disso, realizar a ponderação com os demais princípios. A possibilidade de se implementar o *comando* é característica também das regras, que impõe obrigações objetivas, diferentemente dos princípios, que buscam preservar ou alcançar o estado ideal das coisas.

Roque Antônio Carrazza (2011, p. 388), apesar de não compactuar expressamente com a normatividade dual (regra e princípio) exarada pela não-cumulatividade, recorda que:

Em diversas oportunidades o Pretório Excelso já se pronunciou no sentido de que o princípio da não-cumulatividade do ICMS, longe de encerrar mera recomendação, que o legislador ou o administrador fazendário seguirão, por boa, ou rejeitarão, por inconsistente, veicula norma cogente, vale dizer, de obediência obrigatória. Também pontificou que essa norma, que se hospeda nas dobras do art. 155, § 2º, I, da CF, é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, por via de consequência, da edição de preceitos inferiores para irradiar todos os seus efeitos (grifo nosso).

Já Hugo de Brito Machado, assevera, ainda que por razões diferentes da aqui sustentada, que a não-cumulatividade “pode ser vista como princípio e também como técnica” (MARTINS; MACHADO, 2004, p. 72):

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ou como está no dispositivo do ICMS dizendo que este imposto “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. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio.

Não obstante o enorme respeito nutrido pelo autor, pensa-se que os dispositivos constitucionais relativos à não-cumulatividade do IPI e do ICMS são regras, muito porque, como afirmou, o que se deve entender por não-cumulatividade já está ali definido, ou seja, há um comando, não um estado das coisas que deve ser promovido.

Ainda, o fato de ali não estar estabelecido “exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada” não degenera a característica de regra (constitucional), afinal, até mesmo as Leis ordinárias *strictu sensu* (v.g, regras relativas ao crédito de IPI) em muitas oportunidades são complementadas por Decretos, isto é, não há a aludida exatidão do modo como será aplicada.

Ao que se denomina por *técnica* – “modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” – tem-se inegavelmente o caráter de regra, já que há ali um comando, retrospectivo, normativo e objetivo do que deve ser feito para dar efetividade ao princípio. Nada impede, por outro lado, de se usar, como faz o autor, a palavra técnica para compreender justamente o conjunto de regras aplicáveis.

Mais apropriado, portanto, é dizer que a não-cumulatividade ora se desdobra como princípio (evitando a onerosidade excessiva decorrente da tributação em cascata), ora como regra, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (observado objetivamente), extraídos ambos do mesmo art. 153, § 3º, inciso II, da CF. Por fim, técnica pode se chamar o conjunto de regras voltados a dar efetividade ao princípio.

Após esta sumária e – espera-se – lúcida explanação, cumpre analisar a não-cumulatividade (seja como princípio ou regra) no texto constitucional, passando-se, em seguida, à sua manifestação em tributos específicos.

3.3 Não-Cumulatividade no Ordenamento Jurídico

3.3.1 Breve Histórico

O histórico da não-cumulatividade remonta à França do século XX que, já em 1936, notou os males decorrentes da tributação em cumulativa, a qual onerava os produtos industrializados e mercadorias “em cascata”, isto é, em cada etapa da produção/circulação. Com isso, em 1954 criou-se a *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), que, apesar das necessárias modificações, ainda remanesce no sistema Francês e em boa parte dos Estados Europeus (MARTINS; COELHO; DERZI, 2004, p. 106).

O sucesso da experiência francesa acabou se alastrando por diversos países a partir da década de sessenta. A Comunidade Européia, em 1967, adotou o imposto sobre o valor agregado (IVA) como diretriz aos seus membros, que sucessivamente foram aderindo ao regime: a Dinamarca, em 1967, a Alemanha, em 1968, a Bélgica e Luxemburgo, em 1969, a Irlanda, em 1972, bem como a Inglaterra, em 1973. Neste mesmo final da década de sessenta, diversos países da América do Sul adotam essa espécie de tributo sobre vendas líquidas (Argentina, Bolívia, Equador, Peru, Uruguai) (MARTINS; COELHO; DERZI, 2004, p. 107).

Embora já fosse utilizada (com força infraconstitucional) no antecessor do IPI, o Imposto de Consumo (Leis nº 297/56 e nº 4.502/64 – art. 25²³), o Brasil introduziu a não-

²³ Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo. I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados. II - o imposto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiros para estabelecimentos revendedores ou depositários.

cumulatividade à Constituição (de 1946) por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Assim, a não cumulatividade adquire *status* constitucional, aplicando-se ao “impôsto sobre [sic] produtos industrializados” e ao “impôsto sôbre [sic] operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores” (art. 11²⁴ e 12²⁵ da EC nº 18).

Mais tarde, com a edição da Constituição de 1967, o constituinte manteve quase idêntica redação à não-cumulatividade, tanto quanto ao IPI (art. 22, V, § 4º), como ao ICM (art. 24, II, § 5º). Com a EC nº 1 de 1969, a não-cumulatividade foi mantida nos artigos 21, V, § 3º, para o IPI, e 23, II, ao ICM. Com a Constituição Federal de 1988, a não-cumulatividade encontra previsão expressa ao IPI (art. 153, § 2º, inciso II) e ao ICMS (art. 155, § 2º, inciso D):

§ 3º O imposto previsto no inciso IV [IPI]: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

No que tange as contribuições sociais e econômica, somente com a EC nº 33/01 é que a não-cumulatividade, ainda que assim não denominada expressamente, passou a ser passível de aplicação. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por sua vez, advém da Emenda Constitucional nº 42, que inseriu o § 12º ao art. 195 da Constituição Federal: “§ 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”.

Não obstante essas inovações no sistema tributário nacional terem como inspiração o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) estrangeiro, o legislador brasileiro muitas vezes se

²⁴ Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores (grifo nosso).

²⁵ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar. § 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

distanciou deste modelo, como no caso do IPI, em que inicialmente se optou apenas pelo regime de crédito físico, enquanto em França já havia o modelo de crédito financeiro. Somente com a Lei Kandir (LC nº 87/96), aliada à LC nº 102/2001, houve maior compasso com o modelo europeu (MARTINS; TORRES, 2004, p. 141).

Atualmente, apesar de não possuírem doutrina idêntica, Ricardo Lobo Torres afirma que, no decorrer da história, o modelo não-cumulativo se aclimatou paulatinamente às características do regime europeu, apesar, é claro, de guardar suas particularidades (MARTINS; TORRES, 2004, p. 141).

3.3.2 A Estrutura da Não-Cumulatividade

Como já comentado, a não-cumulatividade tributária visa, por meio da utilização de um método (ou técnica) explicitado pela legislação, evitar a tributação em cascata, isto é, que produtos submetidos a diversas fases ou operações (plurifásico) não sejam, em cada etapa, onerados integralmente por seus respectivos tributos.

A não cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores (AMARO, 2014, p. 154).

A *priori*, a aplicação da não-cumulatividade parece bastante simples, uma vez que caberia unicamente ao contribuinte destacar os valores dos tributos pagos na operação antecedente para, então, creditar-se destes no mês seguinte, ou seja, incidindo, *e. g.*, ICMS sobre a circulação anterior de mercadoria (exemplo: indústria – distribuidor – varejista), o varejista (que adquiriu a mercadoria do distribuidor) poderia se creditar destes valores já pagos de ICMS ao revender a mercadoria ao consumidor final.

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4º), depois das alterações promovidas pela Emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, § 12) (CARVALHO, 2012, p. 171).

Como destacam Ives Gandra da Silva Martins e Edison Carlos Fernandes (2007, p. 31-32), diversos são os métodos utilizados para a efetivação da não-cumulatividade, a conferir:

O primeiro deles é denominado Método Direto Subtrativo, que consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C). Desse método temos a seguinte fórmula de cálculo: $T = a \times (R - C)$. [...] Semelhante a esse temos o Método Direto Aditivo, pelo qual a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão de obra (MO), outras matérias primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L). Daí, o tributo pode ser calculado da seguinte maneira: $T = a \times (MO + MP + D + L)$. Temos também o Método Indireto Aditivo, no qual o cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte: $T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$. Estes dois últimos representam a aplicação clássica do imposto sobre valor agregado – IVA. Por outro lado, há ainda o Método Indireto Subtrativo, que determina o valor devido por meio da diferença da alíquota aplicada sobre vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é: $T = (a \times R) - (a \times C)$. Por fim, encontramos o Método Crédito do Tributo [...] Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.

Dentre esses métodos, destaca-se o *Método do Crédito do Tributo*, utilizado na sistemática brasileira para efetivação da não-cumulatividade do ICMS e do IPI, e o *Método Indireto Subtrativo*, optado pelo legislador como aquele aplicável às contribuições sociais PIS e COFINS não-cumulativas (MARTINS; FERNANDES, 2007, p. 32-35).

Janssen Murayama (2015, p. 21) enaltece que a não-cumulatividade possui um *núcleo duro*, ou seja, características essenciais que, se suprimidas, desnaturam todo o instituto. Para o autor, três são os traços imprescindíveis: a) *plurifasia*; b) *crédito físico*; e c) *manutenção de créditos para o mês subsequente*.

O requisito da *plurifasia* deve ser entendido sob o seguinte prisma: a não-cumulatividade só é possível se houver diversas etapas de incidência do tributo, caso contrário, não se encontraria qualquer crédito possível de apropriação pelo contribuinte. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 258.470²⁶, sedimentou que

²⁶ Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição (RE 258470, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000)

é impensável a existência de cumulatividade (oneração em cascata) em operações cujo ciclo é de incidência monofásica (por exemplo, industrial – consumidor final).

Pelo requisito da plurifasia já se afasta, de plano, *v.g.*, qualquer investida de contribuintes que, sob o regime não-cumulativo de incidência do PIS/COFINS, buscam se creditar de valores referentes à salários pagos aos funcionários, uma vez que não há qualquer incidência de PIS e COFINS na operação anterior (pagamento), inexistindo, portanto, a *plurifasia*.

Já o *crédito físico*, por sua vez, diz respeito ao mínimo que deve ser assegurado pela não-cumulatividade, *i.e.*, em um sistema que se autodenomina não-cumulativo, ao menos os valores – pagos a título de tributo nas operações anteriores – concernentes às matérias-primas, bens intermediários, ou quaisquer outros que são consumidos no processo produtivo, ainda que não se agreguem fisicamente ao produto, devem ser passíveis de cômputo como créditos.

Quanto à *manutenção de créditos para o mês subsequente* a exegese é bastante simples, no sentido de que é vedado ao legislador restringir a utilização do saldo regularmente apurado nos meses seguintes. Uma vez reconhecido, o crédito pode – e deve – ser utilizado pelo contribuinte para fazer cessar a tributação em cascata.

A afirmação constitucional “compensando-se”, na verdade, introduz um processo de abatimento, um mecanismo de dedução, de compensação. Não se trata de mera recomendação, ou de simples sugestão alvitada pelo legislador constituinte, que a lei pudesse ou não acatar. Na verdade, a Constituição não tem esse cunho sugestivo. O método de abatimento é diretriz constitucional imperativa; é forma inexorável pela qual se chega a um ICMS “não-cumulativo”, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou (MARTINS; BARRETO, 2004, p. 180).

Para a escorreita compreensão do que se deve entender por não-cumulatividade, cabe destacar, ainda, qual o significado, para fins de não-cumulatividade, da expressão “compensação”. O instituto jurídico da *compensação* aparece tanto no direito privado (art. 368 do Código Civil) como no Direito Público (art. 156, II, e art. 170, ambos do CTN).

Pela regência do Código Civil, para haver a compensação é necessário que as dívidas entre os indivíduos sejam líquidas, vencidas e, nos termos do art. 389, fungíveis. Já no que se refere ao estatuído pelo CTN, a compensação é meio de extinção do crédito tributário (art. 156, II) e, além de créditos líquidos, certos, vencidos ou vincendos, requer lei *strictu sensu* específica e emanada pelo ente competente para instituir o tributo (art. 170).

Vê-se que em ambos há uma faculdade do devedor/credor de, em havendo uma dívida recíproca, líquida, vencida (ou vincenda, no caso da tributária), bem como autorização legal (Código Civil e lei tributária específica), promover a compensação e extinguir – integral ou parcialmente – a dívida/crédito tributário.

Todavia, no que concerne à compensação entabulada nos enunciados da não-cumulatividade, José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 130) afirma que esta não apresenta exatamente as mesmas características daquelas mencionadas.

Inicialmente, salienta que a “compensação” a qual se refere à CF não depende de Lei como ocorre com as demais, uma vez que provém de comando constitucional, cabendo à Lei unicamente especificar particularidades. Por essa razão, diferentemente do que se verifica com as outras duas, não pode o legislador lhe impor limites diversos daqueles já constitucionalmente estabelecidos.

Diverge, ainda, no que toca à faculdade do credor/devedor. No caso da compensação concernente à não-cumulatividade, configura-se um dever do contribuinte, sem o qual não haverá que se falar em não-cumulatividade. Trata-se de um dever para almejar fim diverso da compensação comum – que se limita a um meio, pode-se assim dizer, mais prático de quitar prestações recíprocas –, qual seja, o de dar efetividade à não-cumulatividade.

Por fim, no que tange aos efeitos práticos da não-cumulatividade, Hugo de Brito Machado, em interessante compilado, destaca as *virtudes* e *defeitos* suscitados pela doutrina nacional. Dentre as virtudes, enumera: a) a neutralidade, ou proporcionalidade do ônus; b) o incremento à produção; c) transparência; d) neutralidade externa que permite a tributação somente no país de destino. Já os defeitos: a) ônus sobre a produção; b) estímulo à intermediação; c) alíquotas elevadas; d) ensejo à fraude; e) complexidade; e f) ensejo de conflitos (MARTINS; MACHADO, 2004, p. 89-97).

