



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DIOGO LOUREIRO RIBEIRO**

**O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O CONCEITO  
DE INSUMO PARA A CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS**

Salvador  
2015  
**DIOGO LOUREIRO RIBEIRO**

# **O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE INSUMO PARA A CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Laís Gramacho Colares

Salvador  
2015

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**DIOGO LOUREIRO RIBEIRO**

**O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE INSUMO PARA A CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2015

A  
Meus pais, meu irmão, minha noiva,  
pelo apoio, carinho, paciência e  
compreensão neste percurso  
acadêmico que se finda.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, inteligência suprema e criativa que acompanha todos os seres, por permitir a concretização de mais um desafio sobre o qual me debruço. Que permita uma caminhada, sabidamente difícil e de percursos tortuosos, com humildade e resignação quando necessário.

Acima de tudo agradeço pelo livre arbítrio inerente a todo ser humano, pois, sem este não tomaria decisões difíceis, improváveis e até mesmo irracionais, especialmente, quando se dá uma guinada de 180 graus em uma vida aparentemente já planejada.

Agradeço intensamente a meu pai, Arnaldo, e a minha mãe, Vera, pelo exemplo de retidão, caráter e especialmente pelo apoio, carinho, suporte e por acreditar em mim, sacrificando-se em diversos momentos para que eu pudesse realizar um sonho, cujo resultado ainda é incerto.

Agradecimento especial a minha noiva, Maíra, pelo apoio, pelo carinho, pelas mensagens de encorajamento, por acreditar que podemos crescer juntos, e pela paciência, acreditando em alguém que largou uma estrada já pavimentada, por um caminho a ser desbravado, incerto.

Agradeço também a Tiago, mais que meu irmão, meu melhor amigo e conselheiro.

À professora e orientadora, Laís Gramacho, pelo exemplo de caráter, de profissionalismo, de competência, de dedicação, pela compreensão, por ser dura quando necessário, por acreditar que eu poderia dar conta de um tema complexo, e principalmente pelos conhecimentos que carregarei por toda minha vida.

A todos os meus colegas de sala, que iniciaram a jornada comigo, e aqueles que se juntaram ao longo do percurso, e pelos aprendizados compartilhados.

Agradeço também a todos professores e funcionários da Faculdade Baiana de Direito e Gestão, especialmente as professoras de Direito Tributário, Daniela Borges e Laís Gramacho que me fizeram apaixonar pela matéria ainda mais.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto o estudo do conceito de insumo a ser aplicado as Contribuições do PIS e da COFINS à luz do Princípio da Não-Cumulatividade, inserido nos respectivos tributos por leis ordinárias. Tal estudo dar-se-á no contexto da existência de tributos já submetidos ao referido princípio, e é neste diálogo, entre a ideia de insumo que deve permear a aplicação da não-cumulatividade ao PIS/COFINS e aquela aplicável mais especificamente ao IPI, que o presente trabalho buscará focar. Tal análise mostra-se importante, principalmente, por que a não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS sistematiza-se de modo diverso daquele que é aplicado ao IPI e o ICMS. Ou seja, a materialidade que informa o PIS/COFINS não permite a aplicação da não-cumulatividade nos moldes já insculpidos na Constituição Federal quando impõe sua aplicação ao IPI e o ICMS, especialmente, por que o referido aspecto da hipótese de incidência tributária, no caso do PIS/COFINS, está afeito ao respectivo contribuinte, tratando-se de fenômeno que se limita a este, individualmente, não podendo se falar em ciclo ou cadeia econômica, ao contrário de tributos como o IPI e o ICMS, onde ocorrem transferências de encargos e de operações jurídicas com alteração de titularidade. É neste sentido, que o legislador atribuiu metodologia pautada na sistemática não-cumulativa subtrativa indireta, vez que, apropriado a materialidade dos tributos aqui estudados. Tal sistemática consistiria na subtração entre o tributo devido multiplicado por uma alíquota e as despesas, com bens e serviço utilizados na atividade empresarial, multiplicada pela respectiva alíquota do tributo objeto de abatimento. Nesta esteira, buscar-se-á no presente trabalho alcançar o conceito de insumo, permitindo uma melhor compreensão da natureza jurídica de tais gastos necessários ao exercício da atividade empresarial, utilizando-se por parâmetro a legislação pátria e a jurisprudência, seja administrativa ou judicial.

**Palavras-chave:** princípio da não-cumulatividade; conceito de insumo; contribuições; pis; cofins

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPTU	Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
PASEP	Programas de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
IVA	Impostos sobre o Valor Acrescido ou Agregado
CTN	Código Tributário Nacional
II	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
Resp	Recurso Especial

RE	Recurso Extraordinário
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
MP	Medida Provisória
DISIT	Divisão de Tributação
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RFB	Receita Federal do Brasil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CIF	<i>Custo, Seguro e Frete - Cost, Insurance and Freight</i>
FOB	<i>Free on board</i>

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2. DA NÃO-CUMULATIVIDADE</b>	11
2.1. PRINCÍPIOS E REGRAS: NORMAS E VALORES NORMATIVOS	12
2.2. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS DA CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS	17
<b>2.2.1. Não-cumulatividade dos tributos</b>	20
2.3. NÃO-CUMULATIVIDADE: PRINCÍPIO OU REGRA	25
2.4. DIREITO DE ABATIMENTO: MÉTODO DE ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO	28
2.5. CRÉDITO FÍSICO <i>VERSUS</i> CRÉDITO FINANCEIRO	31
2.6. CREDITAMENTO NO IPI (IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS)	32
<b>2.6.1. Sistema de crédito físico no IPI</b>	34
2.7. CREDITAMENTO NO ICMS (IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS)	36
<b>3. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS</b>	37
3.1. CARACTERÍSTICAS	38
3.2. DA REFERIBILIDADE	41
<b>4. DO PIS E DA COFINS</b>	44
4.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO DO PIS	44
4.2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DA COFINS	48
4.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS	50
<b>4.3.1. Incidência tributária nas empresas submetidas à tributação pelo lucro presumido ou arbitrado</b>	55
4.3.1.1. base de cálculo	56

<b>4.3.2. Incidência tributária nas empresas submetidas à tributação pelo lucro real</b>	57
4.3.2.1. base de cálculo	60
4.3.2.1.1. <i>exclusões da base de cálculo</i>	63
4.3.2.1.1.1. exclusão das receitas financeiras	68
<b>5. CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E A NÃO-CUMULATIVIDADE</b>	72
5.1. CRÉDITOS PERMITIDOS EM LEI PARA DEDUÇÃO	75
<b>5.1.1. créditos em espécie</b>	76
5.1.1.1. bens adquiridos para revenda	76
5.1.1.2. bens e serviços utilizados como insumos	79
5.1.1.3. energia elétrica e térmica	82
5.1.1.4. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos	82
5.1.1.5. arrendamento mercantil (leasing)	83
5.1.1.6. bens do ativo imobilizado	85
5.1.1.7. edificações e benfeitorias em imóveis	86
5.1.1.8. bens recebidos em devolução	86
5.1.1.9. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	87
5.1.1.10. vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica	88
5.1.1.11. bens incorporados ao ativo intangível	90
5.2. DEFINIÇÃO DE INSUMO PARA PIS E COFINS	92
<b>6. CONCLUSÃO</b>	94
<b>REFERÊNCIAS</b>	98

## 1. INTRODUÇÃO

Há de se levar em consideração a importância dos tributos para o Estado, enquanto elemento de estímulo ao desenvolvimento econômico e viabilizador de políticas públicas.

Não poderia o Estado Brasileiro atingir seus objetivos fundamentais, garantindo assim uma sociedade voltada ao desenvolvimento da liberdade, justiça e solidariedade, e pautado na busca da erradicação da pobreza e do alcance da igualdade material entre seus cidadãos, sem existência de recursos econômicos, o qual encontra nos tributos a principal fonte de abastecimento.

Os tributos exercem função essencial na vida de qualquer Estado, até por que estes, não se exaurem em si mesmo, justificando-se no instante que alcançam objetivos maiores, que são o desenvolvimento nacional e o atendimento das garantias sociais pelas quais o Estado Brasileiro se comprometeu.

Desta forma, busca o presente trabalho identificar o conceito de insumo de forma a perfectibilizar a aplicação do princípio da não-cumulatividade às Contribuições Sociais do PIS e da COFINS, por meio de sua análise em face de outros tributos.

Ao buscar o conceito de insumo para as Contribuições Sociais do PIS e da COFINS à luz do princípio da Não-Cumulatividade, far-se-á análise comparativa com outros tributos, mais especificamente o ICMS e o IPI, de forma a alcançar características que permitam consolidar o que de fato se pode entender por insumo.

A compreensão de insumo permitirá pacificar a aplicação das legislações que instituíram a Não-Cumulatividade ao PIS e à COFINS, tendo em vista a importância da definição conceitual que insumo tem para a aplicação do referido princípio.

Ademais, há de destacar que a hipótese de incidência do PIS e COFINS não permite o mesmo entendimento de insumo adotado por legislações de tributos que já aplicam a não cumulatividade, mais especificamente quando se fala de IPI.

Justifica-se o tema, no instante que se verifica a existência de grande controvérsia acerca do que seria insumo no campo das ciências tributárias e a importância que seu entendimento trará na aplicação da legislação pertinente ao PIS e a COFINS que instituíram a não-cumulatividade.

O entendimento de insumo estaria diretamente ligado à aplicação do referido princípio introduzido por legislação infraconstitucional.

Tendo vista a conceituação de insumo originar-se nas ciências econômicas, a exemplo de faturamento e receita bruta, diversas são as legislações que buscaram estabelecer um conceito para tais institutos. Tal fato introduziu no ordenamento jurídico, conceitos muitas vezes contraditórios, algumas vezes conceitos amplos outras vezes mais restritos.

A importância que a aplicação deste princípio tem na vida econômica das empresas e em toda cadeia produtiva, fundamenta a busca de melhor compreender o que seria insumo, como forma de operacionalizar a não-cumulatividade ao PIS/COFINS.

Como se verificará mais adiante, a não-cumulatividade tem como meta, a concretização de diversos outros princípios constitucionais, a exemplo da isonomia, além do alcance de um sistema econômico-produtivo menos oneroso.

No que tange em específico as contribuições do PIS e da COFINS, a muito o setor produtivo clama pela aplicação de tão importante princípio, o que de forma justa e providencial fora atendido pelo Poder Legislativo, justamente visando desonerar as cadeias produtivas, o que é especialmente importante em momentos de desaceleração econômica e de forte contração em setores importantes da economia nacional.

## **2. DA NÃO-CUMULATIVIDADE**

Antes de adentrar mais especificamente na abordagem sobre o princípio aqui em questão, enfrentar-se-á o entendimento mais basilar a informar o que são princípios e o seu delineamento.

Há de se ponderar de início, o que se entende por princípio, e como este se relaciona com toda temática constitucional tributária, de forma a diferenciá-lo de regra.

No âmbito da dogmática tributária constitucional os princípios se informam enquanto mecanismos limitativos do poder de tributar, que em conjunto com as imunidades e

as competências tributárias definem o que seria o sistema de proteção ao contribuinte.

Há de se afirmar que não apenas na dogmática constitucional como também em todo ordenamento jurídico os princípios ganharam importância fundamental na aplicação do direito, informando e conformando, ou seja, criando e limitando a aplicação das normas jurídicas.

Diante de tal fato, Manoel Jorge (2010, p.105 e 106) faz perceber que, perante decisões jurídicas que encerram uma disputa judicial, em muitos casos não se segue a lógica de aplicação subsuntiva das normas, até por que a linguagem utilizada pelo legislador se mostra imperativa, delimitando sua aplicação a situações que defluem de uma lógica gramatical.

No plano fático, a ocorrência de conflitos entre normas é uma realidade inegável e quase que inevitável no âmbito da convivência social.

Constatam-se situações que necessitam de regulação jurídica para qual não existe norma aplicável, sendo que na prática encontram-se decisões que contrariam o próprio enunciado da norma em sua literalidade.

O fato é que a evolução no estudo dos princípios veio para superar a prevalência do Positivismo Jurídico que até então imperava, para insculpir, na dogmática jurídica, o que se convencionou de Pós Positivismo, injetando no sistema valores fundamentais como normas, que dotados de força vinculante ainda moldam nosso ordenamento.

Os princípios ganharam força normativa, e sua imperatividade é inegável. O que não se pode perder de vista é o fato de que sejam regras ou princípios, o fundamento valorativo que a embasa deve ser levado em conta no momento da aplicação das normas.

## 2.1. PRINCÍPIOS E REGRAS: NORMAS E VALORES NORMATIVOS

A carga normativa que insculpe os princípios e a importância de sua aplicação no ordenamento pátrio, face a rapidez por quais as mudanças sociais se processam, ensejam a criação de sistema normativo que permita flexibilizar a aplicação do direito e garantir sua efetividade.

Para Robert Alexy (2006, p. 85) a distinção entre princípios e regras é essencial para a teoria dos direitos fundamentais, vez que, a instrumentaliza enquanto forma de solução de diversos problemas.

Ronald Dworkin na obra “Levando os Direito a Sério”, com tradução de Nelson Boeira, apontou um modelo normativo dotado de dispositivos cogentes, ou seja, aqueles em cuja imperatividade se impõe.

A coercibilidade do direito na construção de sua teoria é inegável, entretanto, Dworkin, diferenciou a forma de aplicação na sua imposição por meio de dois tipos normativos, quais sejam, regras e princípios.

O autor é claro ao atribuir que a distinção entre princípios e regras é de ordem lógica. Elas apontam no sentido de cumprimento de determinações imperativas para circunstâncias práticas e concretas, divergindo quanto a solução que oferecem. (Dworkin, 2002, p.24)

Alexy (2006, p. 86), ao tratar os direitos fundamentais por suas bases principiológicas, demonstra que, enquanto que os princípios se mostram de maneira mais sutil, vez que norteados por valores e objetivos, as regras, poderiam tomar feição de direitos fundamentais quando, conforme suas palavras: “se afirma que a Constituição deve ser levada a sério como lei, ou quando se aponta para a possibilidade de fundamentação dedutiva também no âmbito dos direitos fundamentais.”

A ideia de que um dispositivo se concretize por meio de deduções, permite inferir uma baixa margem de possibilidades interpretativas, de maneira que as regras ou são satisfeitas ou não.

Dworkin na obra “Levando os Direito a Sério”, demonstra o que seriam princípios e mais que isso, como sua aplicação ocorreria na concretude da vida em sociedade, tendo em vista, que não só regras, por vezes dotadas de atecnias criadas pelo nosso legislador se contradizerem, como também princípios, que comumente entram em conflito.

Quanto aos princípios, a aplicação metodológica consiste na atribuição da dimensão de pesos, de forma conferir forças distintas a determinados direitos individuais a serem aplicados no caso concreto, os quais chama de *hard cases*, ao passo que, quanto as regras aplica-se a técnica do tudo-ou-nada.

Ao tratar de argumentos de políticas e argumentos de princípios, Dworkin (2002, p.129) diz que aqueles justificam uma decisão política baseada na busca de fomento e proteção a objetivos da comunidade como um todo.

Entretanto, o autor demonstra a dificuldade em estabelecer uma distinção entre direitos e objetivos, vez que, como exemplificado pelo mesmo, seria natural dizer ser a liberdade de expressão um direito e não um objetivo, tendo em vista ser assegurado a todos os cidadãos, até por questão de moralidade política. (RONALD DWORKIN, 2002, p.142)

Já os princípios se justificam enquanto decisão política, amparada na busca proteger objetivos e garantir o respeito a um direito individual ou de determinado grupo. (RONALD DWORKIN, 2002, p.129)

Ou seja, os argumentos de princípios são destinados a estabelecer um direito individual, já os argumentos de política são destinados a estabelecer um objetivo coletivo.

Para Dworkin (2002, p.134), os princípios não tem por base uma finalidade econômica, política, ou social que se possa considerar favorável, mas uma exigência de justiça, ou equidade, ou alguma outra dimensão de moral.

O caráter axiológico estaria intrínseco à própria ideia da busca de alguma dimensão moral ou de parâmetros de justiça ou equidade, ou seja, seria indissociável dos princípios a existência de valores compartilhados por uma sociedade.

Na atribuição de pesos ou parâmetros, proposto por Dworkin, para alcançar uma solução, deve-se estar atento a alguns imperativos, como a restrição idônea dos princípios sem que um destrua o outro, que a restrição seja mínima de maneira a proteger o princípio contraposto e que o benefício atingido compense o grau de sacrifício suportado pelo outro princípio (MANUEL JORGE, 2010, p.120).

Há de se mencionar que Alexy construiu sua teoria tomando por parâmetro as obras e ensinamentos de Dworkin, de forma que seu livro “Teoria dos Direitos Fundamentais”, traduzida por Virgílio Afonso da Silva, guarda coerência com os trabalhos deste.

Desta forma, Robert Alexy (2006, p. 90 e 91) também reconhece o caráter axiológico das normas, sejam elas regras ou princípios, entendendo ser até certo ponto correta

a acepção de que existe distinção entre ambas na gradação, ou seja, no grau de generalidade das proposições normativas, mas cujo critério básico para distingui-los encontrar-se na análise qualitativa.

Para o autor, os princípios são normas e, portanto, dotados de carga valorativa, que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. (ALEXY, 2006, p. 90)

Desta forma, Alexy (2006, p.90) entende serem os princípios mandados de otimização, caracterizando-se por poderem ser cumpridos em distintos graus e pelo fato de que sua satisfação depende não apenas do caso concreto, mas também das possibilidades jurídicas, vez que estas informam e limitam o ordenamento.

Já as regras são normas que, ou sempre deverão ser satisfeitas ou não. Em sendo válida, a regra é exigível no âmbito das determinações daquilo que é fática ou juridicamente possível, devendo ser cumprida em sua exata medida, nem mais nem menos. (ALEXY, 2006, p. 91)

Quanto a Humberto Ávila(1999,p.167), diz este que o que diferencia princípio de regra é o grau de determinação quanto a conduta devida, já que ambas são normas finalísticas que se adequam a realização dos fins.

Portanto, o critério definidor da distinção entre princípios e regras seria o grau de determinação, vez que entre em ambas existe um vínculo entre fim e conduta.

Os princípios seriam espécie de normas jurídicas que prescrevem conteúdo que direta ou indiretamente estejam relacionados com condutas humanas, e que, portanto, determina, permite ou proíbe condutas.

Como as regras e os princípios necessitariam para sua aplicação da concretização de uma situação de fato, mais ou menos prevista na hipótese normativa, o elemento que as distingue seria tão-somente o grau de abstração da previsão normativa. (Humberto Ávila, 1999, p.166 e 167)

Ou seja, a diferença não reside na condicionalidade, mas na ligação da previsão normativa com a concretização de fins ou de condutas, as regras consubstanciar-se-iam em normas de conduta, enquanto que os princípios seriam normas finalísticas. (Humberto Ávila, 1999, p.167)

Para Humberto Ávila (1999, p. 167), “normas finalísticas estabelecem a realização de estados desejados como devidos”, sendo o fim seu conteúdo imediato, enquanto que o conteúdo mediato seriam as condutas a serem tomadas para realização dos fins devidos, portanto, sejam normas finalísticas, sejam normas de condutas, possuem estas a conduta como objeto.

Desta forma, define Humberto Ávila (1999, p.167) princípio como:

normas imediatamente finalísticas, para cuja concretização estabelecem com menor determinação qual o comportamento devido, e por isso dependem mais intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.

Já as regras o referido autor as define como:

normas mediatemente finalísticas, para cuja concretização estabelecem com maior determinação qual o comportamento devido, e por isso dependem menos intensamente de sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.

Diante dos conceitos trazidos por Humberto Ávila, poder-se-á inferir que, embora os princípios e regras estejam impregnados de finalidades a serem alcançadas, aqueles o buscam enquanto objetivo final, cuja nota de destaque é a menor intensidade da determinação de suas normas, fazendo-se necessária intervenção institucional na interpretação para permitir a determinação da conduta.

O fato é que a finalidade e os objetivos que permeiam o interesse de uma sociedade encontram-se diluídos pelas regras e princípios que compõe o seu ordenamento jurídico.

Humberto Ávila quando se refere a princípio demonstra que a finalidade e os objetivos almejados são intrínsecos a estes e se relacionam de forma imediata com as condutas que se buscam.

Há de se inferir também que os princípios não somente se revestem com roupagem de norma jurídica, mas também se informam como valores normativos, como pontuado por Manoel Jorge e Silva Neto (2010, p.122 e 124).

Significa dizer que, de um conjunto de valores partilhados pela sociedade ainda que não positivados ou mesmo de regras presentes no ordenamento, pode-se extrair um

princípio conexo com sistema do direito pátrio, que guie a construção interpretativa dada as normas jurídicas, funcionando como cânone interpretativo.

Importa esclarecer que, mesmo uma regra vigente em determinado ordenamento está impregnado de valores compartilhados por uma sociedade e comumente tem por base a busca de determinados objetivos, ainda que as regras sejam meramente procedimentais.

Em face dos ensinamentos extraídos dos autores aqui tratados, resta incontroverso a carga normativa que informam os princípios. Tal normatividade encontra-se amparada por valores compartilhados na sociedade e pelo fato de que os objetivos e finalidades almejados pela norma delineiam a interpretação a ser dada aos princípios.

A distinção trazida por Robert Alexy se mostra pertinente para o presente trabalho, tendo em vista que ao ordenar que algo seja realizado na maior medida possível, estaria em consonância com a própria ideia de atribuição de pesos proposta por Dworkin.

Entretanto, Alexy atribui aos princípios a possibilidade de poder ser cumprido em distintos graus e pelo fato de que sua satisfação depende do caso concreto e das possibilidades jurídicas, permitindo compactuar com a ideia de que deve-se buscar harmonizar os princípios.

O entendimento sobre a melhor concepção de princípios é essencial na busca de demonstrar tratar-se a não-cumulatividade de um princípio e não de mera técnica de apuração de tributos.

## 2.2. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS DA CUMULATIVIDADE E NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Em tratando-se de não-cumulatividade, deve-se atentar pra os efeitos da cumulatividade tributária, vez que a sistemática aqui tratada busca afastar os nocivos efeitos da aplicação em cascata de tributos que incidem nas cadeias produtivas.

Ao tratar de cumulação de tributos André Mendes Moreira (2012, p.57) confere a este a possibilidade de ocorrerem em três realidades possíveis, mas distintas, sendo que na primeira hipótese, prevê a exigência de aplicação de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, enquanto, que na segunda, traz a possibilidade de inclusão de mais de um tributo na base de cálculo de outras obrigações tributárias, majorando artificialmente a riqueza tributável.

Para o presente trabalho a terceira hipótese é que se mostra importante, qual seja, a incidência de um tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva.

Quanto a primeira hipótese, estar-se-ia diante de bitributação, ou então do *bis in idem*. A bitributação seria mais comum no âmbito do plano interno dos Estados Federados, e materializar-se-iam quando dois ou mais Estados ou Municípios intentassem gravar a mesma realidade fática enquanto regra de incidência. (Mendes Moreira, 2012, p.58)

Sob tal perspectiva é comum na prática o conflito na cobrança de ISSQN, no qual determinados municípios, diante da exigência do imposto sobre os serviços, adotariam o critério da situação do estabelecimento do prestador ou do local da prestação do serviço a depender de seus próprios interesses.

Cobrança semelhante dar-se-ia quanto ao IPTU realizado por municípios circunvizinhos que aleguem a inconsistência na determinação de suas fronteiras para determinar que aquele imposto lhe seja devido.

Mendes Moreira (2012, p.58) ao seu turno, diferencia bitributação de *bis in idem*, definindo este como sendo a realidade na qual determinado ente tributante eleva a carga tributária, majorando-a, ainda que esta, no âmbito de sua realidade, se encontre já elevada.

Em que pese André Mendes Moreira atribua tal distinção entre bitributação e *bis in idem*, não se mostra tal diferenciação a mais adequada, tendo em vista que, a bitributação seria a possibilidade de dois ou mais entes políticos cobrarem tributos sobre o mesmo fato gerador, o que é via de regra vedado, salvo se expressamente permitido na Constituição.

Esta vedação seria corolário da própria atribuição de competência tributária de cada ente, materializada na Constituição, desta forma, só esta poderia permitir a ocorrência da bitributação.

Temos como exemplo, a alínea “a”, inciso IX, §2º do artigo 155 da CF/88 que determina a incidência do ICMS, de competência dos Estados, nas importações de bens e mercadorias vindas do exterior, tendo vista ser este o mesmo fato gerador do Imposto de Importação, de competência da União.

Outro exemplo é o imposto extraordinário de guerra, previsto no artigo 154, inciso II da CF/88, tendo em vista a Constituição conferir a União possibilidade de atribuir hipótese de incidência compreendida ou não em sua competência.

Já quando se fala de *bis in idem*, estaria em verdade tratando-se da possibilidade de um mesmo ente político atribuir hipótese de incidência idêntica a tributos distintos, sendo o caso do IRPJ e a CSLL, cujo aspecto material é a obtenção de lucro.

A segunda hipótese, que diz respeito a superposição de tributos, ocorre quando se incluem na base de cálculo de determinado tributo o valor de outros. (Mendes Moreira, 2012, p.59)

Tal prática tem sido comum no direito tributário brasileiro e encontra exemplo na inclusão, enquanto regra, do valor do IPI sobre a base de cálculo do ICMS, vez que este “corre por dentro”, salvo o implemento de determinadas condições que excluem o IPI da base de cálculo do ICMS sobre os quais, entretanto, não se aprofundará

Ademais, outros exemplos encontram-se quando da inclusão do ICMS e do IPI sobre as bases de cálculo do PIS e da COFINS, que mais adiante será visto, e a inclusão da CSLL na base tributável do IRPJ, o que na prática incorre no fato de que a alíquota real do tributo se torna superior àquela nominalmente constante de lei.

A última hipótese de cumulação de tributos é a que de fato importa para o presente trabalho e, consiste na incidência do mesmo gravame tributário em diferentes etapas da cadeia produtiva, o que só é possível de ocorrer naqueles tributos que incidem sobre a produção e comercialização de bens e serviços.

Segundo André Mendes Moreira (2012, p.61) a função da não-cumulatividade é atuar no cálculo do *quantum debeatur*, por meio de mecanismos de abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou em sua base de cálculo à depender dos métodos de apuração.

O que se busca é gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte, razão pela qual, a não-cumulatividade admite o método da adição, que é quando se somam aos

dispêndios do contribuinte para produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se na medida exata da adição.

Dentre os danosos efeitos da cumulatividade tributária destacam-se, o fato de que sua aplicação desencadearia uma injusta repercussão nos preços, vistos que inflados artificialmente, a oneração de cadeias produtivas mais longas, além de afetar a concorrência, pois, haveria tendência de as indústrias comercializarem diretamente o produto na busca de reduzir o tamanho das cadeias produtivas. (Mizabel Derzi, 2014, p. 474)

Na mesma linha de Goldschmidt, Fernando Zilveti (2005, p.24 e 25) diz que a neutralidade tributária é essencial, de forma a não permitir interferência na otimização da alocação dos meios de produção, evitando-se distorções e conferindo segurança jurídica ao livre exercício da atividade empresarial.