A *neutralidade* (ou proporcionalidade do ônus) consiste no fato de que, independentemente do número de operações, o ônus tributário será o mesmo, ou seja, não há a necessidade de se verticalizar a produção para se evitar sucessivas incidências. O *incremento à produção*, apesar de, à primeira vista, parecer ser efetivo em razão da diminuição da carga tributária, muitas vezes não ocorre, uma vez que as alíquotas do PIS/COFINS não-cumulativos sofrem um sensível aumento em relação ao regime cumulativo (somatório de 3,65% para 9,25%)

A *transparência* – oriunda da neutralidade – é muitas vezes tida como uma virtude em razão de que, já no início da cadeia produtiva, é possível observar qual será o real ônus tributário. Todavia, como salienta o autor, o grave ônus já detectável no início da cadeia acaba por transferir uma sensação de alta carga tributária, gerando resistências pelo contribuinte.

Com a eliminação do ônus tributário nas exportações, tem-se o que se denomina por *neutralidade externa*, na qual o produto somente será onerado pelos tributos do país de destino, ganhando maior competitividade.

Quanto aos defeitos, o *ônus da produção* ocorre principalmente com as atividades que se encontram no início da cadeia produtiva, tendo por exemplo os agricultores, que praticamente não possuem qualquer crédito para ser utilizado. Outro exemplo é o das empresas prestadoras de serviços sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, as quais detêm pouquíssimos valores creditáveis.

O *estímulo à intermediação* surge em razão do ônus tributário ser o mesmo, independentemente do número de operações, fazendo com que a atividade meramente especulativa de intermediadores não seja onerada. Com isso, surgem diversos atravessadores que simplesmente buscam lucrar com a intermediação, sem, por outro lado, aumentar a produtividade.

As *alíquotas elevadas*, como já se pontuou, decorre do intento do legislador que, ao deixar de onerar cada operação individualmente considerada (cascata), optou por agravar o importe da operação global, culminando em arrecadação ainda mais volumosa e em dissonância com o objetivo da não-cumulatividade.

O *ensejo à fraude*, assevera Hugo de Brito Machado, advém da falta de escrúpulos de alguns contribuintes que, ciente da possibilidade de creditação, bem como da possibilidade de se cederem créditos de operações próprias, criam “verdadeiras fábricas de créditos” (MARTINS; MACHADO, 2004, p. 92).

No que diz respeito à *complexidade*, sabe-se que todo o sistema criado em torno à não-cumulatividade é recheado de especificidades, muitas vezes incompreensíveis ou até mesmo inacessíveis ao contribuinte sem o devido amparo contábil e legal, gerando constantes e intensos conflitos com o Fisco. Por essa mesma razão, o contribuinte, que se quer ver em dia com o Fisco, é obrigado a contratar profissionais especializados para auxiliá-lo nesta difícil empreitada, de onde surge o *elevado custo burocrático*.

Observada a estrutura da não-cumulatividade, importa agora analisar seu desdobramento em tributos específicos, como é o caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e das contribuições sociais PIS e COFINS.

3.3.2.1 Não-Cumulatividade no ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem sua competência reservada aos Estados da federação por força do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, e encontra aporte infraconstitucional na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96) – normas gerais - e nos Regulamentos de ICMS dos estados.

De sua hipótese de incidência extraem-se diversas materialidades distintas: 1) operações de circulação de mercadorias; 2) prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; 3) prestação de serviços de comunicação; 4) importação de bem, mercadoria e serviço; 5) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; 6) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Encontra, ainda, particularidades no que diz respeito ao Simples Nacional (CARRAZZA, 2011).

Não cabe aqui distinguir e explorar as diversas hipóteses de incidência deste tributo, bastando apenas, para fins de compreensão da não-cumulatividade, utilizar como exemplo as operações de circulação de mercadoria, na qual se efetivam de forma mais clara e ampla as diversas etapas de incidência.

Impende ressaltar que, para fins de incidência de ICMS, a *operação de circulação*, a qual se refere a Constituição, deve ser entendida como o negócio jurídico, dotado, portanto, de ânimo econômico, em que se almeja a transferência da propriedade do bem, isto é, sua mera circulação física não perfaz a hipótese de incidência do tributo. A *mercadoria*, por sua vez, deve ser o objeto sujeito à mercancia, ou seja, submetido ao comércio (COSTA, 2014, p. 344).

No que se refere à não-cumulatividade, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso I, afirma que o ICMS “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”, isto é, não

conferiu uma faculdade ao legislador, mas definiu um traço característico e obrigatório do tributo.

Por essa mesma razão, deve-se afastar qualquer intento do legislador que, valendo-se de norma infraconstitucional, busque anular, diminuir ou até mesmo relativizar o alcance da não-cumulatividade: “A cláusula da “não-cumulatividade” não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade, “diretriz constitucional imperativa” (MELO, 2009, p. 272).

Outro aspecto relevante diz respeito ao sentido empregado à palavra “cobrado” no texto constitucional. Defende Roque Antônio Carrazza (2011, p. 385) que o direito à crédito surge independentemente de ter havido pagamento pelo contribuinte ou mesmo qualquer exigência por parte do Fisco, uma vez que a Constituição nada diz a respeito de valor pago.

Aliás, defende que a expressão “montante cobrado”, descrita no art. 155, § 2º, inciso I, da CF, deve ser compreendida como “montante devido”, distanciando-se da ideia de “montante efetivamente exigido”, isto é, “basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido” (CARRAZZA, 2011, p. 385).

Importa atentar que a origem do crédito ou mesmo a destinação da mercadoria são absolutamente irrelevantes para que surja o direito à compensação. Deste modo, não é necessário que o crédito provenha de mercadoria idêntica àquela que se pretende creditar, ou mesmo da destinação dada a ela (revenda, uso, consumo, integração no ativo etc). Aliás, diante do silêncio da Constituição, afirma Roque Antônio Carrazza (2011, p. 406) que, inclusive, pode-se utilizar, *e. g.*, créditos decorrentes do transporte interestadual para abater valores oriundos de operações de circulação de mercadoria.

A LC nº 87/96, em seus artigos 20 a 33, garante ao contribuinte de ICMS a possibilidade de se creditar de valores referentes a entrada de mercadoria ao ativo permanente. Mais tarde, com a edição da LC nº 102/00, estabeleceu-se procedimento específico para a apropriação de créditos de mercadorias destinadas ao ativo permanente (art. 20, § 5º, incisos I a VII²⁷).

²⁷ § 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não

A inovação, como salienta José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 298) importou em ônus ao contribuinte que, ao invés de aproveitar imediatamente dos créditos decorrentes de mercadorias destinadas ao ativo permanente, deve agora aguardar o prazo de 48 meses para se ver inteiramente satisfeito.

O direito à crédito advindo da entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo teria sido, em tese, garantido pelo art. 33, I, da LC nº 87/96. Rezava o dispositivo original: “I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;

Contudo, esta garantia vem sendo escancaradamente postergada pelo legislador complementar, o qual alterou sucessivamente o prazo de eficácia original, de 1º de janeiro de 1998, para: I) 1º de janeiro de 2000 (LC nº 92/97); II) 1º de janeiro de 2003 (LC nº 99/99); III) 1º de janeiro de 2007 (LC nº 114/02); IV) 1º de janeiro de 2011 (LC nº 122/06); e V) 1º de janeiro de 2020 (LC nº 138/10). Com isso, resta apenas ao contribuinte a alternativa de ajuizar demandas individuais e buscar a obtenção destes créditos.

Roque Antônio Carrazza (2011, p. 469) assevera que o direito ao crédito – tanto da entrada de mercadorias ao ativo permanente como para uso e consumo – já existe desde 05/03/1989, com a entrada em vigor da nova Constituição Federal. Assim, afirma que a LC nº 87/96 acertou em garantir tais direitos, mas ultrapassou “as raias da constitucionalidade” ao fixar termo inicial para seu fruímento.

Nos termos do art. 23, parágrafo único, da LC nº 87/96, o aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS tem como prazo decadencial o período de 5 anos e, como sustentam José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 314) e Roque Antônio Carrazza (2011, p. 475), devem

tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior; IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

ser atualizados monetariamente, uma vez que é cediço que esta não importa em qualquer aumento do valor, mas simples recomposição da moeda.

Por fim, interessa notar que a Constituição Federal, no que dispõe sobre a não-cumulatividade do ICMS, estabelece uma única exceção, prevista em seu art. 155, § 2º, inciso II, quanto à impossibilidade de concessão de créditos em relação às operações isentas e imunes (MARTINS; COÊLHO; DERZI, 2004, p. 110-111).

Vista a não-cumulatividade pertinente ao ICMS, passar-se-á à análise do não-cumulatividade do IPI, na qual se verá que o constituinte adotou sistemática bastante similar ao prevê-la no texto constitucional.

3.3.2.2 Não-Cumulatividade do IPI

A Constituição, em seu art. 153, inciso IV, outorga à União a competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual, em matéria infraconstitucional, foi instituído pela Lei nº 4.502/64 e encontra maior detalhamento no Decreto nº 7.212/64 (Regulamento do IPI) e no Decreto nº 7.660/11.

A materialidade do IPI, de maneira bastante sucinta, consiste na saída (*circulação*, com as considerações já feitas ao ICMS) de produto submetido a quaisquer um dos processos de industrialização – transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou acondicionamento e renovação ou recondicionamento – do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

A circunstância de a CF ter expressamente contemplado a figura de “operações relativas à circulação de mercadorias”, para fins de incidência do ICMS (art. 155, II), e não mencionar o mesmo vocábulo para efeito de IPI (art. 153, IV), não significa o desprezo, ou sua desconsideração no âmbito federal, uma vez que os impostos incidem necessariamente (de forma explícita ou implícita) sobre negócios jurídicos (“operações”), e não simplesmente sobre produtos, ou fatos meramente físicos (saídas, entradas etc.) (MELO, 2009, p. 54).

O art. 46 do CTN considera “industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Já o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.502/64, considera industrialização “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”. No que toca ao RIPI (Decreto nº 7.212/10), seu art. 4º afirma que “caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o

funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”.

Assim, tributa-se a operação – negócio jurídico – que tenha por objeto a transferência de propriedade (circulação) de um produto – bem produzido pela natureza ou pelo homem – submetido por algum dos contratantes a um processo de industrialização – que foi objeto de indústria e tenha resultado em sua transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento e renovação ou recondicionamento (PAULSEN, 2014, p. 355).

A não-cumulatividade do IPI, assim como ocorre no ICMS, possui disposição constitucional expressa (art. 153, § 3º, inciso II, da CF) que diz: “[o IPI] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Aplica-se aqui a mesma exegese demonstrada no tópico relativo ao ICMS, no sentido de que o vocábulo “cobrado” deve ser entendido como “incidente”:

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o IPI (esquecimento, ausência de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lançá-lo (prazo decadencial), entende-se que a prévia “cobrança” (ou liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial ao crédito. Deve-se compreender a existência de uma anterior operação, sendo irrelevante exigir-se o ato de cobrança, ou prova de extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal (MELO, 2009, p. 171)

A “compensação” – de natureza *sui generis*, como explanado acima – se dá por meio da apropriação de créditos, isto é, a despeito do regramento constitucional, que não estabelece exceções quanto a efetivação da não-cumulatividade, o legislador infraconstitucional criou um extenso sistema de créditos, definindo quais os produtos que podem ou não ser utilizados para abater o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O art. 226 do RIPI, ao dispor sobre os *créditos básicos*, determina que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram 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;
- VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;
- IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e
- X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Merece maior destaque o disposto no inciso I, no qual se encontra a noção de créditos físicos, que são, em suma, aqueles bens que se integram – ou se agregam - fisicamente ao produto (matéria-prima, produto intermediário e embalagem). Todavia, o próprio legislador vem abrandando a noção de crédito físico, permitindo ao contribuinte que se credite, no que diz respeito aos produtos intermediários, também daqueles que, em função da ação exercida diretamente sobre produto em fabricação, sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que não se caracterizem como bens do ativo permanente (Item 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79²⁸).

O RIPI prevê, além dos créditos básicos, os créditos por devolução ou retorno de produtos (arts. 229 a 235), créditos como incentivo (arts. 236 a 239), créditos de outra natureza (art. 240) e o crédito presumido (arts. 241 a 250). Há, ainda, o polêmico Crédito Prêmio, previsto no Decreto-Lei nº 491/69, cuja subsistência – a partir de 4.10.1990 – é tema que o Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral por meio do RE nº 577.302.

A escrituração desses créditos deverá ser realizada pelo beneficiário em livro fiscal, à vista de documento que lhes confira legitimidade (art. 251 do RIPI). Os créditos básicos,

²⁸ 11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no Ativo Permanente.

incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, deverão, por exemplo, ser escriturados na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Por último, não geram direito ao crédito, por lhes faltar o elemento precípua da industrialização, as atividades definidas no art. 5º do RIPI, como o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação, a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica etc.

3.3.2.3 Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra previsão no art. 195, § 12º, da Constituição Federal, e, diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, a CF não dispõe que “essas contribuições serão não-cumulativas, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, mas tão somente 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” (EC nº 42/03).