O que se deve destacar é que quando o legislador tratou de IPI e ICMS, estabeleceu a própria sistemática aplicável a concretização da não-cumulatividade, distintamente dos impostos residuais, previsto no artigo 154, inciso I da CF/88 e da aplicação não-cumulativa às contribuições sociais, pois, não apontou o modo de implementação do princípio.

Como se verá adiante a não-cumulatividade é instituto destinado a garantir a oneração de bem ou serviço na parcela que se agrega e, seja qual for a metodologia adotada, de fato concretizar-se-á os objetivos intrínsecos ao princípio, quando se garantir a isonomia tributária e a neutralidade fiscal.

### **2.2.1. Não-cumulatividade dos tributos**

Como se verá, a não-cumulatividade surgiu da constatação lógica de que a tributação até então vigente no início do século XX, promovia uma injustiça social e prejudicava não apenas os industriais e comerciantes, mas principalmente aqueles que necessitavam dos respectivos bens e serviços.

A não-cumulatividade tributária passou a ganhar contornos de instituto autônomo com a introdução de impostos sobre o valor acrescentado, os chamados de IVA`s, tendo em vista que até a primeira metade do século XX, os impostos incidiam sobre todas

transações mercantis sem possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores, sistemática que elevava os custos dos produtos, tornando-os mais caros. (Mendes Moreira, 2012, p.62)

A tributação era multifásica, incidindo em cada etapa de circulação, o que segundo André Mendes Moreira (2012, p. 62) impedia que a mercadoria circulasse livremente, visto que implicaria perda de competitividade, pois, quantos mais estágios houvessem entre a produção e a venda ao consumidor maior o valor recolhido pelo erário.

A par do fato de que a tributação cumulativa promove mais desvantagens do que vantagens, a exemplo de ferir isonomia tributária e promover a ausência de transparência, pois, o peso do tributo não fica claro no preço final do produto ou serviço, dificultando a fiscalização, é que se buscou nova forma de tributação.

O que se queria com a nova forma de tributar as operações com bens e serviços era diminuir o peso dos tributos, de forma a não impactar tão fortemente o consumo e permitir maior desenvolvimento das economias.

A solução veio por meio da implementação, na França, de tributação sobre o valor acrescido, chamado de *Taxe sur la Valeur Ajoutée* ou TVA. (Mendes Moreira, 2012, p.66 e Mizabel Derzi, 2014, p. 475)

Para apuração de tal tributo calculava-se o imposto devido sobre as operações comerciais que eram realizadas pelo contribuinte em um determinado período e deduzia-se do valor a ser recolhido o tributo suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. (Mendes Moreira, 2012, p.67)

Em resumo, para apuração do tributo devido, utilizava-se de sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros permitia alcançar o tributo que efetivamente seria recolhido ao erário.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p.122) em sua obra, discordam do fato de que a tributação não-cumulativa seria apenas resultado da incidência de uma alíquota sobre o valor acrescido.

Apesar de tal afirmativa, entendem que as aquisições de determinado período e que foram incorporados ao produto fabricado, ou simplesmente revendidos, por constatar-se que a diferença entre o valor das entradas e o valor das saídas

corresponderá exatamente a um montante que multiplicado por uma alíquota resulta no valor do tributo a ser recolhido, do ponto de vista econômico tratar-se-ia de fato de tributo incidente sobre o valor agregado. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.122)

Os referidos autores, entretanto, entendem que do ponto de vista jurídico não poderia se admitir a afirmação de que o princípio da não-cumulatividade tratar-se-á da incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada operação. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.122)

A razão para tal entendimento decorre do fato de que a Constituição Federal de 1988, estabelece que o ICMS é tributo incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicações, nada mais se podendo se deduzir. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.122)

Desta forma, a não-cumulatividade não se coadunaria com a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, concluindo-se no âmbito estritamente jurídico-tributário, que o imposto incidiria integralmente sobre cada uma das operações realizadas. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.122)

Dentro desta perspectiva, o tributo incidiria sobre todo valor da operação e não apenas sobre o valor acrescido em cada etapa.

Apesar de celeuma criada pela tese jurídica de que o princípio da não-cumulatividade não incidiria sobre o valor agregado, entendendo os autores que tal peculiaridade na operacionalização diria respeito notadamente a aspectos econômicos surgidos da relação jurídica tributária, não se poderia dissociar conceitos jurídicos e econômicos.

O princípio aqui estudado é entidade jurídica endereçada a obtenção de resultados econômicos, não sendo possível dissociar aspectos jurídicos e econômicos sob pena de ferir o conteúdo, sentido e alcance da não-cumulatividade.

*Portanto, data vênia* posição adotada por José Soares e Luiz Francisco Lippo, no conseqüente da estrutura lógico-jurídica da incidência não cumulativa concretizar-se-á tributação incidente sobre valor agregado ao bem enquanto resultado fático, mas cuja relevância encontra-se no plano jurídico, ou seja, no plano do dever ser.

Tendo na busca de objetivos e finalidades a axiologia que permitiu inserção da não-cumulatividade, a relevância jurídica se materializa, vez que, a tributação sobre o valor agregado integra a norma de incidência tributária, ainda que no seu conseqüente.

Não há que se negar que a normatividade também se concretiza no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O resultado que se encontra no mandamento da norma, guarda juridicidade e, nega-la, seria não reconhecer a força normativa da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade é instituto vocacionado a promover tributação sobre aquilo que se agrega ao bem ou serviço, e atribuir tal efeito como meramente econômico, seria negar o que há de jurídico no instituto.

Compartilhando do mesmo pensamento exposto por André Mendes Moreira, Mizabel Abreu Machado Derzi (2014, p.474), atualizando obra de Aliomar Baleeiro, diz ser a não-cumulatividade responsável pela transformação do antigo imposto incidente sobre a renda bruta em um imposto sobre vendas líquidas.

Por óbvio tal forma de tributação se enquadrava melhor naqueles tributos incidentes sobre a produção e o consumo, especialmente em se tratando da realidade constitucional pós 1988.

Tratando-se de impostos como IPI e ICMS, a realização de tal princípio opera-se quando ao contribuinte é conferido o direito de na operação econômica tributada na saída, abater os créditos adquiridos na operação econômica de entrada pela qual suportou o ônus tributário.

Deixa-se claro que a aplicação do referido princípio depende da incidência do respectivo tributo na operação econômica de saída, de forma que se esta não for tributada, não há que se falar em abatimento.

Na aplicação do princípio se busca antecipar a arrecadação e não arrecadar mais, mas principalmente evitar o que a doutrina chama de “tributação em cascata”, vez que sua aplicação impede a incidência de tributo sobre tributo.

Sem dúvidas, configura-se a não-cumulatividade como proteção ao contribuinte, seja ele de direito ou de fato, vez que desonera cadeias produtivas, razão pela qual sua

aplicação à data da promulgação da Constituição de 1988 limitou-se a impostos sobre o consumo, mais especificamente IPI e ICMS.

Ademais há de se destacar o caráter constitucional do princípio da não-cumulatividade cujo destaque, quando se trata de IPI e ICMS, é sua auto-aplicabilidade, de forma que se implementa sem necessidade de norma geral a discipliná-la. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.129)

Desta forma qualquer norma complementar, editada com fulcro no artigo 155, inciso XII, alínea c, que restringir o âmbito de abrangência do comando constitucional estará viciada pela inconstitucionalidade. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.129)

No Brasil os tributos que incidem sobre o consumo o fazem em todas as etapas da cadeia produtiva e, como forma de impossibilitar a incidência cumulativa do tributo, além de buscar alcançar a capacidade contributiva do contribuinte de fato é que se instituiu tal princípio.

A adoção de tributos plurifásicos e não-cumulativos se mostrou bastante vantajoso, não apenas para o desenvolvimento econômico, mas especialmente ao consumidor, pois, sua aplicação evita uma maior oneração de cadeias produtivas e permite a aquisição bens que são essenciais a uma vida digna dos consumidores finais.

André Mendes Moreira (2012, p.119) em sua obra, quanto ao referido princípio, nos informa que este busca a neutralidade fiscal e o traslado do ônus financeiro do tributo ao consumidor final, razão pela qual incide sobre tributos indiretos.

Mizabel Abreu Machado Derzi (2014, p.475 e 476) destaca que, para além dos objetivos traçados no parágrafo anterior, outra vantagem da aplicação da não-cumulatividade seria a rentabilidade e produtividade fiscal, pois, face sua plurifasia, permite-se antecipar o que seria devido apenas no momento do consumo, além de facilitar a arrecadação.

É inegável que a não-cumulatividade trouxe grandes vantagens para o setor produtivo brasileiro. A sistemática não-cumulativa tem se espalhado por diversos países, na qual se destaca a França, berço de sua introdução.

Com a introdução da não-cumulatividade no ordenamento pátrio, tal instituto tornou-se objeto de estudos mais detalhados. Buscou-se, então, empreender a melhor forma de sua aplicação e a natureza jurídica do instituto.

Neste diapasão é que no próximo tópico se buscará compreender melhor se se tratará a não cumulatividade de um princípio ou regra.

### 2.3. NÃO-CUMULATIVIDADE: PRINCÍPIO OU REGRA

O que se busca neste tópico é entender a natureza jurídica da não cumulatividade. Informar-se-ia o instituto enquanto princípio ou mera regra anunciadora de técnica arrecadatória?

Como já mencionado no item 2.1, nas lições de Humberto Ávila (1999, p.166 e 167), tanto as regras quanto os princípios necessitariam para sua aplicação da concretização de uma situação de fato, prevista em hipótese normativa, tendo como elemento distintivo o grau de abstração da previsão normativa.

Como a diferença residiria na ligação da previsão normativa com a concretização de fins ou de condutas, as regras consubstanciar-se-iam em normas de conduta, enquanto que os princípios seriam normas finalísticas.

O que se extrai dos ensinamentos de Humberto Ávila é que, para além de serem os princípios caracterizados por grande generalidade e abstração, as finalidades e objetivos estariam ínsitos na própria noção do que seriam princípios, enquanto que as regras informar-se-iam com menor grau de abstração, regulando situações específicas e determinadas, devendo simplesmente ser observadas pelo intérprete.

Já para Alexy (2006, p.90), os princípios são normas dotadas de carga valorativa, que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes.

Não nega o autor ser a generalidade e abstratividade características de importante vinculação aos princípios, mas não seriam estas suficientes para distingui-las das regras, tendo em vista, estas terem como atributo a imperatividade de sua observância, de forma que ela pode ser cumprida ou descumprida, não havendo espaço para balanceamento ou ponderações, enquanto que os princípios podem ser

cumpridos em distintos graus, sendo este elemento mais apropriado para distingui-los (ALEXY, 2001, p. 270)

Os princípios seriam desta forma, sopesados em caso de colisão. O caráter axiológico e finalístico dos princípios seriam inegáveis, sendo a busca de objetivos a serem alcançados e a atribuição de funções a determinadas normas intrínseco aos princípios.

Nesta esteira é que André Mendes Moreira (2012, p.122 e 123) tira suas conclusões a respeito do caráter principiológico atribuído a não-cumulatividade, quando veio a elencar algumas funções perseguidas quando da aplicação de tal princípio, pois, a não-cumulatividade não seria um fim em si mesmo, mas a busca de objetivos de cariz axiológico.

Ao analisá-las se percebe a existência de verdadeiro caráter finalístico por trás de sua aplicação, quando, por exemplo, demonstra o autor, enquanto objetivo de sua concretização, transladar o ônus do encargo de forma a evitar que se onerem os agentes produtivos. (Mendes Moreira, 2012, p.122).

Também se menciona a neutralidade fiscal, tendo em vista sua aplicação impossibilitar que o tamanho das cadeias produtivas influencie na incidência da tributação de modo diverso. (Mendes Moreira, 2012, p.122).

A não-cumulatividade teria em suas finalidades e objetivos, relação imediata com as condutas que se buscam, em cujo grau de determinação encontra menor intensidade, a par dos ensinamentos de Humberto Ávila.

Sem dúvidas, busca tal princípio possibilitar o desenvolvimento econômico do país, quando permite que se desonerem cadeias produtivas, barateando os produtos e serviços, viabilizando seu consumo em massa, em especial pelas pessoas mais carentes.

Tal tributação atua garantindo a geração de riquezas e crescimento econômico e, por conseguinte a geração de empregos, o que cria um círculo virtuoso e isonômico, além de garantir maior capacidade para conquistar mercados internacionais.

Embora seja princípio, tem a não-cumulatividade proximidade com as regras, pois, partindo de valores maiores prescreve condutas para o alcance de finalidade que se materializam por meio de uma técnica.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 100) entendem que a não cumulatividade seria um princípio jurídico constitucional, visto enquanto comando normativo repleto de valores extraídos do conjunto social e permeado de forte caráter axiológico.

Em que pese notar que os autores acima mencionados sustentarem ser a não-cumulatividade um princípio, autores como José Souto Maior Borges (1999, p. 160), o próprio Humberto Ávila (2008, p.89 e 90), Marco Aurélio Greco (2005, p.126 e 127) e Eduardo Domingos Bottallo (2009, p.34) entendem ser a não-cumulatividade, em conformidade com as palavras de Christine Mendonça (2005, p.98) simples regra enunciadora de técnica arrecadatória.

A doutrina acima mencionada sustenta que os valores perseguidos com a aplicação da não cumulatividade são ínsitos à própria regra de abatimento, não sendo os objetivos e valores a serem alcançados, com a não-cumulatividade, um antecedente de sua inclusão, mas apenas a consequência de sua aplicação.

Apesar das opiniões dos autores acima mencionados e, em que pese a não-cumulatividade se concretizar por meio de técnica de apuração do *quantum debeat*, não se poderia olvidar do fato de a inclusão da não cumulatividade ter sido permeada por parâmetros valorativos e pela busca do alcance da isonomia.

O próprio instituto da não cumulatividade teve em seu berço, o alcance de valores, ainda que reflexamente a serem atingido, a exemplo assegurar os fundamentos da República insculpidos no artigo 3º da CF/88, quando se busca garantir o desenvolvimento nacional, além de erradicar a pobreza.

A não-cumulatividade é instrumento de alcance de uma sociedade mais justa, quando se busca o progresso e o desenvolvimento econômico, por meio de um setor produtivo mais eficiente e capaz de gerar riquezas.

Também é importante levar em consideração que: em que pese a determinação constitucional que instituiu a aplicação da não cumulatividade ao IPI e ao ICMS estabelecer direcionamento metodológico específico, a não-cumulatividade tem em sua essência ampla possibilidade de métodos para aplicação, permitindo o princípio em questão, concretizar-se das mais diversas formas possíveis, de maneira que o grau de determinação do comportamento exigido tende a ser menor.

Destaca-se que a não cumulatividade tem como destinatário de seus comandos o legislador infra constituinte, especialmente quando se trata de competência residual para tributar ou até mesmo a determinação pela aplicação da não cumulatividade insculpida no §12 do artigo 195 de CF/88, quando deixa a cargo deste a escolha da melhor forma de aplicação, quando, então, deve realizar análise fática do caso e permissivos jurídicos.

Nesta esteira, é que na busca de se concretizar a não cumulatividade diversas métodos de aplicação surgiram.

#### 2.4. DIREITO DE ABATIMENTO: MÉTODO DE ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO

Antes de se adentrar aos aspectos metodológicos que permitem a aplicação da não-cumulatividade, como já visto em tópico anterior, foi com a introdução do imposto sobre o valor acrescido, também chamado de IVA, que se consumou a operacionalização do método aqui tratado.

Como pontuado por André Mendes Moreira (2012, p.71), o imposto sobre o valor acrescido, apesar de sua nomenclatura, não incide sobre o valor que se agrega ao bem ou serviço em cada etapa de circulação.

Significa dizer que a incidência do tributo não se dá de forma fatiada, sobre o acréscimo de valor monetário dos bem ou serviço que será futuramente ofertado ou prestado.

A forma de apuração do tributo, face aplicação da não-cumulatividade, se dá sobre o valor de venda da mercadoria ou do serviço prestado. Posteriormente então se deduz do *quantum* a ser pago, calculado mediante aplicação de alíquota sobre o preço cheio e abatendo o montante do imposto que incidiu na operação anterior.

A não-cumulatividade opera-se por meio de tal subtração, na qual o imposto devido em certa operação é abatido daquele recolhido em etapa anterior, consagrando o modelo de apuração de tributação *tax on tax* (imposto-contra-imposto). (Mendes Moreira, 2012, p.71).

Na prática a operacionalização da não-cumulatividade efetua-se por meio do destaque em nota fiscal do imposto que incidiu na respectiva operação, devendo

este ser abatido no imposto a ser pago pelo contribuinte-adquirente, quando da realização de operação tributada.

Ademais, a operação de abatimento só é realizada imposto-contra-imposto, de forma que só é possível abater, por exemplo, IPI devido do IPI suportado, ou ICMS devido do ICMS suportado.

André Mendes Moreira (2012, p. 72) traz derivação do método subtrativo, no qual os abatimentos efetuam-se nas bases de cálculo, método ao qual intitula base-contra-base, ou *base on base*.

Por tal metodologia, deduz-se da base de cálculo do IVA, considerando o preço total da operação ou prestação, o valor de mercadorias ou serviços adquiridos pelo contribuinte, desde que o abatimento seja autorizado por lei e sobre a base efetivamente apurada mediante aplicação de subtração aplica-se alíquota prevista legalmente.

Já Guilherme Goldschmidt (2013, p.35 e 36) divide o método subtrativo em dois, o direto e o indireto.

No Método Direto Subtrativo, a apuração do *quantum* a contribuir, consistiria na aplicação da alíquota do respectivo tributo sobre a diferença entre as vendas e compras. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p. 35)

Enquanto no Método Indireto Subtrativo, a apuração consubstanciaria na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre a venda e a alíquota aplicada sobre as compras. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p. 35 e 36)

A outra técnica trazida por André Mendes Moreira (2012, p.72) para cálculo do IVA é o da adição, por meio do qual, a não-cumulatividade operacionaliza-se de outra forma, ou seja, o quantum é obtido por meio do somatório dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos no mesmo período.

De tal operação obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo que é submetido à tributação, aplicando-se uma alíquota sobre a base de cálculo.

Segundo André Mendes Moreira (2012, p. 73) o valor agregado *stricto sensu* só é calculado no método da adição, sendo esta, a forma mais adequada para alcançar o cálculo do IVA.

Guilherme Goldschmidt (2013, p.35 e 36) também divide o método aditivo em dois, o direto e o indireto.

O Método Direto Aditivo consistiria na aplicação da alíquota do tributo sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, ou seja, mão de obra, insumos outras matérias primas, demais despesas que o contribuinte incorrer nos curso da produção ou prestação do serviço, além da margem de lucro. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p. 36)

Já o Método Indireto Aditivo dar-se-ia pelo somatório da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que o contribuinte o compõe como valor agregado, desta forma, diferentemente do método direto quando se aplica a alíquota à soma do valor que agregou ao bem, no método indireto aditivo aplica-se a alíquota a cada elemento agregado ao bem ou serviço, promovendo posteriormente sua soma. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p. 36)

Destaca-se que método não-cumulativo adotado pelo IPI e pelo ICMS não se coaduna com nenhuma das técnicas estudadas acima, sendo aplicado no Brasil para os referidos tributos, o chamado Método do Crédito do Tributo, onde o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito a ser utilizado na apuração do débito a ser pago na transação corrente. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p. 36)

Destaca-se que a legislação ordinária instituiu, na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS, o método subtrativo indireto, tendo em vista que a apuração do imposto devido é alcançada pela concessão de créditos fiscais sobre custos e despesas definidos em lei, com utilização da mesma alíquota utilizada na venda.

A sistemática é distinta da adotada na legislação do IPI e do ICMS, vez que neste, o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia é destacado em documento fiscal, ao passo que no método eleito para sistemática das contribuições do PIS/COFINS, o próprio contribuinte apura o valor a ser abatido.

## 2.5. CRÉDITO FÍSICO *VERSUS* CRÉDITO FINANCEIRO

Aqui se tratará das classificações referentes ao crédito adquirido para futuro abatimento de tributo devido. É importante tal entendimento tendo em vista ser o crédito a base da aplicação da não-cumulatividade.

Antes de adentrar mais especificamente ao tema aqui tratado, importa destacar que autores como José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p.132) demonstram que, quando a doutrina se refere a direito de crédito ou creditamento estar-se referindo em verdade ao direito de abatimento.

Vale destacar que o termo compensação tratado pela norma constitucional tributária, alcança sentido distinto do que tratado no artigo 156, inciso II do CTN, vez que este se refere a forma de extinção do crédito tributário.

De qualquer forma sustentam os autores acima referidos que, contrariamente a diversos doutrinadores, a exemplo de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que afirmam ter o crédito referente a não-cumulatividade natureza jurídica obrigacional, em verdade, por estar diante de crédito fruto de relação tributária, adquiriria esta natureza do ramo do direito ao qual se vincula. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.140 e 141)

A base de tal entendimento encontra ressonância no fato de que a não-cumulatividade, embora, encontre-se fora da regra matriz de incidência tributária, circunscreve-se no âmbito da extinção do crédito tributário, sendo parte integrante do ciclo tributário que vai do nascimento até a satisfação do crédito. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.141)

De qualquer forma, deve-se ter em mente que a matéria tributária não se limita apenas à hipótese de incidência tributária, pois, surge com a edição de lei e insurge-se para além da obrigação tributária, chegando até a integral satisfação do crédito.

A não-cumulatividade é um princípio constitucional tributário, e se os créditos fazem parte da estrutura de tal princípio, não existiriam dúvidas de que estarão no bojo da matéria tributária.

Conforme já dito anteriormente, a tributação plurifásica não-cumulativa operacionaliza-se por meio de dois sistemas, um chamado de crédito físico e o outro

financeiro, de forma que aquele permite creditar-se das aquisições de matérias-primas e bens intermediários consumidos no processo industrial ou na prestação do serviço.

Quanto ao crédito financeiro, permite-se a compensação do imposto incidente sobre todo e qualquer bem destinado à atividade fim do contribuinte, incluindo-se neste caso o próprio creditamento sobre a aquisição de bens e matérias primas, típicos do creditamento físico.

No caso, o que se verifica é que o sistema de crédito físico estaria incluso no próprio sistema de crédito financeiro, vez que se permite a compensação do imposto incidente sobre todo e qualquer bem destinado à atividade fim do contribuinte.

A dedução é lógica, já que no creditamento pelo sistema de crédito financeiro, as aquisições de mercadorias para revenda e de insumos, como matérias-primas e produtos intermediários, seria em si próprio a concretização do sistema de crédito físico, além do fato de serem destinados à atividade fim do contribuinte.

## 2.6. CREDITAMENTO NO IPI (IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS)

O princípio da Não-Cumulatividade pode ter sua operacionalização facilmente compreendida quando da análise de sua aplicação nos impostos indiretos que incidem sobre o consumo, como o IPI e o ICMS.

No que tange ao IPI, inicialmente, precisa-se entender que no aspecto material da hipótese de incidência temos a efetiva industrialização de um produto, definido no parágrafo único do artigo 46 do CTN como sendo a operação que modifique a natureza, finalidade ou que o aperfeiçoe o produto para consumo.

No caso em questão para melhor entendimento, utilizar-se-á o IPI incidente sobre produtos industrializados em estabelecimentos nacionais, de forma a aplicar-se a base de cálculo prevista no artigo 47, inciso II, alínea “a” do CTN (Código Tributário Nacional), qual seja, o valor da operação, neste caso o valor de venda do bem industrializado.

Importante destacar que, conforme explanado por Mizabel Abreu Machado Derzi (2014, p.476), seja no IPI seja no ICMS, a não-cumulatividade se apresenta enquanto norma cogente, cuja observância é obrigatória, desencadeando transferência jurídica em relação ao adquirente.

O adquirente, em sendo contribuinte, titular do direito ao crédito, os compensa nas saídas que promover, sendo o abatimento facilmente operacionalizável por meio das notas fiscais de compra. (Mizabel Abreu Machado Derzi, 2014, p.476)

A diferença nos impostos mencionados no parágrafo anterior está no fato de que no IPI a exação corre por fora do preço, enquanto que no ICMS, corre por dentro. (Mizabel Abreu Machado Derzi, 2014, p.476)

A compensação dos créditos fruto das exações tributárias não-cumulativas consiste em operação contábil realizada pelo próprio contribuinte, que afere o *quantum* a pagar, por meio do abatimento do IPI devido com os créditos do referido imposto sobre o qual suportou o ônus.

É clara a opção do constituinte originário, quando da aplicação da não-cumulatividade por meio de técnicas de abatimento, pelo método imposto-contra-imposto, especialmente no que tange ao IPI e ICMS.

Desta forma, do imposto devido nas saídas tributadas é abatido daquele suportado pelo contribuinte em suas aquisições, o que significa dizer que abate-se do IPI a pagar, aquele que incidiu nas etapas anteriores do processo produtivo.

Em se tratando de apuração de tributos não-cumulativos por período de tempo, há de se entender este como a apuração produto a produto do imposto devido, face determinado lapso temporal, o que em tese não permitiria o transporte de créditos para o período subsequente, pois, a imputação de créditos e débitos será feita por produto e não competência. (Mendes Moreira, 2012, p.139 e 140)

Entretanto, a opção legislativa por período de tempo na aplicação da não-cumulatividade, de fato concretizado no ICMS e o IPI, não poderia vedar transporte de eventual saldo credor para competências seguintes. (Mendes Moreira, 2012, p.140).

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p.128) também compreende pela aplicação não-cumulativa por período de tempo, com possibilidade

de transporte do saldo credor para competência seguinte, deduzindo-se de suas palavras, quando afirma *ipse literis* :

Uma simples e pura relação de natureza financeira, pela qual se confrontariam débitos e créditos, de sorte que resultando ainda um saldo a título de débito, este deve ser entregue ao Fisco sob a forma de imposto devido. Resultando, por outro lado, um saldo credor, este é transferido em favor do contribuinte para o período seguinte.

Ademais, em tratando-se de IPI ou ICMS, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p.130) de forma explícita destaca que a regra da não cumulatividade aplica-se ao fim de cada período, geralmente mensal.

O que fica claro é que o creditamento realizado na aplicação da não-cumulatividade ao IPI dar-se-á por meio do chamado crédito físico, conforme se depreende do §1º do artigo 25 da lei nº 4.502/64.

### **2.6.1. Sistema de crédito físico no IPI**

O Código Tributário Nacional não chega a detalhar os produtos passíveis de creditamento, de forma que, em primeira leitura, não seria possível definir se o IPI seria regido pelo crédito físico ou financeiro, sendo em princípio permitido ao legislador ordinário federal optar pelos respectivos tipos de creditamento.

A Constituição Federal de 1988 caminha apenas no sentido de instituir a obrigatoriedade de se aplicar a não-cumulatividade, sobre o prisma da apuração imposto-contra-imposto.

O CTN não vai além do que estatuiu a CF/88, inovando apenas ao estipular a apuração por período de tempo e permitindo o transporte de créditos não utilizados para competências subsequentes.

A lei base instituidora do IPI é a de nº 4.502 de 1964, editada quando ainda vigorava o Imposto de Consumo, entretanto, suas normas ainda são aplicáveis ao IPI vez que harmônicas com o atual sistema positivo constitucional, tendo como dispositivo mais importante, no que toca ao referido princípio, o artigo 25.