Parece bastante claro que o constituinte derivado, ao promulgar a Emenda Constitucional nº 42/2003, se furtou de conferir aplicabilidade plena à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, a exemplo do que ocorre no IPI e no ICMS. Ao prescrever que a “lei definirá os setores de atividade econômica” em que serão não-cumulativas, remeteu ao alvedrio do legislador ordinário a definição da amplitude do instituto.

Por essa razão, como salienta Solon Sehn (2011, p. 270), é possível que o legislador reduza, limite ou até mesmo anule a não-cumulatividade dessas contribuições sem ferir disposição constitucional. Basta, para tanto, invocar o brocardo de “quem pode o mais, pode o menos”, i. é., se pode o legislador se abster de incluir determinado segmento, ou mesmo excluí-lo, pode também limitá-lo, reduzi-lo ou, mais improvável, ampliá-lo:

Portanto, lamentavelmente, a não-cumulatividade continua na esfera da liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional. Este deverá definir os setores em que será aplicada, o método de operacionalização e, principalmente, a amplitude do direito ao crédito, o que, sem dúvida, representa o aspecto de maior relevância (SEHN, 2011, p. 271).

Desse modo, as disposições concernentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontram supedâneo na legislação infraconstitucional, mormente nas Leis nº 10.637/02 e

10.833/03. Destes diplomas é possível extrair o método (ou técnica) adotado(a) pelo legislador, que, em verdade, provém do gênio do executivo, uma vez que a Lei nº 10.833/03 é oriunda de conversão da Medida Provisória nº 135/03.

No tópico concernente à “estrutura da não-cumulatividade”, observou-se que, no caso das contribuições PIS e COFINS, foi escolhido o *método indireto subtrativo*, o qual é mencionado expressamente na exposição de motivos da MP nº 135/03:

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

Este método consiste, na lição de Ives Gandra da Silva Martins e Edison Carlos Fernandes (2004, p. 32), em encontrar a diferença “T” (PIS e COFINS a recolher) entre a expressão “a x R” (alíquota sobre as vendas - PIS e COFINS vendas/serviços) e “a x C” (alíquota sobre as compras – PIS e COFINS a recuperar): $T = (a \times R) - (a \times C)$.

Insta demonstrar que este método (indireto subtrativo) difere daquele adotado no IPI e ICMS (método de crédito do tributo), uma vez que neste o valor do tributo pago na operação anterior já vem destacado em notas fiscais, enquanto naquele, instituído pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o próprio contribuinte deve apurar o montante a ser compensado aplicando a alíquota sobre as vendas e prestações de serviços.

Solon Sehn (2011, p. 272) entende que o mencionado método não corresponde ao modelo “base sobre base” – assim reconhecido pela maior parte da doutrina –, mas sim uma aplicação *sui generis* do tipo “imposto sobre imposto” ou “tributo sobre tributo”, visto que não há propriamente a redução da base de cálculo, mas sim da própria obrigação, ou seja, a alíquota é aplicada sobre bases de cálculo distintas para originar a diferença que deve ser recolhida.

Ademais, não há o abatimento necessariamente igual ao valor pago na operação anterior, visto que a alíquota do regime não-cumulativo (somatório resultante em 9,25%) é aplicada indistintamente sobre a base de cálculo da operação pretérita, ou seja, a apuração é realizada por presunção legal, independentemente se a etapa anterior foi tributada, por exemplo, pelo regime cumulativo ou não-cumulativo.

Devidamente apurado o crédito, será este utilizado para deduzir o valor da obrigação tributária seguinte, extinguindo-a, total ou parcialmente, por meio da compensação. Se houver

saldo remanescente (crédito ainda não compensado), poderá este ser utilizado nos meses subsequentes.

Os créditos passíveis de aproveitamento pelo contribuinte se encontram elencados no art. 3º de ambas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei.

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Os bens adquiridos para revenda, exceto aqueles descritos nas alíneas *a* e *b*, podem ser creditados a partir do preço de compra, o qual deve ser acrescido do frete e do seguro, assim

como dos tributos – em que se incluem as próprias contribuições –, na forma dos artigos 13, *caput*, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e 289 do Decreto nº 3.000/99 (SEHN, 2011, p. 313).

Já os insumos, previstos no inciso II, serão exaustivamente abordados no capítulo 3 deste trabalho. As energias elétrica e térmica, dispostas no inciso III, podem ser creditadas sem qualquer restrição, na totalidade do gasto, independentemente se empregadas na produção de bens, prestação de serviços e etc. Ainda, de acordo com a Solução de Consulta nº 194 da 8ª RF, inclui-se no valor total da energia elétrica o montante referente ao ICMS.

No que tange ao inciso IV, Hiromi Higuchi (2015, p. 836) levanta a questão de que por “máquinas” poderia ser compreendida, na hipótese de creditamento, a compra de automóveis e caminhões, uma vez que, na acepção do vocábulo, podem ser estes concebidos como máquinas.

O inciso VI, ao se referir ao creditamento pela depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, determina que só podem ser computados como crédito as depreciações desses bens utilizados na produção de bens destinados à venda, isto é, o valor da depreciação de caminhões utilizados na distribuição, por exemplo, não pode ser computado para fins de geração de créditos. A regra encontra maior amplitude no caso de prestadoras de serviço, uma vez que quase a totalidade do ativo imobilizado é destinado, direta ou indiretamente, à prestação de serviços (HIGUCHI, p. 837).

Por força do art. 1º da Lei nº 11.774/08, a partir de maio de 2008, na aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens ou à prestação de serviços, as pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze meses) dos créditos de PIS e COFINS.

Além das hipóteses aqui previstas, pode a pessoa jurídica submetida ao regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS se creditar de valores referentes à aquisição de bens e serviços de empresas optantes do Simples Nacional. Assim, não obstante o art. 23 da LC nº 123/05 determinar que as empresas optantes pelo Simples “não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”, a RFB, por meio do ADI (Ato Declaratório Interpretativo) nº 15²⁹, entendeu ser possível o creditamento (HIGUCHI, p. 834).

²⁹ Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às

A Solução de Consulta nº 40 da 9ª RF (DOU de 04/04/13) reconheceu o direito ao crédito – às empresas sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS – no caso de compra de bem incorporado ao ativo imobilizado cujos créditos não tenham sido inteiramente aproveitados pelo alienante. Haveria uma espécie de sucessão no direito à utilização dos créditos ainda não compensados pelo vendedor.

Por outro lado, o § 2º, do art. 3º, de ambas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, determina que não dará direito a crédito o valor: I) de mão-de-obra paga a pessoa física; e 2) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Merece destaque a situação descrita no inciso II. Apesar da redação mal formulada, depreende-se do comando legal que “no caso de isenção, o direito ao crédito é afastado apenas quando o bem adquirido for objeto de revenda ou utilizado como insumo em produtos ou serviços igualmente isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados” (SEHN, 2011, p. 276). Desse modo, basta que a operação subsequente seja tributada para haver a geração do crédito.

A Receita Federal, por meio de atos normativos – de legalidade questionável –, também exclui outros custos e despesas da geração de crédito, como é o caso das taxas de administração de cartão (ADI nº 36 – DOU de 18/02/11), gastos com desembaraço aduaneiro (ADI nº 4 – DOU de 27/06/12), gastos com agências de publicidade (Solução de Consulta nº 5 – DOU de 28/09/07) e na importação de máquinas e equipamentos usados (Solução de Consulta nº 275 da 8ª RF – DOU de 15/09/10).

Equívoca-se no que toca aos gastos com desembaraço aduaneiro, uma vez que, ao realizar este procedimento, o contribuinte arca com as duas contribuições, as quais compõe o custo da mercadoria. Ainda, com relação à importação de máquinas e equipamentos usados, a restrição não encontra amparo legal, uma vez que nesta importação há a cobrança de PIS e COFINS, bem como a lei não discrimina bens novos ou usados. Na aquisição no mercado interno, só não dá direito ao crédito as máquinas e equipamentos usados que compunham o ativo imobilizado do vendedor (HIGUCHI, 2015, p. 844).

aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Não obstante as vastas discussões no que diz respeito à não-cumulatividade destas contribuições, nenhuma delas é tão polêmica quanto o significado e alcance da expressão insumos empregada pelo legislador ao definir as hipóteses de creditamento (art. 3º, inciso II, da Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Por essa razão, o terceiro capítulo deste ensaio irá se aventurar justamente nesta temática.

4. O CONCEITO DE INSUMO NO PIS E NA COFINS NÃO-CUMULATIVOS

4.1 A Acepção do Vocábulo Insumos

Como se verá a seguir, a palavra insumo, além de ser empregada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 – ao se referirem às hipóteses de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS –, é também utilizada por outros ramos do direito, mas igualmente sem um significado preciso.

4.1.1 Conceito Jurídico Indeterminado

Antes de ingressar propriamente nas definições que encontra a palavra insumos, é oportuna sua identificação como o que a doutrina sói intitular *conceito jurídico indeterminado* (ou conceito legal indeterminado), atribuindo ao hermeneuta a árdua tarefa de delimitar a sua aplicabilidade ao caso concreto.

Por intermédio de um processo exegético, o intérprete é capaz de extrair do texto legal (tinta sobreposta ao papel, ou seja, manifestação da linguagem em forma escrita) a norma jurídica. A subordinação do texto à interpretação é inquestionável e, para tanto, basta relembrar a célebre anedota de Luis Alberto Warat: a placa com os dizeres “é proibido usar biquíni” (1995, p. 67).

Ora, como sugere o autor – e aqui não se usará o mesmo exemplo –, esta placa tem um significado bastante claro se posicionada em uma praia de nudismo: o biquíni é proibido porque se deve ir nú. Diametralmente oposta seria a sua compreensão se fixada em frente a uma mesquita no Kuwait: obviamente não se deve ir desnudo, mas sim adequadamente trajado.

Por essa razão, a linguagem articulada por meio da escrita – que comporta quase a integralidade dos comandos previstos no ordenamento – não pode ser tida como um fim em si mesma, aliás, deve ser compreendida apenas como um dos meios de formação da norma jurídica pelo intérprete. Não é por outra razão que Alfredo Augusto Becker (2013, p. 125) ensina:

A linguagem não é um *meio de transporte* da ideia, mas é um instrumento *fecundador* pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga. Não somente a fórmula e a linguagem das regras jurídicas mas qualquer expressão de linguagem sofre – sempre e necessariamente – deste defeito de insuficiência com relação à ideia que procura exprimir e que,

consequentemente, sempre impõe ao interlocutor (intérprete) a exigência de *integrar e completar* aquela ideia.

Portanto, é a partir do texto legal – embrião fecundado pelo legislador – que se construirá – concepção realizada pelo intérprete – a norma jurídica. Veja, apesar de ser esta a função do texto legal, é possível também a existência de uma norma sem dispositivo, como é o caso do princípio da segurança jurídica ou do segundo grau de jurisdição, que não encontram suporte escrito em qualquer diploma (ÁVILA, 2015, p. 50).

H. L. A. Hart (2012, p. 162) faz justamente essa crítica concernente à incerteza da linguagem ao comparar o modelo de precedentes – *common law* – e o modelo das prescrições em linguagem escrita do *civil law*, ferrenhamente defendida pelos Positivistas por ser, em tese, dotado de certeza e previsibilidade.

De acordo com Hart, a linguagem escrita apenas aparenta fornecer critérios precisos de interpretação, porém “as situações de fato, particulares, não esperam por nós já diferenciadas entre si e rotuladas como exemplos da norma geral cuja aplicação está em pauta; nem a norma geral pode se adiantar para demarcar seus próprios exemplos” (2012, p. 164).

Buscando diminuir essa imprecisão própria da linguagem, o legislador de sistemas *civil law* muitas vezes descreve à exaustão a prescrição legal, no intento de que o intérprete a aplique da maneira como desejado. No entanto, como já dito, mesmo as descrições mais minuciosas, desdobradas em parágrafos, incisos e alíneas, não é capaz de albergar todas as situações possíveis. Isso é o que Hart chama de textura aberta do direito (2012, p. 166):

Com sua típica textura aberta, não devemos acalentar, nem mesmo como um ideal, a concepção de uma norma tão detalhada que a pergunta se ela se aplica ou não a um caso particular já tenha sempre sido respondida antecipadamente, sem nunca envolver, no momento de sua aplicação real, uma nova escolha entre alternativas abertas.

Por isso, por mais que o legislador seja impecavelmente meticuloso ao elaborar o texto legal, não conseguirá prever todos os casos possíveis na esfera comportamental humana, seja pelos entraves da própria linguagem, seja pela impressionante capacidade criativa do ser humano. Aqui, basta lembrar a lista anexa de serviços da LC nº 116/03 que, apesar de sua larga extensão, por vezes se mostra insuficiente em face da engenhosidade do pretense contribuinte.

Contudo, mesmo em sistemas *civil law*, em que a lei é fonte primordial do direito e, quanto mais perfeito o comando, mais precisa é a sua aplicação, é possível que o legislador utilize termos dotados de maior generalidade, mormente em situações que sua exaustão seria

praticamente impossível e até mesmo indesejável, visto que novas situações – derivadas de avanços tecnológicos, por exemplo – podem surgir e não seriam albergadas pela norma.

Um destes métodos utilizado pelo legislador para criar hipóteses legais mais abertas, a fim de conferir maior maleabilidade ao hermeneuta, é o que a doutrina costuma chamar de *conceitos jurídicos indeterminados*. Para Karl Engisch (2001, p. 208), “por conceito indeterminado entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos”.

Importa frisar que sua vagueza não é oriunda somente da linguagem, mas de técnica legislativa propositalmente empregada para tanto. Afeta, com isso, o significado da expressão cunhada pelo legislador, e não as consequências jurídicas em sua inobservância, que depende de lei expressa.