O dispositivo em comento determina que importância a recolher, será o montante do imposto relativo aos produtos que saírem do estabelecimento, em cada mês, abatendo-o do montante do imposto relativo aos produtos que neste adentrarem, no respectivo período.

De sua leitura se extraem alguns entendimentos, dentre os quais, o de que a apuração é mensal, realizando-se por meio de cálculos dedutivos entre os valores das saídas do estabelecimento e das entradas em cada mês.

Além disso, o §1º do artigo 25 da lei nº 4.502/64 diz expressamente o seguinte:

O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

Desta forma, o direito à dedução restringe-se aos produtos que se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento.

Não se tratando por óbvio da possibilidade de creditar-se de bens adquiridos ao ativo imobilizado das empresas, houve clara opção do legislador ordinário pelo sistema de crédito físico.

De qualquer maneira importa destacar que no próprio §1º do artigo 25 da lei 4.502 de 1964, a geração de crédito exige que a saída do produto industrializado seja tributada.

Portanto, só gera crédito, para futuro abatimento, as aquisições dos bens, sobre os quais também incidem o IPI, e que integram fisicamente o produto tributado na saída, além de embalagens, bens importados cujo IPI tenha sido pago, e bens de produção quando adquiridos por industriais equiparados.

Obrigatoriamente, a realização da operação financeira far-se-á com a utilização da nota fiscal tanto da compra como da venda, de forma que a depender da situação fática poderiam realizar-se resultados mensais positivos ou negativos.

## 2.7. CREDITAMENTO NO ICMS (IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS)

Antes de se aprofundar na temática sobre a qual se pretende desenvolver neste tópico, se faz importante lembrar alguns aspectos já tratados anteriormente.

Já se teve a oportunidade de consolidar entendimento de que os princípios constitucionais seriam vetores, mandados de otimização, normas finalísticas, constituídas de forte conteúdo axiológico.

No que se refere a não-cumulatividade, a par de se entender pelo cariz constitucional do princípio aqui mencionado, como tratado no item 2.2.1, sua retirada do texto constitucional abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sob qual se funda o Estado. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.99)

O sistema foi estruturado, sob a manta da não-cumulatividade, objetivando minimizar o impacto de tributos incidentes sobre o consumo, mais notadamente o ICMS e o IPI, permitindo a aquisição de bens e serviço.

A eliminação do referido princípio oneraria artificialmente tais produtos, gerando custos indesejáveis aos preços dos produtos e serviços.

Ademais, importa esclarecer que tanto para o ICMS quanto para o IPI, existiria uma congruência entre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva com o princípio da não-cumulatividade. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.115)

Tal conexão teria sua lógica amparada no fato de que o objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final.

Em se tratando especialmente de tributos como ICMS e o IPI, onde o gravame tributário é incorporado no preço em cada etapa, até atingir o consumidor dos bens ou serviços, é cristalino que sem o respeito à não-cumulatividade o primado da isonomia e da capacidade contributiva serão violados. (Soares Melo e Francisco Lippo, 2008, p.115)

No que se refere ao ICMS, importa esclarecer que as normas gerais referentes a tais impostos foram disciplinadas na Lei Complementar 87 de 1996, determinando a tributação das operações de circulação de mercadorias, serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e das prestações onerosas de serviço de telecomunicação.

No que tange a base de cálculo do referido tributo, assim como nos IVA's, seria esta representada pelo valor integral da operação ou prestação do serviço tributada, sem esquecer que na importação se agrega aos mesmos, impostos como IPI, II, IOF e demais taxas aduaneiras..

É no artigo 19 e seguintes da lei complementar 87/96, que se encontram as disposições referentes ao regime de compensação do ICMS, por meio do qual se operacionaliza a não-cumulatividade.

A lei complementar aqui em comento em seu artigo 19 exara que o imposto será compensando com o que for devido em cada operação ou prestação, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

De fato a legislação complementar atribuiu aos Estados a competência para fixar o período para apuração do imposto, sendo na maioria unidades federativas mensalmente.

O disposto no artigo 24 da referida lei não apenas determina que o imposto será apurado por período de tempo, atribuindo ao Estado a faculdade de estipular tal prazo, como também em seu inciso III determina que se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Diante das constatações extraídas do quanto estudado até o momento, há de se destacar a diferença metodológica aplicável ao PIS/COFINS, merecendo estes, portanto, análise mais aprofundada.

### **3. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

As Contribuições Especiais encontram seu marco de competência constitucional no artigo 149, CAPUT da CF/88, quando esta delega com exclusividade a União o poder para instituí-las.

As contribuições especiais tratar-se-ão de espécie integrante do gênero Contribuições às quais Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p.27)

diferenciam das chamadas contribuições por benefícios diferenciais, que seriam compostos de duas espécies: as contribuições de melhoria e as de iluminação pública.

O sistema tributário pátrio diferencia as contribuições especiais em três espécies, quais sejam, as contribuições sociais, as corporativas e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

No âmbito das contribuições sociais, ter-se-á insculpida no artigo 149, CAPUT, cumulado com o §2º, inciso III, alíneas “a” e “b” as contribuições sociais gerais, assim como também se encontram as de intervenção no domínio econômico, determinando o respectivo dispositivo a incidência exclusiva sobre o faturamento, receita bruta, o valor da operação, e no caso de importação, em seu valor aduaneiro.

Contida nas contribuições sociais gerais, tem-se as contribuições direcionadas a Seguridade Social, cujo marco de competência materializa-se no artigo 195 da CF/88, tendo sua natureza jurídica de tributo determinada pelo artigo 149 da respectiva carta constitucional.

Ademais, assim como Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p.76), Paulo Ayres Barreto (2011, p.99), deixa claro que tanto as contribuições interventivas como as sociais, devem estar vocacionadas a realização de seus fins caraterísticos, ou seja, o produto de sua receita deve direcionar-se às finalidades para as quais fora instituída.

Da mesma forma, as contribuições sociais gerais, destinar-se-iam a financiar as demais áreas de atuação da União no campo social, que não as vinculadas aos direitos que informam a Seguridade Social, vez que existe contribuição com tal finalidade.

### 3.1. CARACTERÍSTICAS

Diversas são as características elencadas pela doutrina para buscar encontrar os pontos de convergência e divergência, a informar os mais diversos tributos, afim de melhor compreender as variadas espécies tributárias.

Dentre tais características, podem-se elencar algumas, a exemplo da vinculação à atuação estatal, realização de finalidade específica e a afetação de suas receitas.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p. 45) ao propor uma conceituação de Contribuições Especiais, traz a tona algumas características a informar as referidas contribuições.

Os respectivos autores conceituam as Contribuições Especiais da seguinte forma (LEANDRO PAULSEN, ANDREI PITTEN, 2013, p. 45): “Contribuição especial é o tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica.”

Diante de tal conceituação, facilmente verifica-se que as contribuições especiais independem da atuação do Estado, assemelhando-se neste ponto aos impostos, vez que a concretização no plano fático de sua incidência independe da interferência estatal.

Assim como os impostos, as contribuições especiais incidiriam sobre fatos e ação ligados ao contribuinte e não ao Poder Público, de modo que tal elemento da regra-matriz de incidência tributária seria incapaz de promover uma diferenciação entre as respectivas espécies de tributos aqui mencionadas. (LEANDRO PAULSEN E ANDREI PITTEN, 2013, p. 41)

Ademais, Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso mencionam tese mais recente construída por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p.36), por meio da qual, em se tratando de contribuições interventivas, corporativas e as vinculadas à seguridade dos trabalhadores, teriam estas suas hipóteses de incidência vinculadas a atuações estatais.

O aspecto material da hipótese de incidência das contribuições, mencionadas no parágrafo anterior, seria composto por uma atuação estatal direcionada aos sujeitos passivos da relação prestacional, sendo que esta, consistiria na existência de órgão específico em prol dos interesses de seus associados, nos casos das contribuições corporativas, na atuação em favor de setores específicos onde se encontram desequilíbrios econômicos no respectivo domínio, além da manutenção benefícios existentes ou que venham a ser oferecidos futuramente no que se refere as contribuições securitárias. (NAVARRO COÊLHO, 2007, p.36)

A atuação estatal estaria na retributividade decorrente do produto da arrecadação a qual se vincularia a finalidade buscada pelo respectivo tributo.

Em que pese, existência de tese então construída por Navarro Coêlho, a par do entendimento esposado por Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p. 42), afigurar-se-á possível a cobrança de contribuições interventivas e corporativas antes mesmo de atuação estatal, até por que, será o seu produto que promoverá as finalidades específicas.

Ademais, em se admitindo a respectiva tese, há de se entender que, em a atuação estatal figurando na hipótese de incidência, na base de cálculo haveria de ocorrer correspondência ao custo de tal atuação. (LEANDRO PAULSEN E ANDREI PITTEN VELLOSO, 2013, p. 42)

Sem dúvidas tal entendimento se mostra pertinente vez que a base de cálculo encontra-se já determinada na própria CF/88, não podendo o custo da atuação estatal ser incluso.

No caso, a constituição da obrigação tributária independe de atuação estatal, na medida em que o aspecto material da hipótese de incidência implementar-se-á por meio de atuação exclusiva do contribuinte.

A outra característica extraída do conceito aqui estruturado, diz respeito à afetação jurídica de sua receita a finalidade estatal específica, de forma que o produto da arrecadação de tais tributos estaria afetado pela própria legislação tributária, expressa ou tacitamente, à realização de finalidades estatais específicas.

No âmbito do enquadramento conceitual, o que revelaria sua qualificação seria a afetação e não a efetiva destinação da contribuição, significando que a averiguação da espécie tributária dar-se-á no momento de sua instituição e não no emprego dos recursos arrecadados.

Desta feita, nas palavras de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p. 44): “O que se deve reter neste momento é o fato de a afetação jurídica ser *traço conceitual* das contribuições especiais, e não mero requisito de validade”.

Da afetação da receita, outra característica se extrai do conceito aqui tratado: o caráter finalístico.

Em concordância com ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p.33), as contribuições, contrariamente aos impostos, destinam-se a promover o atendimento de finalidades específicas.

Seria incoerência jurídica criar tributos voltados a atender finalidades sociais para, então, utilizar o produto de sua arrecadação para fim diverso do qual fora instituído.

Do caráter finalístico das contribuições, decorre consequência lógica e indiscutível, quando, nas palavras de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p.45) estaria a validade jurídica das contribuições na presença da causa que motivou sua instituição.

A validade das contribuições estaria na existência de atividades públicas que necessitam ser promovidas e para as quais as referidas contribuições são vocacionadas a financiar.

No que tange a referibilidade promover-se-á estudo em apartado, tendo em vista, no presente trabalho, entender-se tal instituto enquanto requisito de validade e não mera característica atribuível às Contribuições Especiais.

### 3.2. DA REFERIBILIDADE

Sem dúvidas, importante instituto a afetar a validade e a informar as contribuições, diz respeito à referibilidade.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p.53), destacam ser o termo aqui utilizado pouco elucidativo, sendo melhor, a utilização do vocábulo “pertinência”, “relação” ou “referência”.

Desta forma, a referibilidade seria a pertinência que a contribuição guarda com um grupo específico de contribuintes que será chamado a suportar o respectivo gravame. Seria em verdade a vinculação entre a finalidade da contribuição e o sujeito passivo da relação jurídica tributária. (Leandro Paulsen, Andrei Pitten, 2013, p. 53)

Tratar-se-ia a referibilidade não de característica a informar as contribuições enquanto nota conceitual, e sim de requisito de validade, de maneira que sua

exigência direcionada a grupo mais amplo que o informado àqueles a qual a contribuição deva vincular-se, não a desqualificaria enquanto contribuição, mas o tornaria inconstitucional na parcela do conseqüente que não se inserem no grupo relacionado.

De tal maneira deve existir alguma correlação entre a finalidade da contribuição e os sujeitos passivos obrigados, devendo, via de regra, relacionar-se de forma imediata com seus contribuintes, admitindo-se, excepcionalmente no caso de contribuições direcionadas a seguridade social uma vinculação indireta a finalidade, uma vez que também fica a cargo de empresas sua contribuição.

Da mesma forma, Geraldo Ataliba (2012, p. 196 e 197) diz que a verdadeira contribuição é: “o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado”.

Diante de tal premissa podemos classificar as contribuições quanto a referibilidade em direta e indireta, sendo a regra, a referibilidade direta, vez que a finalidade a qual se dirige a contribuição deve guarda pertinência imediata com aquele que contribuiu, beneficiando-se, então, da atuação estatal.

Na referibilidade indireta, o exercício da atividade estatal não se dirige de forma imediata ao seu contribuinte, ou seja, não se dirige diretamente a aquele que suportou o ônus tributário. Sua validade vincular-se-ia a uma atuação estatal direcionada à finalidade trazida pela norma instituidora do tributo, ainda que o beneficiário não seja seu contribuinte.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten (2013, p.55 e 56) demonstram que, sob acepção menos rigorosa e compatibilizando a referibilidade com o ordenamento pátrio, enxergariam no referido instituto, um vínculo entre a finalidade da contribuição e a atividade ou interesse dos sujeitos passivos, de forma que a referibilidade seria requisito de validade e, sem tal pertinência ou vinculação não se vislumbraria possibilidade de cobrar as contribuições especiais.

Desta forma, há que se identificar grupo social ou econômico a submeter-se a tal contribuição, face finalidade constitucional específica, buscando sempre a guarda de

pertinência imediata entre finalidade constitucional e a sujeição passiva. (Leandro Paulsen e Andrei Pitten, 2013, p. 56)

A utilização da acepção de referibilidade, enquanto pertinência entre finalidade da atuação estatal e o sujeito passivo da obrigação tributária mostra-se mais apropriado ao instituto, visto que ilógico cobrar contribuição de sujeito passivo completamente alheio a finalidade a que ela é vocacionada a realizar.

Desta forma, não haveria como vislumbrar-se a referibilidade distante da ideia de pressuposto de validade, vez que, deturparia o instituto das contribuições especiais, afinal, seria ilógico instituir contribuição social dissociado da ideia de servir a concretização de direitos sociais, ou contribuição de intervenção no domínio econômico, distante do ideal de agregar à atividade econômica do contribuinte o progresso e desenvolvimento no respectivo domínio.

No que tange ao PIS, a referibilidade estaria presente, vez que, sua contribuição guardaria pertinência mediata ou indireta com o sujeito passivo, qual seja, as empresas, tendo em vista que o destino da referida contribuição se dirige ao seguro desemprego e ao abono salarial anual, atuando enquanto rede protetiva dos indivíduos pela qual a empresa se responsabiliza.

Até por que, dentro de parâmetros axiológicos de solidariedade, são as empresas que, quando demitem, fazem surgir demanda pelo direito social amparado pela respectiva contribuição, criando assim uma pertinência entre a finalidade a que se destina e a atividade que cria a demanda finalística.

Já quanto a COFINS, a referibilidade encontra-se amparada na Constituição em seu artigo 195, quando determina que a seguridade social será financiada por toda sociedade, ainda que de forma indireta.

Geraldo Ataliba trate da referibilidade no tocante as taxas, enquanto tributo vinculado, cuja hipótese de incidência consiste em atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado. (GERALDO ATALIBA, 2012, p.156)

A possibilidade de exigência à pessoa distinta do sujeito passivo desnaturaria a utilidade da distinção entre taxa e imposto. A referibilidade entre a atuação do Estado e o obrigado tributário é essencial na configuração da taxa.

Neste sentido, é essencial à definição da taxa, a referibilidade, no caso direta, da atuação estatal e o obrigado tributário. Somente aquele que utilizou o serviço público específico e divisível ou submeteu-se ao ato de “poder de polícia” poderia ser sujeito passivo.

A taxa, em face de disponibilidade de serviço não efetivamente utilizado, só seria exigível quando, por lei administrativa válida, for obrigatório. Exemplo seria a taxa de coleta de esgoto, abastecimento de água, de remoção de lixo.

Diante do exposto, trata-se de entendimento mais coerente, a ideia de que as Contribuições do PIS/COFINS encontram na referibilidade elemento para validade de suas respectivas instituições.

#### **4. DO PIS E DA COFINS**

Desta feita, tratam-se o PIS e a COFINS de contribuições especiais, mais especificamente, aquelas direcionadas a Seguridade Social, cujo amparo constitucional está materializado no artigo 149, CAPUT, cumulado com o §2º, inciso III, alíneas “a”, atribuindo natureza jurídica de tributo, além do artigo 195, quando direciona os recursos para Seguridade Social.

##### **4.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO DO PIS**

Como forma de melhor entender a sistemática aplicável ao PIS, não apenas no que tange a norma-matriz de incidência tributária, mas principalmente como se deu a implementação da não-cumulatividade ao PIS, necessário se faz digressão as origens e a evolução do respectivo tributo.

O PIS e o PASEP foram criados na década de 70 tendo como objetivo principal promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, sendo o PASEP direcionado para o servidor Público assim como o PIS o era para o trabalhador da iniciativa privada.

Nas palavras de Paulo Henrique Pêgas (2014, p.02 e 03), o objeto principal era criar condições para compra da casa própria, instituir um fundo a ser utilizado quando da aposentadoria do empregado, incentivar a constituição da família, além de motivar a permanência dos trabalhadores em seus empregos, já que metade do fundo pertencia aos empregados que completassem cinco anos na empresa.

Na criação do PIS havia a obrigatoriedade da repartição de seu custeio entre as empresas e o Governo Federal, de forma que a contribuição deste dava-se pela destinação de parte do imposto de renda pago pelas empresas a um fundo específico.

Tal parcela contributiva ficou conhecida como PIS-DEDUÇÃO, já que seu valor era encontrado deduzindo-se, do valor pago a título do imposto de renda devido pelas respectivas pessoas jurídicas de direito privado, o percentual que o ente federativo deveria contribuir. Nesta perspectiva, do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, um percentual seria direcionado ao fundo do PIS e o restante ficaria com a União (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.01).

Já a parcela dos recursos próprios das empresas era calculada pela aplicação de uma alíquota sobre o faturamento, entendendo este, enquanto a renda obtida com a venda de mercadorias.

Em sendo as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, instituições financeiras ou seguradoras não realizando, portanto, operações com venda de mercadorias, contribuía ao fundo do PIS com recursos próprios, por meio, do mesmo valor devido a título de PIS-DEDUÇÃO. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.02).

A contribuição com recursos próprios das pessoas jurídicas que não realizassem operações de venda de mercadorias ficou conhecida como PIS-REPIQUE. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.02).

A contribuição ganhou este nome, tendo em vista que a parcela paga pelas pessoas jurídicas que não realizavam operações com vendas materializava-se por meio da repetição do mesmo valor pago pela União a título de PIS-DEDUÇÃO.

Importante alteração promovida na legislação do PIS veio pela promulgação da Constituição Federal de 1998, quando a contribuição deixou o caráter de parafiscalidade e transformou-se em uma contribuição social, amparada no artigo 195 da CF/88, já que se voltou a atender direitos sociais dos trabalhadores.

O PIS passou a incidir diretamente sobre o faturamento das empresas, equiparando tal instituto posteriormente, mediante inovação legislativa, a toda receita adquirida, independente da qualificação jurídica.

Significativa alteração promovida pela CF/88 traduziu-se na destinação a que se daria ao tributo, materializada no artigo 239 da Constituição Federal, quando determina que o produto de sua arrecadação destinar-se-á a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

A operacionalização de tais direitos sociais, se deu com a edição da lei 7.998 de 1990 que regulou o programa do seguro-desemprego, o abono salarial, além de instituir o Fundo de Amparo ao Trabalhador, enquanto ente responsável pela gestão e concretização dos referidos programas, tendo basicamente como receita os recursos provenientes do PIS/PASEP, conforme se depreende dos artigos 10 e 11, inciso I:

Art. 10. É instituído o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego, destinado ao custeio do Programa de Seguro-Desemprego, ao pagamento do abono salarial e ao financiamento de programas de educação profissional e tecnológica e de desenvolvimento econômico.

Art. 11. Constituem recursos do FAT:

I - o produto da arrecadação das contribuições devidas ao PIS e ao Pasep;

Além da destinação já instituída pelo artigo 239 da Constituição Federal, os recursos de tais tributos também passaram a ser destinados aos investimentos previstos no Plano Nacional de Desenvolvimento, que visam o desenvolvimento econômico do país.

Foi então que, em 1998 através da lei 9.718, permitiu-se a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, sobre toda receita obtida pelas empresas, modificando de forma arbitrária o próprio conceito de faturamento.

Conforme bem elucidou Paulo Henrique Pêgas (2014, p.04), a lei 9.718/98 definiu como receita bruta, toda receita obtida pela pessoa jurídica, inclusiva aquelas que não tivessem qualquer relação com o objeto social da empresa.

Importa deixar claro que, a Lei 9.718 de 1998 implicou em alteração não somente na legislação pertinente ao PIS, mas, sobretudo a COFINS, cujo aspecto material da hipótese de incidência e base de cálculo são as mesmas do PIS.

Em assim sendo, o aspecto material e base de cálculo da hipótese de incidência do PIS e da COFINS, serão tratados neste estudo de forma conjunta, de maneira que ao mencionar tal assunto, estar-se referindo a ambos os tributos.

Os artigos 1º e 2º da lei 9.718 de 1998 são claros e permitem esposar tal entendimento conforme se lê *in verbis*:

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

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. (grifos acrescidos)

Foi então, que por meio da lei 10.637 de 2002, a contribuição do PIS/PASEP passou a ser cobrado em consonância com o princípio da Não-Cumulatividade.

A não cumulatividade é direcionada as empresas que optarem na tributação de renda pelo lucro real, enquanto que aquelas que se utilizam do lucro presumido ou arbitrado contribuem para o PIS pelo método anterior, ou seja, cumulativo.

Em face da Lei 10.637 de 2002, como forma de operacionalizar a não-cumulatividade, algumas alterações foram introduzidas na legislação referente ao PIS, entre elas o aumento da alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para 1,65% (hum vírgula sessenta e cinco por cento). (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.04)

Entretanto, a mais importante das alterações promovida pela legislação, foi possibilidade de utilizar-se de créditos previstos em lei para deduzir da base de cálculo e assim aferir o valor a ser recolhido, com aplicação da alíquota majorada.

Da utilização de tais créditos é que se deu concretização do princípio da não cumulatividade, até por que as peculiaridades que informam o aspecto material do PIS não permitiam sua sistematização por metodologia semelhante à aplicável a tributos já consagrados como não cumulativos.

## 4.2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DA COFINS

No que diz respeito a COFINS, a Constituição Federal de 1988 autorizou sua criação em seu artigo 195, ao permitir a instituição de contribuição destinada a financiar a seguridade social.

Antes da Constituição de 1988, existia contribuição assemelhada, ou seja, com objetivos semelhantes, mais especificamente para promover os investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor, denominado de FINSOCIAL, cuja instituição deu-se pelo Decreto-Lei 1.940 de 1982. (PAULSEN e PITTEN VELLOSO, 2013, p. 202 e 203)

Assim como ocorre com as Contribuições do PIS e da COFINS, o FINSOCIAL incidia sobre a receita bruta, em se tratando de pessoa jurídica cujo objeto social estivesse vinculado a venda de mercadorias e a prestação de serviços de qualquer natureza, e as rendas e receitas operacionais em se tratando de instituições financeiras, conforme artigo 1º, §1º alíneas “a” e “b” do Decreto-Lei 1.940/82.

A Constituição Federal de 1988, mais especificamente no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias em seu artigo 56, consagrou a recepção da Contribuição do FINSOCIAL, direcionando seus recursos para a Seguridade Social até que a lei posterior dispusesse acerca da contribuição prevista no artigo 195, inciso I, o que de fato ocorreu em 1991.

É da leitura do artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, que se extrai a contribuição da COFINS, quando esta determina que ao empregador, seja empresa ou entidade a ela equiparada, caberá contribuir com sua receita ou faturamento.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 1991, tendo em sua materialidade o faturamento mensal e base de cálculo a receita obtida, com aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento), inteligência do artigo 2º.

O objetivo de tal contribuição, foi justamente tributar o faturamento mensal das empresas, tendo esta as mesmas características do FINSOCIAL, visto que incidia sobre o faturamento. (Paulo Henrique Pêgas, 2014, p.11)

Esclarece-se que a CF/88, ao permitir a criação de Contribuições para Seguridade Social, não previu na alínea b, inciso I do artigo 195, e que serve de base constitucional para criação da COFINS, a possibilidade de instituir enquanto base de cálculo as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, permitindo tão somente incidir sobre o faturamento.

Foi então, que o legislador reformador promoveu alteração na Constituição Federal via Emenda Constitucional nº 20 de 1998, acrescentando no inciso I, alínea b do artigo 195 a palavra receita, onde somente havia faturamento, de modo que o disposto no artigo 3º da Lei 9.718 de 1998 tivesse sua validade assegurada.

Como já visto, em de fevereiro de 1999, por meio da Lei 9.718 de 1998 a COFINS passou ter como base de cálculo todas e quaisquer receitas, assim como ocorreu com o PIS, promovendo um alargamento na base de cálculo.

A respectiva lei também promoveu elevação da alíquota de 2% (dois por cento) para 3% (três por cento) conforme se observa no artigo 8º da Lei 9.718 de 1998.

Quando a lei 9.718 de 1998 modificou a base de cálculo do PIS e da COFINS, ampliando-a para a totalidade das receitas, enquanto, que a Constituição autorizava sua cobrança unicamente sobre o faturamento, de início se percebeu a inconstitucionalidade do alargamento de suas bases, o que foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em 2005.

A Não Cumulatividade, tanto reclamada pelo setor produtivo, veio a concretizar-se em fevereiro de 2004 com a promulgação da lei 10.833 de 2003 e, assim como aconteceu com PIS/PASEP, implementou-se a aplicação do método não cumulativo.

A ideia inicial era de que tanto no PIS como na COFINS a incidência do tributo tivesse como base de cálculo unicamente o faturamento, entendendo esta, enquanto as receitas advindas de seu objeto social, de forma que qualquer receita que não o integra-se, configurar-se-ia como hipóteses de não incidência normativa.

Assim como na legislação referente ao PIS, a aplicação do método não cumulativo na COFINS restringe-se a empresas optantes da tributação pelo lucro real, desta forma, aquelas que optarem pela tributação sobre o lucro presumido ou arbitrado será regido pelo disposto na lei 9.718/98, aplicando-se, então, o método cumulativo.

Somente a título de esclarecimento, assim como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS sofre diferenciação quanto às cobranças dirigidas a alguns setores da atividade econômica, a exemplo de instituições financeiras, seguradoras, operadoras de planos de saúde, petróleo, bebidas entre outros, quando as alíquotas podem ser diferenciadas.

#### 4.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

Importa esclarecer que, embora seja a hipótese de incidência una, para fins didáticos e melhor compreensão do núcleo epistemológico do trabalho, se debruçará mais detalhadamente sobre seu aspecto material, sem deixar de reconhecer a unicidade da hipótese normativa quando de sua concretização no plano fático.

Entendendo o fato imponível enquanto a concretização no plano fático de todos os aspectos da hipótese de incidência, e cuja decorrência lógica deságua na constituição da obrigação tributária, deve-se entender quando da menção à expressão “hipótese de incidência”, obrigatoriamente estar-se tratando de seu núcleo material, ou seja, do fato propriamente dito.