Diversos são os conceitos jurídicos indeterminados utilizados pelo legislador, como “valor vil”, no caso de leilão de bens penhorados, “boa-fé”, imprescindível em relações contratuais, “ocupações habituais”, ao caracterizar a lesão corporal grave, “moléstia grave”, “local ermo”, etc. Infundáveis são os exemplos constantes no ordenamento jurídico.

Todo modo, dos exemplos citados é sempre possível observar casos claros de ocorrência, como um imóvel, valorado em R\$ 200.000,00, e arrematado em leilão por R\$ 20.000,00. É evidente se tratar de preço vil. Há também o caso do adquirente que, desconhecendo a condição de executado do alienante (cujo valor da execução supera seu patrimônio), adquire o bem de boa-fé.

Assim, Hart (2012, p. 164) afirma que “é certo que existem casos claros, que reaparecem constantemente em contextos semelhantes, aos quais as fórmulas gerais são nitidamente aplicáveis”. Inclusive, assevera que “os termos gerais seriam inúteis como meio de comunicação se não houvesse esses casos familiares, geralmente incontroversos”.

Há, por outro lado, casos em que a prescrição legal, com toda a segurança, não terá qualquer aplicabilidade. É o caso do mesmo imóvel (de R\$ 200.000,00) ser arrematado por R\$ 190.000,00. O preço, apesar de ser abaixo do valor da avaliação, com toda a certeza não caracteriza preço vil. Um resfriado, por exemplo, jamais será considerado moléstia grave para fins de persecução penal com base no art. 131 do Código Penal.

A essas duas situações a doutrina costuma denominar, respectivamente, de *zona de certeza positiva* e *zona de certeza negativa*, i. é., situações em que há, respectivamente, a efetiva subsunção à norma ou a inequívoca inaplicabilidade ao caso específico:

No ato de interpretação sempre haveria áreas *claras* (“zona de certeza positiva”) onde os fatos se enquadram, de maneira evidente, na expressão do tipo legal, e áreas *escuras*, onde o aplicador da lei verifica, sem maiores dificuldades, que os fatos não podem ser subsumidos à hipótese da norma (“zona de certeza negativa”). Nesses casos, os conceitos legais podem ser considerados “determinados”, e sua aplicação correta pela Administração deve ser plenamente controlada pelos tribunais (KRELL, 2013, p. 65-66).

Tais áreas conferem maior segurança jurídica ao indivíduo justamente porque, em razão de exprimirem casos familiares, podem, de antemão, ser delineadas sem qualquer exercício exegético mais aprofundado. É o caso, *e. g.*, da boa-fé objetiva, em que se estatuem situações (padrões, advindos de casos familiares) que, independentemente da intenção do agente – ou seja, das condições particulares do caso –, será considerada a conduta como de má-fé.

No entanto, para que os conceitos jurídicos indeterminados cumpram seu objetivo – conferir ao intérprete maior maleabilidade em sua aplicação, adequando-se às situações de fato – é importante reconhecer que existem casos que não se revestem de tanta certeza como ocorre nas zonas positiva e negativa, ou seja, casos intermediários em que a subsunção deve ser perquirida.

Hart (2012, p. 170-171) afirma que “os casos difíceis, que exigem atenção, ficam entre os dois extremos” (certeza positiva e negativa). Apesar de Hart se referir a qualquer norma jurídica, uma vez que seu estudo não centra nos conceitos jurídicos indeterminados, a conclusão é exatamente a mesma: a habilidade do intérprete é testada justamente neste ínterim de incerteza, no qual não há os casos familiares, mas tão somente uma aproximação.

Andreas Krell (2013, p. 66) ressalta que “ao mesmo tempo, existem áreas *cinzentas* (“zonas de incerteza”), dentro das quais poderão existir diferentes opiniões razoáveis sobre a questão e os conceitos linguísticos empregados no texto da norma foram preenchidos pelos fatos do caso concreto”.

Karl Engisch (2001, p. 209), valendo-se de termos cunhados por Phillip Heck, afirma que nos conceitos jurídicos indeterminados é possível a distinção entre um *núcleo conceitual*, no qual o conteúdo é de fácil delimitação, e um *halo conceitual*, em que as dúvidas são levadas ao crivo do intérprete no caso concreto:

Com Phillip Heck, podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo conceitual* e um *halo conceitual*. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo conceitual.

É facilmente identificável que esse núcleo conceitual se refere precisamente às zonas de certeza positiva e negativa, enquanto o halo conceitual nada mais é do que a zona de incerteza, na qual deve atuar de maneira mais intensa o intérprete. Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 429) faz interessante compilado do tema:

É que mesmo estes conceitos chamados “fluidos” possuem um núcleo significativo certo e um halo circundante, uma auréola marginal, vaga ou imprecisa. Daí resulta que haverá sempre uma *zona de certeza positiva*, na qual ninguém duvidará do cabimento da aplicação do conceito, uma *zona circundante*, onde justamente proliferarão incertezas que não podem ser eliminadas objetivamente, e, finalmente, uma zona de incerteza negativa, onde será indisputavelmente seguro que descabe a aplicação do conceito.

Daí se chega à conclusão de que o objeto precípua de estudo dos conceitos jurídicos indeterminados é, inicialmente, a definição do que seriam os casos certos (zonas de certeza positiva e negativa) para, em seguida, partir para a análise dos parâmetros que devem orientar o intérprete na zona de incerteza, a fim de conferir aplicabilidade ou não do conceito ao caso específico.

4.1.2 A Indeterminação do Conceito de Insumo

Como visto no tópico anterior, o legislador, almejando o emprego de vocábulos cujo sentido deve ser preenchido pelo intérprete, faz uso de conceitos jurídicos indeterminados. Tais conceitos, apesar de ostentarem um maior grau de subjetividade, possuem casos familiares pelos quais o hermeneuta inicia sua prospecção.

O termo “insumos”, objeto do presente estudo, utilizado pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, é, sem sombra de dúvidas, um conceito jurídico indeterminado, uma vez que não há prescrição legal ou parâmetro objetivo para a definição de seu conceito, alcance ou limite. Para chegar a esta conclusão, basta indagar: este produto “A” é insumo para a atividade “B”? E para “C”? Se as respostas para todas as eventuais perguntas não forem peremptórias, está-se diante de um conceito jurídico indeterminado.

É imprescindível rememorar que “insumo”, antes de ser um conceito indeterminado empregado pelo art. 3, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, é um vocábulo. Ora, a presente afirmativa parece estar envolta em obviedade ululante, porém, para compreender o que significa insumos para o PIS e COFINS, deve-se antes perquirir suas origens, bem como eventuais manifestações em outros ramos do direito.

No dicionário Michaelis de Língua Portuguesa (2015), insumo significa:

s.m. (ingl in(put)+(com)sumo) Econ Polit 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 sai.

Sob a ótica etimológica, insumo é, portanto, a conjugação da palavra de origem inglesa *input* e o vocábulo *consumo*, isto é, aquilo que “entra” ou é empregado para a produção de determinado bem ou mercadoria. Antagoniza o termo *output*, ou seja, aquilo que “sai” ou é resultado da produção: o produto.

Aliomar Baleeiro (1980, p. 214), reproduzindo conceito bastante similar àquele encontrado nos dicionários não especializados, elucida que o termo insumo:

É de origem espanhola e empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias primas, energia, trabalho, amortização do capital, empregados pelo empresário para produzir o *output* ou o produto final. Insumos 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 produção

Em seu dicionário tributário, José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 155) define insumos como sendo o:

Elemento material e imaterial empregado pelo industrial, comerciante, prestador de serviços, demais pessoas jurídicas e físicas, em suas atividades profissionais, compreendendo matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, de uso e consumo, energia elétrica etc. Tem implicação na sistemática de não cumulatividade consistente na consideração de créditos para fins de compensação com débitos tributários, nas sistemáticas do IPI, ICMS, COFINS e PIS.

Ainda que de maneira bastante sintática e insuficiente para o presente trabalho – e não poderia ser diferente, visto se tratar de um dicionário –, já é possível observar que o conceito adotado por José Eduardo Soares de Melo alarga o antes disposto, referindo-se também aos prestadores de serviço e comerciantes, ou seja, insumo não é só o empregado pela indústria, mas também por outros setores da economia no desempenho de suas atividades.

Janssen Murayama (2015, p. 43), munindo-se dos ensinamentos trazidos por Marco Aurélio Greco (2008), destaca três diferentes sentidos de maior amplitude que podem ser atribuídos à palavra insumo: 1) *econômico*; 2) *físico*; e 3) *funcional*.

O sentido econômico é relacionado aos fatores de produção *capital* e *trabalho*. O capital é imprescindível à produção uma vez que compreende as máquinas, equipamentos,

recursos financeiros, investimentos e caixa (capital de giro). Já o trabalho é ligado à mão-de-obra exercida pelo ser humano.

Sob o prisma físico, os insumos são recordados como os elementos componentes do produto final, i. é, que integram a produção de mercadorias e a prestação de serviços. É o caso, por exemplo, do trigo na produção de pão.

Por fim, no sentido funcional, sua referência consiste não no produto em si, como no aspecto físico, mas na atividade empresarial exercida e os elementos que a integram, seja na produção de mercadorias ou na prestação de serviços.

Mesmo valendo-se destes ensinamentos, não é possível, de maneira abstrata e objetiva, conceituar determinado bem como insumo, mas tão somente, afirmar – como faz Janssen Murayama (2015, p. 43) – que é este “uma qualidade (do bem ou serviço)”. Depende, portanto, do contexto em que é aplicado, já que é a “maneira ou o modo de utilização do bem ou serviço que o qualifica como insumo”.

Esta conclusão, apesar de estar longe de prover um conceito preciso de insumo, fornece uma primeira noção: a qualidade de insumo não é inerente – *de per si* – do bem observado, é indispensável a sua relação com o produto ou serviço fruto da atividade empresarial. Assim sendo, não é possível concluir – sem observar a casuística – que, *e. g.*, *leite* é um insumo. Logicamente que, na produção de queijo, se trata de insumo, contudo, quando adquirido para se agregar ao café servido em uma concessionária de veículos, certamente não o será.

Partindo dessa primeira conclusão – de que, para ser insumo, determinado bem deve ser observado em relação ao produto ou serviço advindos da atividade empresarial –, observar-se-á qual o significado aplicado ao termo “insumo” na visão dos direitos do consumidor dispostos pelo CDC.

4.1.3 Insumo para o Direito do Consumidor

A definição do que pode ser considerado insumo para o direito do consumidor passa pela própria definição de consumidor exposta pelo CDC e destrinchada pela doutrina especializada. O códex consumeirista entende que “consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”.

Apesar de parecer simples, a definição supra encontrou grandes perplexidades na doutrina e jurisprudência, mormente no que se deve entender por *destinatário final*. A partir

disso, surgiram três teorias sobre o que se deve entender por consumidor: i) teoria *finalista*, ii) teoria *maximalista*; e – como não poderia faltar – iii) a teoria *mista*.

Para a teoria finalista, consumidor é somente aquele que adquire o produto para fins estritamente pessoais e privados, ou seja, que qualquer relação econômica da mercadoria se exaure em sua aquisição. À vista disso, não é consumidor, para a teoria finalista, aquele que adquire bem para revenda ou mesmo para utilizá-lo no processo produtivo de outros bens ou serviços (MARQUES; BENJAMIN; e BESSA, 2010, p. 85).

Dessa concepção se pode extrair que a relação de consumo é aquela estritamente para fins pessoais, isto é, será consumidor aquele que encerrar por vez qualquer destinação econômica ao bem ou serviço. No entanto, se utilizá-los para fim outro que não o estritamente privado, lançando-os novamente ao ciclo produtivo, estará caracterizada sua aplicação como *insumo* da atividade.

A teoria maximalista, por outro lado, amplia sobremaneira o conceito de consumidor, definindo-o como qualquer pessoa – física ou jurídica – que consome o produto ou serviço como destinatário final, independentemente de sua utilização para fim privado ou econômico (TARTUCE; NEVES, 2014, p. 97). Não há, com isso, distinção entre relação de consumo e utilização de bem ou serviço como insumo, uma vez que, para ser considerado consumidor, basta adquirir o produto como destinatário final.

Por fim, a teoria *mista* (ou *finalista aprofundada*, cunhada por Cláudia Lima Marques), deve-se focar na vulnerabilidade do consumidor como conceito-chave. Para essa corrente, será consumidor aquele que adquire bem ou serviço, destinando-os à atividade comercial ou não, desde que seja vulnerável, ou seja, esteja fora de sua área de *expertise*.

Dessa forma, para averiguarmos se estamos diante de uma relação de consumo ou de insumo, devemos observar se o negócio jurídico firmado entre as partes condiz com seu ramo comercial: se positiva a resposta, tratar-se-á de insumo, se negativa, será de consumo. Uma empresa que comercializa móveis, por exemplo, realizará uma relação de insumo ao adquirir uma mesa para estoque, visto que não pode ser considerada vulnerável ao atuar em sua área de *expertise*. Por outro lado, será consumidora a imobiliária que adquirir uma mesa para seu escritório, uma vez que o móvel em nada se relaciona com sua atividade.

No primeiro caso – comerciante de móveis –, a mesa está intimamente ligada à sua atividade, assim, presume-se que não há qualquer vulnerabilidade da pessoa jurídica que atue na área de seu objeto social. Quanto à imobiliária, que possui como atividade a venda de

imóveis, não há qualquer presunção de que esta possua conhecimento técnico na área de bens móveis, razão pela qual será considerada vulnerável e a relação caracterizar-se-á como de consumo.