Desta forma, em se tratando das Contribuições do PIS e da COFINS esclarece-se que, embora instituídas em períodos distintos e com receitas afetadas a destinações específicas também distintas, ambas tiveram escolhidas como hipótese de incidência o mesmo fato, qual seja, o faturamento, e base de cálculo a receita bruta mensal das pessoas jurídicas.

Com a introdução da Lei 9.718 de 1998, que unificou as legislações do PIS e da COFINS, o legislador reformador, por meio do §1º artigo 3º, equiparou não apenas faturamento à receita bruta, como determinou que estas fossem entendidas como todas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas independente do tipo da atividade e da classificação contábil adotada para estas.

De fato distorceu-se o próprio conceito do que seria faturamento ou receita bruta, o que ensejou uma série de ações e recursos direcionados ao Supremo Tribunal Federal, com o objetivo de obter a declaração de inconstitucionalidade em controle concreto difuso.

Vale destacar que, em conformidade com os ensinamentos de Kiyoshi Harada (2004, p.345), sob a perspectiva comercial, faturamento seria o ato de faturar, significando o somatório de diversas faturas de forma a expressar o volume das vendas realizadas.

Roque Antônio Carrazza (2005, p.481), diz que o faturamento seria o somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte, sendo, portanto, obtenção de receita bruta de venda de mercadorias ou da prestação de serviço.

Esse entendimento se coaduna com a ideia de que a receita bruta é aquela decorrente do objeto social das empresas. A fatura seria o instrumento que materializa uma compra mediante quitação futura, e, portanto, o aspecto material da hipótese de incidência não pode distanciar-se da ideia de que as receita devem, obrigatoriamente, estar vinculada a seu objeto social.

Importante destacar que, ao tratar da evolução da COFINS, mencionou-se que a entrada em vigor da Lei 9.718 de 1998 promoveu um alargamento da base de cálculo, além do aumento da alíquota da COFINS.

Como consequência, diversas ações foram intentadas, sendo que algumas chegaram ao STF via Recurso Extraordinário, por meio da qual se discutia o alargamento da base do PIS/COFINS, em razão do conceito de faturamento. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.14)

O STF, nos Recursos Extraordinários nº 346.084/PR, nº 357.950/RJ, nº 358.273/RS e nº 390.840/MG, reconheceu a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS promovido pela Lei 9.718/98, declarando ser inconstitucional o §1º do artigo 3º da referida lei. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.14)

Mais especificamente no RE 346.084/PR, o Ministro Cezar Peluso foi incisivo e feliz em suas colocações, baseando seu entendimento no fato de que, não poderia lei tributária, alterar a definição, alcance e conteúdo de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizado expressa ou implicitamente pelas Constituições Federal e Estaduais e pelas Leis Orgânicas dos Municípios de modo a definir ou limitar a competência tributária.

Este entendimento encontra-se materializado no artigo 110 do CTN *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

É preciso se consolidar a ideia de que o direito tributário é um direito de sobreposição, que se consolida e que toma parâmetros nas legislações referentes ao direito privado.

Desta forma, permite-se inferir que o direito tributário se baseia em conceitos já construídos no direito privado, para alcançar situações jurídicas que servirão como elemento definidor de sua incidência e que, então, a partir de tais ideias, poder-se-á atribuir efeitos iminentemente tributários.

É o que se extrai da leitura do artigo 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Foi diante de tal ideal, que o Ministro Cezar Peluso esclareceu que, não poderia a lei tributária modificar o conceito de faturamento já construído em legislação de natureza privada para modificar seu conceito, tomando por base para tanto, o inciso I do artigo 187 da Lei de Sociedades por Ações, quando aquele diz:

De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, 'é receita bruta de vendas e serviços'. Donde a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início da vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento. (...)

O artigo mencionado pelo Ministro, basicamente diz que a receita bruta provém das vendas realizadas e serviços prestados, trazendo uma presunção de que estas decorrem, obrigatoriamente, da atividade-fim da empresa.

Outro dado importante, é que o referido dispositivo se encontra topologicamente localizado na seção V da Lei 6.404 de 1976 (Lei das Sociedades por Ações) que trata da "Demonstração do Resultado do Exercício", determinando que o resultado financeiro deve ser apurado discriminando-se, dentro de um exercício, a receita bruta decorrentes das vendas e da prestação de serviço auferidas pelo exercício de sua atividade.

Ademais, busca tal demonstrativo aferir o desempenho e a saúde financeira da sociedade, o que só é possível por meio da análise de sua atividade fim.

Fábio Ulhoa Coelho (104, p.356) a respeito da seção aqui tratada diz:

A demonstração do resultado do exercício (DRE), por sua vez, é “medida do desempenho econômico” da sociedade, durante o ano correspondente (Campiglia, 1978:183). Para os economistas e analistas de mercado, ela revela a *performance* da empresa, confirma ou desconfirma projeções de lucros e reorienta as decisões de investidores. Para os profissionais jurídicos, a demonstração do resultado do exercício serve, em geral, à verificação do atendimento aos direitos de participação nos lucros titularizados pelos acionistas.

Mais a frente em seu trabalho arremata (Fábio Ulhoa, 2014, p.357): “As demonstrações financeiras são representações, traduções simbólicas do seu objeto”.

Conforme se extrai de tais ensinamentos, a ideia do resultado do exercício está atrelada às demonstrações do exercício financeiro da empresa durante determinado período, o que por sua vez se vincula ao desempenho econômico da empresa enquanto resultado da análise do sucesso de seu objeto social.

Significa em última instância, que a demonstração do resultado do exercício é instrumento vocacionado a alcançar a compreensão da situação financeira da companhia, o que só pode ser obtido pela análise da atividade-fim desta.

Analisar as receitas desvinculadas de seu objeto social promoverão distorções na compreensão da atividade econômica a qual se dedicam, desta forma, os elementos que compõem a demonstração do resultado do exercício, também devem estar atrelados ao objeto social.

De tal feita, aquilo que é computado como receita, necessariamente, precisa provir do objeto social da empresa, permitindo a compreensão do real desempenho da atividade econômica realizada pela mesma.

Portanto, não apenas da leitura do inciso I do artigo 187 da Lei de Sociedades por Ações, como pelo fato de o referido dispositivo encontrar-se topologicamente na seção que trata da Demonstração do Resultado do Exercício, deve-se compreender a receita bruta das vendas e serviços, enquanto aquelas decorrentes do exercício do objeto social da empresa.

Outro argumento usado pelo Ministro foi o de que, a distensão do conceito de faturamento em verdade materializou nova contribuição, visto que receita não figurava enquanto base de cálculo das Contribuições para Seguridade na redação original do artigo 195 inciso I da CF/88.

Desta forma, o legislador ao instituir nova contribuição desrespeitou o artigo 195, § 4º da CF/88, que determina que a criação de nova fonte para custeio da Seguridade Social deve obedecer ao disposto no artigo 154, inciso I, ou seja, instituído por lei complementar, ser não-cumulativo e que não tenham fato gerador ou base de cálculo dos já discriminados na Constituição.

O Ministro Cezar Peluso, baseando-se no parecer do Ministro Joaquim Barbosa, também veio a entender pela impossibilidade de convalidação do §1º, artigo 3º da Lei 9.718 de 1998, em face de redação da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, uma vez que aquela antecedeu esta, quando diz:

No caso, a norma constante do texto atual do art. 195, I, b, da Constituição da República, na redação da EC nº 20/98, embora conciliável com o disposto no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, não o poderia convalidar nem receber, porque mareado de nulidade original insanável, oriunda de contraste com regra constitucional vigente ao tempo de sua edição, como, aliás, também advertiu, no parecer já citado, o Min. JOAQUIM BARBOSA: (...).

Com a declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, as disposições da Lei Complementar 70 de 1991, vez que o questionamento voltava-se a inconstitucionalidade da base da COFINS, voltaram a vigorar, no que tange ao entendimento de faturamento. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.15)

Desta forma, a receita bruta, passou a ser entendida como aquela proveniente das vendas de mercadorias e serviços vinculadas ao objeto social da empresa, e, portanto, as receitas financeiras, enquanto objeto principal do questionamento do respectivo Recurso Extraordinário ficou de fora da incidência da COFINS, esclarecendo que a decisão somente beneficiou as empresas autoras dos recursos já julgados. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.15)

Todavia, a Lei 11.941 de 2009 revogou o dispositivo da Lei 9.718 de 1998 que gerou toda controvérsia, garantindo, então, o entendimento de receita bruta enquanto aquela decorrente do exercício de seu objeto social e abrangendo tanto a Contribuição do PIS como da COFINS.

Desta maneira, as empresas optantes da tributação sobre a renda pelo lucro presumido ou arbitrado, obrigatoriamente regidas pela Lei 9.718/98, mantiveram como base de cálculo, apenas a receita bruta definida pela respectiva legislação, modificada pela Lei 11.941/09, entendendo-a enquanto aquela decorrente de seu

objeto social, não havendo possibilidade, entretanto, de apropriar-se de créditos para abatimento posterior.

Já as empresas tributadas pelo lucro real e que, portanto, regem-se pelo princípio da não-cumulatividade, tiveram suas bases de cálculo definida, pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02, alteradas pela Lei 12.973 de 2014.

Desta forma, para as empresas submetidas a não-cumulatividade, a receita bruta seria entendida como aquela decorrente do exercício da atividade econômica componente do seu objeto social, além das receitas financeiras, assegurando, entretanto, a possibilidade do abatimento de créditos elencados em lei. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 05)

Atualmente vive-se uma dualidade de sistemas, um sujeito ao princípio da não-cumulatividade, para os optantes do lucro real, e outro caracterizado pela cumulatividade, para as optantes do lucro presumido ou arbitrado.

Confere-se desta forma, margem de escolha às empresas para optarem pelo sistema que melhor lhes convém, exceto às sociedades obrigadas a utilizar-se do lucro real e as vinculadas ao sistema financeiro.

#### **4.3.1. Incidência tributária nas empresas submetidas à tributação pelo lucro presumido ou arbitrado**

Foi com a edição das Leis 10.833/03 e 10.637/02 que se instituiu a não-cumulatividade nas Contribuições da COFINS e do PIS respectivamente, entretanto, sua aplicação encontrou-se limitada pelas respectivas legislações.

Somente a título de esclarecimento, vez que ambas as legislações se repetem, utilizar-se-á o exemplo previsto no artigo 10 da Lei 10.833/03, que prevê de forma taxativa os sujeitos passivos da relação tributária, estabelecendo exclusões na aplicação da não cumulatividade.

Desta forma, estaria excluídos do método não-cumulativo os bancos comerciais, de investimentos e desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento

mercantil e congêneres, as pessoas jurídicas optantes do SIMPLES, além das detentoras das imunidades constitucionais e as tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado.

Entretanto, tendo em vista a importância que a receita bruta tem, tanto para o PIS/COFINS como para o IRPJ, é que o presente trabalho busca sistematizar a compreensão da não cumulatividade e do conceito de insumo focando na escolha pelo modo de tributação da renda pela pessoa jurídica.

Nesta esteira, as empresa cuja tributação da renda se dê pelo lucro presumido ou arbitrado, devem calcular o PIS/COFINS pelo método cumulativo, permanecendo as leis anteriormente vigentes.

A Lei 9.718 de 1998, em seus artigos 2º e 3º e, tomando por parâmetro a alteração promovida na base de cálculo pela Lei 11.941 de 2009, que revogou o §1º do artigo 3º, veio a sedimentar a compreensão de que a base dos referidos tributos devem ser calculadas sobre o faturamento, que para fins de seu recolhimento equiparou-as a receita bruta, ou seja, as receitas provenientes do exercício da atividade-fim da empresa. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.19)

O importante é compreender que quando as empresas tiverem suas rendas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, deve buscar amparo, em se tratando de PIS, na Lei Complementar nº 7 e na Lei 9.718 de 1998, alterada pela MP nº 627 de 2013.

Já quando se fala de COFINS, tratando-se de empresas cuja tributação se dê pelo lucro presumido ou arbitrado, a lei vigente e cuja aplicação se faz obrigatória são, a Lei Complementar nº 70 de 1991, que à instituiu, e a Lei 9.718 de 1998 com as alteração da MP nº 627 de 2013.

#### 4.3.1.1. Base de cálculo

Deve-se consagrar o entendimento de que a base de cálculo tratada pela Lei 9.718 de 1998 em seu artigo 3º refere-se à receita bruta em seu sentido técnico, ou seja, aquelas que estejam vinculadas ao objeto social da empresa.

Ademais, o tratamento dado pelas respectivas legislações do PIS e da COFINS, quando da aplicação de normas pertinentes ao método cumulativo, traz tratamento uniforme quanto aos mecanismos para se aferir a base de cálculo.

Portanto, concluir-se-á que diante do inciso II do artigo 10º da Lei 10.833 de 2003, referente à COFINS, e no inciso II do artigo 8º da Lei 10.637 de 2003, referente ao PIS, a base de cálculo será aferida apenas pela receita bruta, entendendo-a como aquela proveniente de seu objeto social, permitindo-se algumas exclusões previstas em lei. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.20)

Esclarece-se que as exclusões da base de cálculo permitidas pela lei no regime cumulativo, também se aplicam ao regime não-cumulativo, de maneira que estas serão tratadas exclusivamente quando se falar de incidência tributária nas empresas que escolherem o lucro real, vez que se encontram em rol mais amplo.

Entretanto, a única exclusão presente na Lei 9.718 de 1998 e que não é mencionado na legislação sobre a não-cumulatividade é a relativa ao IPI e ao ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, deixando claro que ainda assim tal exclusão se aplica no regime não cumulativo por meio de instrução normativa.