Insta então observar que, na teoria finalista clássica, para ser considerada relação de consumo, o bem não poderia ser novamente destinado à atividade empresarial, sob pena de ser considerada relação de insumo e não ser regido pelo CDC. Já na teoria finalista aprofundada, deve-se, antes de tudo, perquirir se o consumidor é – naquele negócio jurídico – vulnerável, para, então, concluir se o retorno à atividade empresarial é ou não relação de consumo.

Atualmente, o Superior Tribunal de Justiça se mostra filiado à teoria finalista, exigindo, para o reconhecimento da relação de consumo, a retirada do produto ou serviço de qualquer atividade comercial:

Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza, como destinatário final, produto ou serviço oriundo de um fornecedor. Por sua vez, destinatário final, segundo a teoria subjetiva ou finalista, adotada pela Segunda Seção desta Corte Superior, é aquele que ultima a atividade econômica, ou seja, que retira de circulação do mercado o bem ou o serviço para consumi-lo, suprimindo uma necessidade ou satisfação própria, não havendo, portanto, a reutilização ou o reingresso dele no processo produtivo. Logo, a relação de consumo (consumidor final) não pode ser confundida com *relação de insumo* (consumidor intermediário). Inaplicabilidade das regras protetivas do Código de Defesa do Consumidor. (REsp 1321614/SP, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Terceira Turma, julgado em 16/12/2014).

No precedente transcrito, o STJ, além de definir consumidor de acordo com a teoria finalista, entende que *insumo* – para a visão consumeirista – é qualquer bem ou serviço reintegrado ao processo produtivo (aplicado na atividade empresarial) pela pessoa jurídica ou física:

O conceito de insumo adotado pelo STJ para a existência ou não de uma relação de consumo é o mais amplo possível, sendo considerado insumo tudo o que é usado na cadeia produtiva para a confecção de uma mercadoria ou prestação de um serviço e cujo valor se incorpora ao custo e é transferido ao consumidor final (MURAYAMA, 2015, p. 55).

Vê-se que, ao menos sob a ótica consumeirista, o conceito de insumo parece ser o mais largo possível, uma vez que compreende qualquer bem ou serviço adquirido pela empresa para a consecução de seus objetivos sociais.

Resta agora averiguar qual o significado e alcance do termo “insumos”, especificamente no que tange ao sistema de creditamento das contribuições PIS e a COFINS

não-cumulativas, expondo, inicialmente, as atuais correntes que se debruçaram sobre o tema para, ao fim, sugerir um conceito de insumo.

4.2 Correntes para Definição do Conceito de Insumos

Em decorrência da imprecisão conceitual do termo insumo (utilizado pelo inciso II, art. 3º, de ambas as Leis nºs 10.637 e 10.833/03), doutrina e jurisprudência se debruçaram sobre o assunto a fim de conferir maior objetividade e segurança jurídica ao tema.

Por este motivo, três correntes obtiveram maior destaque no cenário nacional, a saber: 1) corrente restritiva; 2) corrente ampliativa; e 3) corrente concretista. Neste tópico serão analisados os três posicionamentos, bem como serão tecidas as críticas pertinentes.

4.2.1 Corrente Restritiva

Malgrado a legislação não dispor acerca do conceito de insumos de PIS e COFINS, a Receita Federal, por meio das disposições constantes nos artigos 66, § 5º, inciso I, da Instrução Normativa nº 247/02, e 8º, § 4º, inciso I, da Instrução Normativa nº 404/2004, elaborou sua própria definição:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: § 5º 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) 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, 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.

No que tange aos serviços, a posição da Fazenda Pública – ao menos no plano abstrato – parece bastante abrangente, uma vez que compreende os bens ou serviços aplicados na prestação de serviços, sem quaisquer restrições. No entanto, Bruno Fajersztajn (2014, p. 25) relata que, “na prática, em soluções de consulta, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem se manifestado no sentido de que apenas os dispêndios diretamente relacionados com a prestação de serviço geram crédito”.

Causa maior perplexidade a definição de insumos relativa à fabricação ou produção de bens destinados à venda, em que o Fisco inclui somente as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Ora, quanto às hipóteses de creditamento do IPI, tem-se idêntica prescrição no que concerne aos *créditos básicos*, mais especificamente nos *créditos físicos* descritos no inciso I, do art. 226, do RIPI. Não se trata de mera coincidência. A orientação da RFB é justamente no sentido de importar a noção de insumos do IPI ao PIS e à COFINS.

Sucedede que este posicionamento adotado pela Receita Federal, além de empregar má técnica ao comparar tributos absolutamente distintos, acaba por criar restrição demasiadamente onerosa e sem qualquer aporte legal, uma vez que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 nada dispõem a respeito.

O conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI leva em consideração características específicas desse imposto, o que jamais poderia ser utilizado para conceituar outros tributos com características distintas, sob pena de causar distorções e grandes prejuízos aos contribuintes, o que de fato vem ocorrendo (GOLDSCHMIT, 2013, p. 24).

Em primeiro lugar, impende destacar a diferente materialidade dos tributos em questão. Enquanto o IPI onera a circulação de produtos industrializados, isto é, cinge-se às operações – negócios jurídicos – que envolvam produtos submetidos – por alguma das partes – a algum dos processos de industrialização, o PIS e a COFINS possuem como aspecto material da hipótese de incidência a percepção de receita.

As hipóteses de creditamento do IPI levam em consideração justamente o seu aspecto material: creditam-se matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem porque estão intimamente relacionados com o processo de produção do bem industrializado. Agora, às contribuições PIS e COFINS deve-se fazer a mesma relação: seus créditos devem ser pertinentes à formação de receita.

Do ponto de vista estrutural, PIS, Cofins e IPI são tributos completamente diferentes, com materialidade distintas. Enquanto as contribuições incidem sobre receita, que é um elemento do patrimônio, o IPI incide no consumo de produto industrializado, sendo cobrado ao longo das etapas da cadeia produtiva. Além disso, as contribuições PIS e COFINS incidem sobre receitas de diversas atividades além daquelas decorrentes da venda de produtos industrializados (FAJERSZTAJN, 2014, p. 26).

Ademais, como já destacado, os métodos de creditamento desses tributos são diversos, uma vez que, enquanto a não-cumulatividade de IPI se opera pelo *crédito sobre tributo*

(abatendo-se do valor a pagar o montante pago na operação anterior), o PIS e COFINS utilizam o método subtrativo indireto (subtrai-se o valor da operação “alíquota \times compras” do montante referente à “alíquota \times vendas”).

Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherelli Alcântara Viana realizam duas críticas bastante simples quanto a esta equiparação: a primeira, evidente, é a de que o insumo de PIS e COFINS, ao permitir o creditamento em relação aos serviços, já reforça a tese de que se tratam de “insumos diferentes”, já que no IPI não há qualquer serviço; a segunda, de observação igualmente empírica, é de que “não se aplica o conceito da legislação do IPI porque... não estamos tratando de IPI! Não há, quer na Lei nº 10.637/02, quer na Lei nº 10.833/03, qualquer remissão à legislação do IPI para estes fins” (2011, p. 420).

A aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não-cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional (SEHN, 2011, p. 315)

Janssen Murayama (2015, p. 63) reforça o coro ao afirmar que “se o legislador quisesse ter feito tal equiparação, ele deveria tê-lo feito de forma expressa”. Em seguida, menciona o art. 3º, §§, da Lei nº 9.363/96³⁰, que, ao dispor sobre o crédito presumido de PIS e COFINS, determina expressamente a aplicação subsidiária da legislação do IRPJ e do IPI no que se refere aos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Ademais, é importante destacar que a própria legislação do PIS e COFINS estabelece nítidas diferenças entre aquela atinente ao IPI, como é o caso dos créditos decorrentes de

³⁰ Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

combustíveis e lubrificantes, descrito no mesmo inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

No caso do IPI, por não se integrarem ao produto final, bem como por não serem consumidos no processo produtivo por contato físico ou ação exercida diretamente sobre o produto, os combustíveis e lubrificantes não podem ser creditados. O mesmo ocorre com os serviços, já antes sinalizado, ou mesmo nos créditos relativos à depreciação de ativo imobilizado, possíveis no PIS e COFINS não-cumulativos e descabidos no IPI (MURAYAMA, 2015, p. 64).

Com base nesses argumentos, vê-se claramente que o intento da Fazenda Pública em restringir os créditos do PIS e COFINS àqueles aplicáveis ao IPI não merece procedência, já que: 1) esses tributos possuem materialidades diferentes; 2) não há permissivo legal para tanto; e 3) a própria legislação do PIS e COFINS traz prescrições que apontam claras diferenças.

4.2.2 Corrente Ampliativa

Em resposta à investida fazendária decorrente da definição de insumo contida nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/2004 – que claramente limitava as possibilidades de crédito do contribuinte de PIS e COFINS não-cumulativos –, criou-se o que a doutrina sói denominar *corrente ampliativa*.

Procurou-se, mediante analogia com o IRPJ, aproximar os insumos de PIS e COFINS à ideia de custos e despesas essenciais à atividade da empresa. Os custos são os recursos empregados no ativo da empresa, ou mesmo o consumo desses ativos na produção de bens e serviços (IUDÍCIBUS, 1999, p. 91). Já as despesas não se relacionam com o ativo, mas sim com a administração, cobranças, vendas etc.

Constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos da produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção (OLIVEIRA, 2005, p. 47).

Os *custos de produção* de bens e serviços encontram-se disciplinados no art. 13 do Decreto nº 1.598/77, o qual compreende o custo de aquisição de matérias-primas, o custo do pessoal, os custos de locação, manutenção e reparo, os encargos de depreciação dos bens

aplicados na produção, os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção e os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Já os *custos de aquisição* encontram reprodução no art. 289 do RIR, determinando que “o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração”. Engloba também os custos de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, os tributos devidos na aquisição ou importação (§ 1º) e os gastos com desembaraço aduaneiro (§ 2º).

As *despesas* são as descritas no art. 299 do RIR e, para assim serem consideradas, devem ser “*necessárias* à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, “pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações *exigidas pela atividade da empresa*” e “*usuais ou normais* no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”, bem como devem ser devidamente escrituradas e contabilizadas pelo contribuinte.

Doutrina e jurisprudência se debruçam sobre o tema a fim de definir se determinado gasto é custo ou despesa, contudo, este tema não encontra pertinência a este trabalho. Basta apenas concluir – e isso se faz da mera leitura dos artigos acima mencionados – que o enquadramento de determinado gasto como custo ou despesa varia de empresa para empresa, dependendo de sua atividade.

A equiparação surgiu a partir da interpretação do termo “utilizado” empregado no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Para Edmar Oliveira Andrade Filho (2011, p. 112), “o vocábulo ‘utilizado’ é ordinariamente adotado para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, adotado, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade”. Com supedâneo nessa interpretação, conclui que “o direito de crédito, no enfoque legal, deriva de todo e qualquer insumo que tenha sido utilizado no processo de fabricação, produção e prestação de serviço”.

Partindo dessa analogia, diversos autores refutam a interpretação fazendária e afirmam que todos os custos e despesas, salvo as exceções previstas na legislação do PIS e COFINS, podem ser creditados no regime não-cumulativo de incidência dessas contribuições:

A nós, o conceito de insumos equivale ao conceito de custo de produção, incluindo-se aí os custos diretos e indiretos, mas excluídos os valores que contam com expressa vedação (mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens e serviços não sujeitos ao PIS e COFINS), ou que têm linhas de créditos específicas (caso dos incisos III a VII dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 (BERGAMINI; PEIXOTO, 2011, p. 40)

É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na [inaplicável] legislação do IPI), sendo notoriamente improcedentes as manifestações restritivas da Receita Federal do Brasil sobre o tema (MOREIRA JUNIOR; COSTA, 2011,p. 244).

Contudo, ao comentarem a equiparação dos custos e despesas do IRPJ aos insumos do PIS e COFINS, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherelli Alcântara Viana (2011, p. 421) esclarecem que, ao mesmo tempo em que a equiparação ao IRPJ trouxe critério aplicável tanto às hipóteses de produção, como de serviços, bem como foi realizada entre tributos de materialidade mais próximas, foi infeliz ao utilizar de analogia sem qualquer amparo legal e dotada de igual subjetividade, visto que não há segurança quanto ao termo “necessário”.

Bruno Fajersztajn (2014, p. 27) afirma que “da mesma forma em que não há referência na lei no sentido de que o conceito de insumo seja aquele previsto na legislação do IPI, também não há qualquer disposição que remeta essa definição à legislação do IRPJ”, razão pela qual restaria igualmente inaplicável.

Também não coaduna com a corrente ampliativa Janssen Murayama (2015, p. 71), o qual destaca três motivos para sua inaplicabilidade: a) a diferença de materialidade; b) a ausência de equiparação legal; e c) finalidades divergentes.

A diferença de materialidade é similar ao que ocorre com a corrente restritiva, assim como o IPI possui materialidade diversa das contribuições PIS/COFINS, o mesmo ocorre com o IRPJ. Apesar de similares, o IRPJ tributa o lucro da pessoa jurídica, enquanto o PIS e COFINS não-cumulativos oneram a receita como um todo.

Do mesmo modo como ocorre com os insumos do IPI, o legislador não expressou qualquer equiparação dos insumos do PIS/COFINS com a noção de custos e despesas do IRPJ. Para haver essa aproximação, deveria o legislador tê-la feito de forma expressa, como ocorre no já citado art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96.

Por fim, a diferença de finalidade consiste na evidente dissemelhança entre a justificativa da não-cumulatividade do PIS/COFINS e os objetivos da dedutibilidade de custos e despesas do IRPJ. Como salienta o autor, “enquanto neste imposto se busca quantificar a base de cálculo de forma a atingir a capacidade contributiva”, na não-cumulatividade, por sua vez, “os fins são totalmente diversos: introdução de um regime de valor agregado a fim de

afastar a cobrança em cascata, estímulo à eficiência econômica, neutralidade fiscal, transparência fiscal”.

Diante disso, conclui-se que, igual ao que ocorre com a equiparação feita aos insumos do IPI, não é possível a aproximação da noção de insumos do PIS e da COFINS ao regime de dedução de custos e despesas do IRPJ. Sendo assim, rumo-se para a próxima corrente: a concretista.

4.2.3 Corrente Concretista

Para a correta compreensão do que se tem hoje por “corrente concretista”, impende, antes de adentrar os argumentos que a alicerçam, realizar um panorama da jurisprudência do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que, após um interregno de posições conflitantes, estes tribunais perfilharam esta corrente.

4.2.3.1 Jurisprudência do CARF

Ao iniciarem-se as discussões entre o Fisco e contribuinte sobre qual seria o conceito de insumos, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), ao proferir o Acórdão nº 203-12.472, em 17 de outubro de 2007, valeu-se do entendimento fazendário e aplicou analogicamente as regras do IPI:

O termo 'insumo' não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados. Assim, a legislação do IN é a mais adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos". E como é sabido, o conceito de "insumo" já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto-final (matérias primas, produtos intermediários *strito-sensu* e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Todavia, pouco após exarar o indigitado precedente, a mesma Câmara se posicionou de maneira diversa (Processo nº 10932.000016/2005-78), situação em que afastou a analogia com os insumos relativos ao IPI e passou a adotar sistemática similar a dos custos e despesas do IRPJ, filiando-se à corrente ampliativa:

Com relação a este último tópico, faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são 'insumos' (RV nº 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473) (Processo nº 10932.000016/2005-78, voto do conselheiro Dalton Cesar Cordeiro Miranda).

Em 23 de agosto de 2010, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de decisão proferida no Acórdão nº 9303-01035, afastou a aplicabilidade da legislação referente ao IPI por ser demasiadamente restritiva, violando a materialidade do PIS/COFINS:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 CRÉDITO. RESSARCIMENTO, A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos corno sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

Em sessão realizada no dia 08/12/2010, a Segunda Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF afastou por completo a equiparação dos insumos de PIS/COFINS as do IPI, firmando posicionamento de que estes deveriam seguir a sistemática dos custos e despesas do IRPJ:

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a 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 (Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-000.226, Relator Gilberto de Castro Moreira Junior).

No entanto, nos autos do Processo nº 10925.002970/2007-56, a Terceira Câmara da Segunda Turma da Terceira Seção de Julgamento entendeu que não se deve, para fins de definição do conceito de insumos de PIS e COFINS, compará-lo com nenhuma outra legislação (seja a do IPI ou do IRPJ). Para considerar determinado bem ou serviço como

insumo, consignou-se que deve este ser: a) utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte; b) indispensável à formação do serviço/produto; e c) relacionado com o objeto social:

INSUMOS. CONCEITO. 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 (Acórdão nº 3302-001.781, Relator Jose Antonio Francisco, julgado em 22/08/2012).

Em precedente semelhante, ressalta-se a restrição ocasionada pela comparação ao IPI e, por outro lado, a ampliação decorrente da aproximação com os custos e despesas do IRPJ, considerando ambos como imprecisos para a caracterização de insumos para o PIS/COFINS:

INSUMOS. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais (Processo nº 10925.000388/2008-36, Acórdão nº 3402-002.113, 4º Câmara da 2º Turma da 3º Seção de Julgamento, Relator Silvia de Brito Oliveira).

Após anos de oscilações e de uma impressionante gama de precedentes sobre o assunto, hoje a posição do CARF parece encontrar alguma tranquilidade: não se aplica o conceito de insumos do IPI, nem do IRPJ. Para averiguar se determinado bem ou serviço é insumo para PIS ou COFINS, deve-se recorrer à casuística:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte (Processo nº 10768.004023/2006-79, Acórdão nº 3401-002.860, 4º Câmara da 1ª Turma da Terceira Seção de Julgamento, Relator Bernardo Leite de Queiroz Lima, publicado em 22/06/2015).

Do julgamento verifica-se que os critérios utilizados são os mesmos que foram sinalizados no julgamento do mencionado Acórdão nº 3302-001.781, ou seja, o insumo do PIS e da COFINS “deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte”.

Dáí extrai-se que, nem restritiva, nem ampliativa, a atual posição do CARF é de índole concretista, i. é., o que será ou não considerado insumo depende de fatores intrínsecos à atividade da empresa, devendo o intérprete, para tanto, analisar se o bem ou serviço é *utilizado direta ou indiretamente* na produção de bens ou serviços, se é *indispensável* e, por fim, se possui *relação com o objeto social* da pessoa jurídica.

4.2.3.2 Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

A jurisprudência do STJ, assim como a do CARF, é repleta de oscilações em relação ao conceito de insumos para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS.

Um dos primeiros precedentes sobre o tema foi julgado em 18 de março de 2010 (REsp nº 1.147.902), em que se decidiu que “o direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial”. Desse modo, a Segunda Turma entendeu que as despesas relativas às operações de transferência interna de mercadorias não poderiam ser creditadas.

Já a Primeira Turma, ao se deparar com o tema (REsp nº 1227121), afirmou que “a análise da questão referente ao enquadramento dos serviços tributados - se considerados ou não insumos, para fins do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 - requer reavaliação do conjunto fático-probatório dos autos”, encontrando óbice, portanto, na súmula nº 7 do Tribunal.

Pouco tempo depois, em 09/04/2013, a Primeira Turma desconsiderou o suposto entrave decorrente da súmula nº 7 e analisou a questão (REsp nº 1128018), expondo posicionamento que se coaduna com a corrente restritiva ao afirmar que “as Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03”.

Neste mesmo julgado, concluíram que há “possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente

sobre o produto em fabricação”, bem como que, em razão do art. 111 do CTN, não se admitiria interpretação extensiva de benefício fiscal.

Não fossem os equívocos já mencionados em relação à equiparação do conceito de insumos do IPI ao PIS e COFINS, tal precedente comete desacerto grave ao afirmar que o creditamento seria um benefício fiscal. Ora, como já visto, a não-cumulatividade faz parte da natureza do tributo, bem como os créditos são apenas um meio de exercê-la, de modo que em nada se relaciona com benefício fiscal.

Enquanto a Segunda Turma se aproximava do entendimento acima demonstrado (REsp nº 1429759), a Primeira Turma (REsp nº 1281990), em uma guinada de posicionamento, pareceu esquecer a corrente restritiva e consignou que “o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”.

Este posicionamento foi nitidamente influenciado por voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques que, já no ano de 2011, ao exarar seu posicionamento no REsp nº 1.246.317 – que viria a ser definitivamente julgado só no ano de 2015, como se verá a seguir – entendeu ilegais as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, por serem demasiadamente restritivas, desprovidas de fundamento legal e por equipararem tributos materialmente distintos.

Entendeu, ainda, que o conceito de insumos do PIS e COFINS não seria aquele referente aos custos e despesas do IRPJ, uma vez que exacerbadamente alargado, bem como a Lei do PIS e COFINS, ao realizar comparações com a legislação do IPI e do IRPJ, o fez expressamente. Salientou, ainda, que a finalidade da dedução de custos e despesas do IRPJ não possui simetria com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por fim, frisou que, para ser considerado insumo para PIS e COFINS: 1) “o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**)”; 2) “A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**)”; e 3) “Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**)”.

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Dessa forma, ao resgatar as razões expostas no voto do Ministro Mauro Campbell, consolidou-se a jurisprudência de que: “para fins de creditamento de PIS e Cofins (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa” (REsp nº 1238358).

Em 19/05/2015 foi proferido paradigmático julgamento em que o STJ, ao analisar o pedido de um frigorífico que buscava se creditar de valores decorrentes da aquisição de produtos de limpeza (utilizados para esterilizar o estabelecimento), além de trazer à tona a ilegalidade das Instruções Normativas nº 207/2002 e 404/2004, bem como reputar indevidas as equiparações ao IPI e ao IRPJ, entendeu que estes bens, apesar de não integrarem o produto, são absolutamente essenciais à atividade da empresa, muito porque requeridos por leis sanitárias:

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições. 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados. 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim,

impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. 7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Conquanto o critério da *essencialidade* tenha se enraizado na jurisprudência do STJ, Bruno Fajersztajn (2014, p. 31) alerta que a “essencialidade é um conceito exageradamente indeterminado, que pode variar casos a caso, em desprestígio à segurança jurídica. Aquilo que é essencial para uma determinada pessoa pode não ser para outra. O contribuinte não pode ficar sujeito a avaliações subjetivas acerca da essencialidade”.

Atenta o autor (2014, p. 34) que a essencialidade, ao vincular os gastos essenciais àqueles relacionados à produção, torna-se insuficiente, de forma que eventuais bens, apesar de não serem meticulosamente necessários à produção, interferem no processo de obtenção de receita.

Atualmente, nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170, a questão dos insumos do PIS e COFINS foi recebida pelo STJ como recurso representativo de controvérsia, dada a vultosa quantidade de recursos interpostos por contribuintes versando justamente sobre este polêmico tema.

É visível que a tese encampada pelo STJ – critério da *essencialidade* –, apesar de ter o mérito de afastar as equivocadas equiparações ao IPI e ao IRPJ, acabou por ser tão vaga quanto o próprio conceito de insumo, razão pela qual, apesar de sua valia, deve compor apenas uma parte do estudo do conceito de insumo, de forma que os demais aspectos serão também estudados no tópico seguinte.

4.3 O Conceito de Insumos no PIS/COFINS

Como visto, o termo *insumo*, por ser um conceito jurídico indeterminado, não possui conteúdo específico e aferível de imediato. Ao contrário, sua definição deve ser perquirida com base na casuística, uma vez que intimamente relacionada à atividade econômica da pessoa jurídica.

As contribuições PIS e COFINS, por sua vez, quando submetidas ao regime não-cumulativo, possuem como aspecto material da hipótese de incidência a percepção de receita, ou seja, sua materialidade é de amplitude bastante alargada, razão pela qual, para se revestir

das características concernentes à não-cumulatividade, deve esse aspecto ser de suma relevância.

No ímpeto de fornecer critérios mais objetivos para a definição e insumos, a RFB, ao editar as Instruções Normativas nºs nº 207/2002 e 404/2004, realizando a equiparação aos insumos do IPI, acabou por restringir demasiadamente o conceito. Além disso, não se atentou para as diferentes materialidades dos tributos, bem como olvidou-se que a legislação do PIS e COFINS, ao realizar equiparações com o IPI, as fez de forma expressa.

Em resposta à interpretação evidentemente restritiva imposta pela Fazenda Pública, o contribuinte, amparado por significativa parte da doutrina, buscou igualar o conceito de insumos de PIS/COFINS com o sistema de dedução de custos e despesas do IRPJ. Entretanto, assim como ocorreu com a corrente precedente, a equiparação ao IRPJ não possui amparo legal, as materialidades dos tributos, apesar de similares, são diferentes, e a finalidade da não-cumulatividade do PIS/COFINS é diferente da sistemática de custos e despesas do IRPJ.

Em resposta aos inúmeros apelos de contribuintes, o CARF, que, ainda que por curto período de tempo, adotou a teoria restritiva, passou a perfilhar o entendimento de que insumos para PIS e COFINS seriam equivalentes aos custos e despesas do IRPJ. Atualmente, afasta ambas as correntes – restritiva e ampliativa –, de modo que, para ser insumo para PIS e COFINS, o bem ou serviço deve ser *utilizado direta ou indiretamente* na produção de bens ou execução de serviços, possuir *relação com o objeto social* da pessoa jurídica e ser *indispensável* à sua finalidade.

A jurisprudência do STJ, que, até então, vinha oscilando entre um e outro posicionamento, adota entendimento bastante parecido com aquele esposado pelo CARF, reputando a equiparação, tanto ao IPI, como ao IRPJ, como indevida, firmando, por conseguinte, o critério da *essencialidade*.

Amparado em julgamentos do CARF e alicerçado nas razões do voto do Ministro Mauro Campbell no REsp nº 1.246.317, o STJ entende hoje que, para ser considerado insumo para PIS/COFINS, o bem ou serviço deve possuir pertinência, essencialidade e emprego direto ou indireto ao processo produtivo.

A doutrina, em sua maior parte, ora peca pelo excesso – ao compactuar com a teoria ampliativa –, ora pela omissão – simplesmente destacando o problema, sem deixar de propor soluções –, porém, alguns poucos se aventuraram em caminho diferente, propondo critérios diversos para a resolução do impasse.

É o caso de Janssen Murayama (2015), que propõe o estudo do conceito de *insumo* para PIS e COFINS a partir de sua natureza de conceito jurídico indeterminado. A partir dessa estrutura é que o último tópico desse estudo será realizado, com os devidos apontamentos e ressalvas.

Antes, contudo, cabe rememorar que os conceitos jurídicos indeterminados possuem três zonas diversas: 1) *zona de certeza positiva* – onde se encontram os casos familiares, nos quais o intérprete não tem dúvidas quanto a aplicabilidade do conceito; 2) *zona de certeza negativa* – casos antagônicos aos familiares, em que o conceito, sem sombra de dúvidas, é inaplicável; 3) *zona indeterminada* (ou de penumbra, ou *halo conceitual*) – aqui residem as dúvidas quanto à aplicabilidade, incumbindo-se o hermenêuta de dirimi-las a partir do cotejo com as demais zonas e a aplicação dos métodos de interpretação (literal, lógico-sistemática, teleológicos, histórica, econômica, social etc.).

A partir da observação dessas três zonas – certeza positiva, certeza negativa e indeterminada –, será possível extrair uma definição mais segura de insumos.

4.3.1 Zona de Certeza Positiva

Aqui se encontram os casos familiares, aqueles em que não se tem dúvida quanto a sua qualidade como insumo. É o caso dos créditos físicos, isto é, dos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação direta ou indiretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Como visto anteriormente, uma das características da não-cumulatividade é justamente a condição mínima de apropriação do crédito físico, ou seja, o crédito provindo de bem que se agrega fisicamente ao produto ou mesmo daquele que, por ação indireta, sofre alterações e/ou perda de propriedades físicas ou químicas.

Os *custos*, diferentemente do que ocorre com as *despesas*, são normalmente ligados ao processo de produção, e, por essa razão, também devem, a partir de uma interpretação literal do art. 3º das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03, ser passíveis de crédito como insumos (MURAYAMA, 2015, p. 81).

Solon Sehn (2011, p. 317) também ressalta que “salvo nas hipóteses expressamente vedadas pela Lei nº 10.833/2003, o crédito de insumo deve ser calculado a partir do custo de produção do imposto de renda”. É imperioso observar que aqui não há uma simples importação de conceito do imposto de renda, mas uma interpretação da própria legislação do PIS/COFINS.

Não se diz que os *custos* devem ser creditados simplesmente porque podem ser deduzidos do imposto de renda, uma vez que nessa conclusão haveria a quebra do silogismo, mas sim porque os *custos*, por serem ligados ao processo de produção, se coadunam com o disposto no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, o qual determina que “a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo *na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”. (grifo nosso).

Presume-se, portanto, que os custos sob a ótica contábil são creditáveis, isto é, quando se afigurarem ao conceito de “consumo de ativos na produção de bens e serviços” (IUDÍCIBUS, 1999, p. 91), devem, por possuírem íntima relação com o processo de produção de bens e prestação de serviços, ser considerados insumos.

Essa presunção não pode ser estendida às despesas – como sugere a corrente ampliativa –, as quais, por sua própria natureza, podem ser operacionais e não operacionais. As despesas não operacionais, por não se relacionarem com o objeto da empresa, podem, como regra geral, ser inseridas na zona de certeza negativa. Já as despesas operacionais devem ser averiguadas a partir dos critérios que serão debatidos no tópico relativo à zona de indeterminação.

Outros elementos que podem ser incluídos como créditos de PIS e COFINS são aqueles exigidos pela legislação como obrigatórios à atividade. Janssen Murayama (2015, p. 82) afirma que “se o próprio Estado determina que certo bem, ou até mesmo, serviço é obrigatório para o desenvolvimento de determinada atividade empresarial, não há dúvidas de que ele deve ser considerado insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS”.

É o caso, *v.g.*, dos equipamentos de proteção individual (EPIs), em que o art. 166 da CLT determina:

A empresa é obrigada a fornecer aos empregados, gratuitamente, equipamento de proteção individual adequado ao risco e em perfeito estado de conservação e funcionamento, sempre que as medidas de ordem geral não

ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes e danos à saúde dos empregados.

Ora, apesar de não serem empregados diretamente na produção de bens e serviços, sua ausência pode culminar em pesadas multas ou mesmo na suspensão das atividades da empresa, razão pela qual, por sua imprescindibilidade à produção, é inquestionável a sua natureza de insumo para aquela atividade.

Veja, o empresário que deixar de fornecer EPIs aos seus empregados poderá, mesmo assim, produzir bens e serviços, porém, estará cometendo ato ilícito e estará sujeito às penalidades cabíveis, o que denota não mera recomendação, mas obrigação (*dever – sanção*) imposta pelo Estado.

Não é por outro motivo que o CARF, ao analisar a matéria, decidiu que os EPIs podem ser enquadrados como insumos para PIS e COFINS:

KITS DE SEGURANÇA E EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. Estas despesas com compra de mercadorias estão intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação e manutenção de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa (Processo nº 10660.722805/2013-11, Acórdão nº 3401-002.857, Relator Bernardo Leite de Queiroz Lima, julgado em 27/01/2015)

O Superior Tribunal de Justiça, em precedente já citado quando da análise de sua jurisprudência, entendeu que produtos de limpeza podem ser considerados como insumos para PIS e COFINS no caso de empresa frigorífica, uma vez esta é sujeita à rigorosa inspeção sanitária que, se apontar inconsistência, pode interromper suas atividades:

“impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios” (REsp nº 1246317).

Por fim, não gera maior controvérsia a possibilidade de creditamento de gastos com energias elétrica e térmica, expressamente previstos no inciso III, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e daqueles advindos da compra de bens para revenda, descritos no inciso I do já mencionado dispositivo.

Janssen Murayama (2015, p. 85-86) acrescenta a este rol os gastos com telecomunicações (telefonia, internet etc), haja vista sua imprescindibilidade a quase integralidade das atividades empresariais, bem como com água, seja no emprego direto da

produção de bens e prestação de serviços, seja para fins fisiológicos e higiênicos dos funcionários.

Melhor delineados os casos familiares constantes na zona de certeza positiva, passar-se-á a análise da famigerada *zona de indeterminação*, onde residem os famosos *casos difíceis* e que requerem maior atuação do hermeneuta.

4.3.2 Zona de Indeterminação

Aqui remansam os casos difíceis, aqueles que flertam tanto com a zona de certeza positiva quanto com a zona de certeza negativa, cabendo ao intérprete a incumbência de enquadrar determinadas situações de fato em uma ou outra área. No entanto, este trabalho não deve ser submetido unicamente ao âmago conjectural do hermeneuta, visto que não haveria valor algum à segurança jurídica.

Por se conceito jurídico indeterminado, o termo *insumos* é propositalmente vago, a fim de conferir longevidade à disposição normativa. Nada obstante, não é por essa razão que doutrina e jurisprudência não devem perquirir seu significado ou, ao menos, estabelecer parâmetros para sua compreensão.

Partindo dessa premissa, buscar-se-á não um critério objetivo para a definição de *insumos*, o que, por sua própria natureza, seria indiscutivelmente etéreo, mas estabelecer balizas para a atuação do hermeneuta – e aqui se reporta amplamente, de modo a abranger qualquer indivíduo que busque o significado do objeto em análise – quando diante de um caso concreto.

Ao perscrutar o conceito de *insumos* para PIS e COFINS, Bruno Fajersztajn (2014, p. 33) refuta o critério da essencialidade por ser demasiadamente subjetivo, visto que, em sua concepção, não poderia o Fisco ou os Tribunais decidirem se determinado bem ou serviço é ou não essencial à atividade da pessoa jurídica:

O que se propõe é que o conceito de insumo também seja interpretado de forma objetiva, de modo a não caber ao Fisco ingerir nas atividades da pessoa jurídica, decidindo quando um gasto é ou não relacionado com a produção, ou ainda, quando um gasto é ou não essencial [...] Não cabe ao intérprete aferir o que é essencial para a produção, nem ao Fisco, pois isto traria subjetivismo na definição de insumo, o que é incompatível com a segurança necessária à norma de incidência tributária (FAJERSZTAJN, 2014, p. 33).

Sucedo que, do modo como proposto pelo autor, o subjetivismo restaria igualmente qualificado na posição do contribuinte de decidir se determinado bem ou serviço é essencial à

sua atividade. A partir dessa premissa, poderia o contribuinte sustentar que qualquer gasto, por mais ínfima que fosse sua participação na produção, seria essencial para sua atividade e deveria ser considerado insumo.

Aliás, entende o autor que o gasto com uniformes da equipe de produção poderia ser considerado como insumo, uma vez que “se trata de gasto com vínculo com a produção”. Acrescenta que, se não houver o creditamento, configurar-se-á a incidência em cascata, haja vista que o fornecedor desses uniformes já incluía os dispêndios com PIS e COFINS ao preço da mercadoria.

Não é esta a melhor exegese do disposto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.833 e 10.637/02. Inicialmente porque os uniformes, por mais que componham gastos da empresa, não possuem qualquer relação com a produção em si, visto que a sua supressão em nada afetaria a produção de bens. Ademais, a vedação da tributação em cascata não é imperativo constitucional no PIS e COFINS, mas faculdade conferida ao legislador, que pode suprimi-la ou mesmo excluí-la.

Por fim, a subjetividade na definição do que são ou não insumos é inerente a sua qualidade de conceito jurídico indeterminado, bem como ao fato de ser qualidade do bem ou serviço, de modo que a sua caracterização como tal depende da casuística. Remeter ao contribuinte a tarefa de definir se determinado bem é insumo não fulminaria a subjetividade do problema.

Ciente dessa impossibilidade de definir um conceito preciso e objetivo aos insumos de PIS/COFINS, Janssen Murayama (2015, p. 88-96) invoca orientações que, se observadas pelo intérprete, são capazes de levar a uma resposta mais acurada do que são ou não insumos. Três são os parâmetros – interdependentes e consecutivos – levantados: 1) *setor econômico* de atuação do contribuinte; 2) o *objeto* da atividade empresarial; e 3) o *modo* de exercício da atividade.

Inicialmente, o *setor econômico* deve ser dividido em três, conforme se depreende da própria legislação do PIS e COFINS: i) *industrial*; ii) *comercial*; e iii) *prestador de serviço*. Há, por essa razão, três qualidades de insumos, que demonstrarão menor ou maior relevância a cada um dos setores. Pode, também, uma mesma pessoa jurídica cumular mais de um setor, razão pela qual fará *jus* ao creditamento dos insumos típicos de ambos os setores.

Em segundo lugar, deverá ser posto à lume o *objeto da atividade*. Não há grande perplexidade neste segundo parâmetro, bastando apenas ter em mente que, por ser qualidade

do bem ou serviço, a característica de insumo pode variar de acordo com a atividade. Se está-se, por exemplo, diante de uma produtora de copos plásticos, seus insumos serão bastante diversos daqueles utilizados por uma fabricante de placas de aço.

Por fim, há o *modo de exercício da atividade*. Como salienta o autor, diversos são os modos utilizados por empresários para exercer uma mesma atividade, como a estrutura da empresa (filosofia, valores, organização), as características do produto (menor ou maior qualidade, segurança, confiabilidade); o mercado em que atua (região, sazonalidade, importância do produto), o público alvo (criterioso, elitizado, popular); a distribuição (meios, formas, agilidade); os preços praticados (baixo, médio, alto); e a concorrência (acirrada, monopólio, fraca).

Já uma empresa que, por exemplo, possui como *público alvo* um consumidor mais exigente e de vultosos recursos financeiros, determinados dispêndios que, à primeira vista, transpareceriam ser mera liberalidade do empresário, podem, na verdade, se tratar de elementos essenciais do *produto*, sem os quais não haveria a atração do consumidor mais elitizado.

O que se quer trazer à tona nesse ponto é justamente que a análise da essencialidade do bem ou serviço passa pela observância desses aspectos – particularidades da pessoa jurídica em análise –, visto que, ainda que as atividades se assemelhem, o que se caracteriza insumo para uma pode não o ser para a outra.

Não é necessário muito esforço argumentativo para concluir que é fundamental conhecer as especificidades de cada contribuinte, especialmente o processo de geração de receitas da empresa, para definir se determinado gasto é classificado como insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS. A moldura fática é condição fundamental para que se decida corretamente o caso (MURAYAMA, 2015, p. 95).

Assim é que, mesmo a duas pessoas de idêntico setor e objeto, determinado bem ou serviço pode ou não ser considerado insumo para cada uma delas, dependendo de sua importância à produção ou à prestação de serviço, levadas em consideração as qualidades e características da pessoa jurídica.

Aliando esses parâmetros – setor econômico, objeto e modo de exercício da atividade – aos critérios fornecidos pela essencialidade – pertinência, essencialidade e emprego direto ou indireto ao processo produtivo – chega-se a um conceito mais abalizado de insumos, estabelecendo diretrizes que devem ser seguidas pelo intérprete.

É bem verdade que, mesmo com a observância de todos esses fatores, ainda não é possível estabelecer um conceito objetivo de insumos, o que, aliás, não seria nem desejável – visto que retiraria a longevidade da norma –, nem possível – haja vista a vagueza intencionalmente conferida ao termo e a própria textura aberta do direito.

Em contrapartida, delimitando o modo pelo qual o exegeta deve se guiar, não só o caminho trilhado será mais previsível, resultando em maior segurança jurídica, como qualquer tortuosidade poderá ser de pronto refutada, seja pelo contribuinte, seja pela Fazenda Pública ao aferir os intentos daquele.

4.3.3 Zona de Certeza Negativa

A não-cumulatividade do PIS/COFINS, por não ser imperativo constitucional, mas faculdade constitucionalmente conferida ao legislador ordinário (art. 195, § 12º), pode comportar exceções que, sem embargos a sua lógica, devem ser respeitadas com base no princípio da legalidade.

É o caso das exceções previstas no art. 3, § 2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que excluem expressamente a possibilidade de creditamento dos valores referentes à mão-de-obra pagos à pessoa física e aqueles provindos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como ocorre com os bens e serviços isentos, sujeitos à alíquota zero ou não alcançados pela contribuição.

Digno de nota é o caso dos bens ou serviços que, nem por isenção, nem por alíquota zero, não sofreram com a incidência de PIS e COFINS na operação anterior. Por ser um dos requisitos da não-cumulatividade a plurifasia, isto é, a multiplicidade de incidência, se não há incidência pretérita, não haverá direito ao crédito.

Como consequência lógica, todas as demais exclusões previstas expressamente pelo legislador devem compor a zona de certeza negativa, uma vez que a lei, ao suprimir a possibilidade de crédito, o faz expressamente e com alicerce no permissivo constitucional insculpido no § 12º, do art. 195, da CF.

Ainda, como salienta Janssen Murayama (2015, p. 99), gastos com meras liberalidades, por serem excepcionais dentro de uma organização empresarial, bem como por não comporem o objeto social da empresa, não podem ser computados como créditos para PIS/COFINS.

O autor salienta, todavia, que os gastos com a compra de bens ou prestação de serviços possuem a *presunção relativa de insumos*, uma vez que, se uma empresa os realiza, antevê-se sua pertinência com a atividade empresarial. Contudo, se afastada sua essencialidade à atividade – o que deve ser levantado e provado pelo Fisco –, isto é, se comprovada sua dispensabilidade ao processo de auferir receita, não poderá ser considerado insumo.

É o caso, por exemplo, das despesas operacionais que, a depender da casuística, podem ou não ser consideradas insumos. Já as não-operacionais, por não serem ligadas ao objeto social da empresa, não podem ser consideradas insumos para o PIS/COFINS sujeitos ao regime não-cumulativo de incidência.

Por fim, quaisquer outros gastos que, à luz dos parâmetros acima mencionados, bem como dos critérios da essencialidade, não possuírem qualquer pertinência ao processo produtivo ou à prestação de serviços, devem ser incluídos nesta zona de certeza negativa, visto que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 se referem inquestionavelmente aos bens e serviços ligados a estes setores.

Como já ressaltado no tópico acima, o presente trabalho não busca esvaziar a atuação do intérprete – o que, como demonstrado, seria impossível –, mas tão somente auxiliá-lo em sua árdua tarefa de delimitação deste conceito jurídico indeterminado que são os insumos para o PIS e a COFINS sujeitos ao regime não-cumulativo de incidência.

5. CONCLUSÃO

As contribuições PIS e COFINS, apesar de sua enorme similaridade, tiveram momentos históricos e caracterização diversa. Atualmente, manifestam-se tanto no regime cumulativo, em que sua materialidade é compreendida como as receitas advindas da venda de mercadorias, da prestação de serviços e aquelas decorrentes da atividade principal da empresa, como no regime não-cumulativo, cuja materialidade consiste na totalidade de receitas, resguardado o direito ao crédito disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

No que tange à não-cumulatividade tributária, foi possível observar, por meio das teorias de Dworkin, Alexy e Humberto Ávila, que essa se manifesta não só como princípio, mas também como regra. O dispositivo constitucional estabelece, concomitantemente, um estado das coisas a ser perseguido – diminuir a tributação em cascata – e uma comando retrospectivo, isto é, uma situação já antevista pelo legislador e que deve ser objetivamente cumprida – compensar o que for devido com o montante pago na operação anterior.

No mais, visualizou-se que a não-cumulatividade possui suas raízes no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) europeu, assim como sua efetivação dá-se por diversos métodos. Dentre eles, destacou-se o método de crédito de tributo, pertinente ao ICMS e IPI, e o método indireto subtrativo, concernente ao PIS e COFINS.

Quanto à não-cumulatividade em tributos específicos, pode-se examinar, ainda que sinteticamente, suas particularidades e aplicabilidade no ICMS e IPI, para, então, analisar sua sistemática no que se refere ao PIS e COFINS sujeitos ao regime não-cumulativo de incidência.

O último capítulo foi inaugurado com uma breve digressão a respeito dos *conceitos jurídicos indeterminados*, valendo-se primordialmente das lições de Hart, Engisch e Krell, para os quais, além dos casos familiares (zonas de certeza positiva e negativa), há aqueles de maior dificuldade (zona de incerteza ou halo conceitual), cabendo ao hermenauta, munido de critérios de interpretação, destrinchar o conceito no caso específico.

Partindo dessa premissa, pode-se, sem embargos, caracterizar insumo como um conceito jurídico indeterminado, ou seja, um termo empregado pelo legislador - utilizando-se da própria indeterminação da linguagem – para conferir, ao exegeta, maior maleabilidade e, à norma, maior longevidade. À vista disso, buscou-se apresentar uma definição mais ampla do que são insumos (prismas físico, econômico e funcional), assim como sua definição no direito do consumidor (relação de consumo e de insumo), a fim de estabelecer balizas para a compreensão dos casos familiares.

Passou-se, então, à compreensão e crítica das atuais correntes de insumo: a) corrente restritiva; b) corrente ampliativa; c) corrente concretista. Viu-se que, no que se refere à corrente restritiva, a RFB equivocou-se ao restringir demasiadamente o conceito, equiparando-o ao de insumos para o IPI. Ora, conforme demonstrado, a materialidade desses tributos (IPI e PIS/COFINS) é absolutamente diversa, o que culmina invariavelmente em um sistema não-cumulativo igualmente distinto. Ademais, não há qualquer autorização legal para essa comparação, a qual, quando almejada pelo legislador, é feita expressamente.

Em resposta à corrente restritiva, destacou-se a denominada corrente ampliativa, que pretendeu uma comparação dos insumos de PIS/COFINS com o sistema de dedução de custos e despesas do IRPJ. Apesar de ser ferrenhamente defendida por parcela da doutrina, foi acometida de males bastante similares aos da corrente anterior (materialidade diversa e ausência de autorização expressas).

Já a corrente concretista, atualmente – e depois de intensas oscilações – encampada pelo CARF e pelo STJ, apesar de estabelecer critérios para a definição de insumos, ainda se mostra insuficiente, uma vez que, além de se focar somente na zona de indeterminação, não considera suficientemente as especificidades da pessoa jurídica.

Por fim, considerando a natureza de conceito jurídico indeterminado do termo insumos, buscou-se, a partir dos critérios trazidos por Janssen Murayama, definir parâmetros para a compreensão de suas zonas de certeza (positiva e negativa) e de incerteza.

A partir disso, foram demonstrados casos em que se está inquestionavelmente diante de insumos para PIS e COFINS – zona de certeza positiva –, como energia elétrica, bens e serviços exigidos por lei, e outras em que não há dúvida quanto sua inaplicabilidade – zona de certeza negativa –, como as exclusões feitas por lei.

Maior perplexidade reside nos casos alocados na zona de indeterminação, os quais dependem da tarefa de interpretação do hermeneuta. Ciente dessa problemática, foram propostos critérios para averiguação casuística dos insumos, como a observação específica da pessoa jurídica (setor econômico, objeto e modo de exercício da atividade), aliando-os àqueles já desenvolvidos quanto à essencialidade (pertinência, essencialidade e emprego direto ou indireto ao processo produtivo).

Todavia, o termo insumos, por sua própria natureza de conceito jurídico indeterminado, jamais poderá ser compreendido objetivamente como pretendem alguns autores, seja pela própria indeterminação da linguagem, seja pelo propósito do legislador em dotá-lo de vagueza, conferindo ao exegeta a incumbência de defini-lo.

6. REFERÊNCIAS

ABRANTES, Emmanuel Garcia; ALVES, Luiz Henrique Cunha. **O conceito de faturamento e a tributação das receitas advindas da locação de imóveis próprios pelo regime cumulativo de PIS/Cofins à luz da Lei nº 12.973/2014.** *In:* Revista Dialética de Direito Tributário n. 235. Abr/2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais.** 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

_____. **Teoria Discursiva do Direito.** 2. ed. São Paulo: Gen. 2015

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS E COFINS: Do Conceito de Insumo para Fins de Escrituração de Créditos.** PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. I. 2011. São Paulo: MP. p. 99-113.

_____. **Créditos de PIS e COFINS: Insumos Utilizados na Fabricação, na Produção, na Prestação de Serviços e na Revenda de Bens.** PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. III. 2014. São Paulo: MP. p. 109-125.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica.** 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

_____. **Teoria dos Princípios.** 16. ed. São Paulo: Malheiros. 2015

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 13. ed. São Paulo: Forense. 2015.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

BARRETO, Aires. **Não-Cumulatividade Tributária.** *In:* MARTINS; Ives Gandra (Coord.). **Princípio da Não Cumulatividade.** São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

BARRETO, Gileno G. **Sobre os Créditos das Contribuições ao PIS e da COFINS dos Dispendios com o Transporte de Mercadorias**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. II. 2013. p. 177-199.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses. 2013.

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O Conceito de Insumos Aplicável ao Cálculo de Créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. I. 2011. p. 15-40.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva; ANAN JR., Pedro. **PIS e COFINS – Análise quanto à Possibilidade de Créditos: Enquadramento da Lenha Adquirida por Cooperativa de Leite no Conceito de Insumos**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. III. 2014. p. 333-348.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS. COFINS. Não Cumulatividade, Créditos e os Impactos no Setor de Comércio**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. 234. Mar/2015. p. 25-44.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva. 2013.

CARDOSO, Antônio Lisboa. **Conceito de Insumo para fins de Crédito Presumido de IPI**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. II. 2013. p. 29-39.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

_____. **ICMS**. 16. ed. Malheiros. São Paulo. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

CEZAROTI, Guilherme. **Inaplicabilidade da Interpretação Restritiva (CTN, art. 111) na Análise dos Créditos de PIS e COFINS não Cumulativos: um Caso de Interpretação Equivocada**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. 239. p. 75-85. Agosto de 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2011. E-Book.

_____ ; DERZI, Misabel. **Não-Cumulatividade Tributária**. In: MARTINS; Ives Gandra (Coordenador). **Princípio da Não Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. E-Book.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes. 2002.

_____. **Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes. 1999.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian. 2008.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. Atlas. São Paulo. 2014.

FAJERSZTAJN, Bruno. **PIS e COFINS. Uma Proposta Objetiva para a Definição do Conceito de Insumos**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. nº 230. Dez/ 2014. p. 18-34.

FLORENTINO, Fabio Luis; BRAGHNI, Ricardo. **Créditos de PIS e COFINS no Regime Monofásico**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. I. 2011. p. 127-142.

FISCHER, Octavio Campos Fischer. **PIS-COFINS, a Não Cumulatividade e o Problema dos “insumos”**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. I. 2011. p. 465-479.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições**. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2013.

GUZMAN. Antonio Carlos Marchetti; PARO, Giácomo. **PIS e COFINS sobre as Receitas Decorrentes da Alienação de Bens do Ativo não Circulante em Vista das Novas Regras Contábeis**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 236. Mai/2015. P. 41-51.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. Atlas. São Paulo. 2015.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. São Paulo: Martins Fontes. 2012.

HIHUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações. 2015.

HOLANDA, Aurélio Buarque. **Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa**. 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Dicionário de Termo de Contabilidade**. Atlas. São Paulo. 1999.

KRELL, Andreas. **Discricionariedade Administrativa e Conceitos Legais Indeterminados**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013.

LUNARDELLI; Pedro Guilherme Accorsi; MATOS, Gustavo Martini de. **PIS e COFINS – Apropriação de Créditos Relacionados a Aquisição de Bens do Ativo Permanente**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. III. 2014. p. 457-477..

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

_____. **Princípio da Não-Cumulatividade**. In: MARTINS; Ives Gandra (Coordenador). **Princípio da Não Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman V.; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 3. ed. São Paulo: RT, 2010. p. 85

MARTINS, Ives Gandra da Silva; FERNANDES, Edison Carlos. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicação Contábil, Societária e Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

MEDEIROS, Anete Mair Maciel. **A Elasticidade do Conceito de Insumo para Fins de Apuração dos Créditos não Cumulativos do PIS e da COFINS**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. 235. p. 39-51. Abril de 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2. ed. Dialética. São Paulo. 2004.

_____. **Contribuições no Sistema Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

_____. **Dicionário de Direito Tributário. Material e Processual**. São Paulo: Saraiva. 2012.

_____. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética. 2012

_____. **IPI: Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros. 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Saraiva: São Paulo. 2012

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. **O Conceito de Insumo para Fins de PIS e COFINS Não Cumulativos**. In: PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. VOL I. 2011. p. 233-244.

MURAYAMA, Janssen. **O Conceito de Insumo no PIS/COFINS**. São Paulo: Lumen Juris. 2015.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial. V. 2**. 29. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. **Créditos de PIS/COFINS Relativos a Mercadorias Sujeitas ao Regime Monofásico: Comentários sobre Evolução Jurisprudencial**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Jun/2015. p. 139-150.

SCHOUERI, Luis Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. **O Termo “insumos” na Legislação das Contribuições Sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: A Discussão e os Novos Contornos da Jurisprudência sobre o Tema**. In: PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. I. 2011. p. 405-425.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. Saraiva. São Paulo. 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2014.

SEHN, Solon. **PIS e COFINS - Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin. 2011.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais - Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre: 2014. E-Book.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013.

_____; VELOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. **O Alargamento do Conceito de Insumos para Fins das Contribuições Devidas ao PIS e COFINS**. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. V. II. 2013. p. 71-83.

TARTUCE, Flávio; NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito do Consumidor**. São Paulo: Gen. 2015. E-Book.

TORRES, Ricardo Lobo. **Não-Cumulatividade Tributária**. *In*: MARTINS; Ives Gandra (Coordenador). **Princípio da Não Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos Relacionados à “Não-Cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS**. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio

Campos (coord). PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47.