#### **4.3.2. Incidência tributária nas empresas submetidas à tributação pelo lucro real**

Tendo sido muito discutida no presente trabalho as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e que regulamentam a aplicação do método não-cumulativo para o PIS e a COFINS, há de se mencionar que configurar-se-ão estas enquanto leis-base para os referidos tributos.

Neste diapasão, há de se entender pela aplicação legislativa do regime cumulativo enquanto regramento suplementar, vez que as leis aqui referidas trazem rol taxativo de hipóteses de não aplicação do método não-cumulativo.

André Mendes Moreira (2012, p. 449) entende que a opção legislativa pelo regime de apuração do IRPJ enquanto elemento para subsunção ou não da pessoa jurídica à não cumulatividade do PIS/COFINS ensejaria uma inconstitucionalidade.

Defende o autor que o legislador incorreu em tal vício, ao ferir o princípio da isonomia, que assegura que aqueles contribuintes que se encontrem em situações idênticas não poderão ser diferenciados pela tributação. (Mendes Moreira, 2012, p.449)

Para chegar a tal conclusão, parte o autor de algumas premissas: em primeiro, que a escolha pela apuração do IRPJ leva em consideração diversos fatores, de forma que as empresas, cujas despesas sejam elevadas em relação ao faturamento preferem o lucro real, embora não sejam obrigadas, enquanto que aquelas com altas margens de lucro tendem a optar pelo lucro presumido se puderem. (Mendes Moreira, 2012, p.449 e 450)

Em segundo, a escolha pelo regime de tributação decorre de opção empresarial, amparada na liberdade que o contribuinte tem de estruturar seu negócio da maneira que lhe for mais conveniente, desde que dentro da lei, e amparado em tais premissas, imagina situação hipotética na qual determinada empresa que possua despesas mensais elevadas opte pela apuração do IRPJ com base no lucro real, sujeitando-se desta forma à não-cumulatividade do PIS/COFINS. (Mendes Moreira, 2012, p.450)

Já sua concorrente, atuante do mesmo ramo mercadológico, possuindo maior margem de lucratividade, por força de atuação empresarial mais competente no âmbito das negociações contratuais, opte pelo lucro presumido, aplicando-se, portanto, o PIS e a COFINS no regime cumulativo. (Mendes Moreira, 2012, p.450)

Em tal caso, ter-se-ão duas pessoas jurídicas do mesmo segmento, concorrente entre si, mas sujeitas a regimes diversos de pagamento do PIS e da COFINS, sendo um mais benéfico que o outro, o que para André Mendes Moreira (2012, p. 450) desequilibraria a concorrência e feriria a isonomia tributária.

José Eduardo Soares e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 205), pactuando com entendimento de André Mendes Moreira, sobre a inconstitucionalidade da incidência seletiva da não cumulatividade, alegam em suas palavras que tal fato: “evidenciam injurídicas restrições ao crédito”.

Defendem os autores que, a seletividade, quanto às pessoas jurídicas, no que se refere a não-cumulatividade aplicável ao PIS, não encontraria amparo no §9º do artigo 195 da CF/88, sob o fundamento de que a base constitucional de tal tributo

encontra-se no artigo 239 da CF/88. (EDUARDO SOARES e FRANCISCO LIPPO, 2008, p.205)

Tal seletividade seria discriminação tributária, ou seja, violação ao princípio da isonomia, tendo em vista que, caberia apenas a CF/88 estatuir diferenças tributárias relativas às contribuições interventivas, corporativas e de determinados grupos e categorias profissionais. (EDUARDO SOARES e FRANCISCO LIPPO, 2008, p.205)

Já ao tratar de COFINS, os referidos autores entendem pela constitucionalidade da seletividade atribuída à não-cumulatividade, por força do §9º do artigo 195 da CF/88, vez que, tal tributo tem base no referido artigo da constituição. (EDUARDO SOARES e FRANCISCO LIPPO, 2008, p.205)

Apesar do entendimento esposado por José Eduardo Soares e Luiz Francisco Lippo, deve-se destacar que, mais importante que sua posição topológica na CF/88, a finalidade que se busca com o tributo, se mostra, enquanto elemento definidor, mais eficaz para alcance de sua base normativa.

Neste diapasão, estaria amparada constitucionalmente tanto a não-cumulatividade insculpida no §12º do artigo 195, como a seletividade prevista no §9º do mesmo artigo da CF/88, relativa ao PIS/COFINS.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 4º, inciso II estabelece ser irrelevante para a determinação da natureza jurídica do tributo a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Geraldo Ataliba (2012, p.158) destaca ser um absurdo querer estabelecer uma vinculação entre o destino que o Estado dá ao dinheiro arrecadado com o tributo e sua natureza jurídica, pois, as espécies tributárias se reconheceriam pela natureza da materialidade da hipótese de incidência e, somente, desta forma.

Diante de tais constatações, ainda que arguido ser incapaz a finalidade buscada pelo tributo, qual seja, financiar um direito incorporado à seguridade social, de direcionar a base normativa do PIS, a materialidade deste denuncia sua natureza jurídica.

A par do ensinamento de Geraldo Ataliba, com o advento da Lei 9.718 de 1998, tornaram-se o PIS e a COFINS, tributos quase que idênticos, tendo em vista a natureza da materialidade da hipótese de incidência ser a mesma.

Toda construção normativa que delimita e caracteriza a natureza da hipótese de incidência do PIS/COFINS é o mesmo, pois, o aspecto material de ambos os tributos são o faturamento, desta forma, coerente se mostra o entendimento de que estaria amparada constitucionalmente tanto a não-cumulatividade como a seletividade do PIS/COFINS.

#### 4.3.2.1. Base de cálculo

Para se alcançar a base de cálculo tanto do PIS como da COFINS nas empresas submetidas à tributação pelo lucro real, a princípio se deve observar a totalidade das receitas aferidas pelas empresas decorrentes de sua atividade fim, embora, como será visto mais adiante, houve um permissivo legislativo para tributar as receitas financeiras ainda que não seja parte integrante do objeto social da respectiva pessoa jurídica.

O §1º do artigo 1º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 é claro:

§ 1º-Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A Lei 12.973 de 2014 alterou o §1º do artigo 1º das respectivas Leis que instituíram a não-cumulatividade ao PIS/COFINS, concretizando o conceito de receita bruta, enquanto aquela proveniente de seu objeto social, ao fazer menção ao Decreto-Lei 1.598/77, mas, abrindo margem para tributação de receitas financeiras.

Há de se mencionar que o Decreto-Lei 1.598/77 fora modificado pela MP 627 de 2013, sendo que os motivos pelos quais se explicam a alteração do artigo 12 do Decreto-Lei pela respectiva medida provisória, se encerram no ideal de alcançar o aperfeiçoamento na definição do que seria receita bruta e, por conseguinte o de receita líquida. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.23)

Para melhor entendimento, transcrição da redação dada pela medida provisória se faz imperiosa:

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.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 4º Na receita bruta, não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta, incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º.

Paulo Henrique Pêgas (2014, p.23) esclarece que a previsão normativa contida no inciso III do artigo 12 do Decreto 1.598 de 1977, quando se refere aos resultados auferidos em operações de conta alheia, quer dizer as receitas que são fruto de comissões obtidas sobre representação de bens e ou serviços de terceiros.

A receita bruta seria, então, aquela obtida por meio da exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for, venda, revenda, serviços, locação ou intermediação de determinadas operações econômicas.

O § 1º, artigo 12º do referido decreto, tratou de conceituar o que seria receita líquida, definindo-a, em seus dois primeiros incisos, como a receita obtida pela subtração da receita bruta com as devoluções, vendas canceladas e descontos concedidos incondicionalmente além de tributos incidentes.

Importa destacar, que o inciso I do §1º do artigo 12º do Decreto-Lei 1.598 de 1977, prevê a inclusão das devoluções de vendas enquanto elemento a ser subtraído para alcance da receita líquida, de modo que estas devem figurar como parte da receita bruta, implicando na obrigatoriedade de sua inclusão na apuração da base do PIS e da COFINS a serem recolhido, vez que não são excluídos pelas legislações que instituíram a não-cumulatividade ao PIS/COFINS.

Baseando-se no mesmo raciocínio, deve-se notar mais detalhadamente a presença dos incisos III do parágrafo 1º, artigo 12º do Decreto-Lei 1.598/77, que traz como elemento a ser subtraído para alcançar-se a receita líquida, os tributos incidentes sobre a operação que gerou a receita objeto de análise.

Desta forma o artigo deixa claro que tributos como IPI, ICMS, Imposto de Importação, ISSQN, PIS, COFINS, além das contribuições de intervenção no domínio econômico, compõe o que seria a receita bruta, e que só poderia ser excluído por expressa disposição normativa. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.23)

É neste sentido que o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, são excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Já no que se refere ao inciso IV do §1º do Decreto-Lei 1.598 de 1977, referente aos valores decorrentes do ajuste a valor presente, disciplinado no inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404 de 1976, devem estes figurar na receita bruta.

O objetivo do ajuste a valor presente é demonstrar o valor real da operação na data de emissão do demonstrativo financeiro, buscando mais especificamente trazer para o valor atual, os direitos e as obrigações da empresa que serão realizados ou exigidos em uma data futura.

A importância de entendê-lo é para apuração da receita líquida quando de operações realizáveis em data futura, de forma que a base de cálculo da operação tributária, quando utilizar-se da receita bruta, não deve levar em conta o ajuste a valor presente, devendo considerar o valor da operação no momento de sua celebração, e não o da efetiva liquidação.

O ajuste a valor presente, que no caso seria aquele revelador do real valor da operação no momento da liquidação do contrato, somente será aferido para fins de apuração da receita líquida, não tendo relevância para realização da Contribuição do PIS/COFINS devidos, quando da aplicação do método cumulativo.

Entretanto, em que pese o Decreto restrinja o alcance da receita bruta àquela exclusivamente decorrente do objeto social, excluindo da base do PIS/COFINS o ajuste a valor presente, o §1º do artigo 1º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 na parte final inclui este enquanto elemento a ser considerado no alcance da receita bruta.

#### 4.3.2.1.1. Exclusões da base de cálculo

Contrariando redação original, ficou sedimentado pela jurisprudência do STF, o entendimento de que a receita bruta prevista na Lei 9.718/98 é aquela proveniente do exercício de sua atividade fim, ou seja, seu objeto social.

A par do fato de que a incidência do tributo se materializa por meio da obtenção de receitas, o legislador reformador sabiamente tratou de retirar da base de cálculo, em rol taxativo, algumas situações que em verdade, as supostas receitas não representariam ingresso efetivo de dinheiro para empresa. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.04)

Para o entendimento de tais hipóteses, far-se-á apenas transcrição de parte dos dispositivos da Lei 10.833 de 2003, uma vez que seu rol repete-se com exatidão na lei que trata da não-cumulatividade incidente sobre o PIS:

§ 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 derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

O inciso I do §3º do artigo 1º define que não integrarão a base da COFINS e, do PIS por extensão, de três tipos de receita, quais sejam, a “isenta”, as “não alcançadas pela incidência da contribuição” e as “sujeitas à alíquota 0 (zero).

Outra forma de não cobrança tributária é a imunidade, que se qualificaria em verdade, enquanto hipótese de não-competência, ou, conforme explicitado por Paulo de Barros Carvalho (2013, p.190 e 191) em sua definição:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Embora o fato em questão possa qualificar-se enquanto situação jurídica capaz de enquadrar-lhe como aspecto material de determinada incidência tributária, por determinação constitucional não serão estas tributadas.

Destaca-se que o espaço frequentado por tais normas adentra a patamar hierárquico constitucional, pois é lá que se encontram as linhas definidoras da competência tributária. (PAULO DE BARROS, 2013, p.190)

Ademais, destaca-se que aquilo que não se encontrar nos limites da Constituição Federal, não se tratará de imunidade, deixando claro que as imunidades do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988 resumem-se exclusivamente aos impostos, de forma que as contribuições aqui tratadas não adentrariam em tal rol.

Entretanto, o §7º do artigo 195 da CF/88 confere imunidade das contribuições do PIS e da COFINS às entidades beneficentes de assistência social, apesar da utilização do vocábulo “isentas” presente no referido dispositivo.

Quando se fala em isenção, ao contrário das imunidades, estaria aquela em seu campo oposto, vez que fruto do exercício de competência, pois, somente podem concedê-las, os entes políticos competentes para instituir determinado tributo.

Na isenção, a obrigação tributária nasce com seu conteúdo mínimo, qual seja, a existência de uma relação jurídica tributária obrigacional com deveres de um lado e direitos do outro, e ao contrário das imunidades, encontra guarida nas leis ordinárias.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p.450) explica a isenção de forma clara: “O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.”

Desta forma, a isenção atua tanto no antecedente da norma de incidência, como no consequente da regra-matriz do tributo, tendo seu conteúdo máximo, ou seja, a possibilidade de impor a obrigação, afetado de forma irremediável.

No que se refere às exclusões da base de cálculo decorrente das receitas “não alcançadas pela incidência da contribuição”, difere a mesma da isenção, no fato de que, ao contrário destas, aqui a lei fulmina a norma matriz de incidência tanto em

seu antecedente como no consequente, excluindo por completo a situação fática da incidência normativa.

No que diz respeito à exclusão por aplicação de alíquota 0 (zero), observa-se o surgimento da obrigação tributária em seu conteúdo mínimo, que, entretanto, fica impossibilitado de alcançar seu máximo conteúdo, ou seja, a possibilidade coagir o contribuinte ao cumprimento da obrigação, por atingir o aspecto quantitativo do mandamento da norma.

Já o inciso II do §3º artigo 1º da Lei 10.833 de 2003 trata da possibilidade de se excluir as receitas não-operacionais, sendo estas as decorrentes das atividades principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica, e que decorra de venda de bens do ativo não circulante, entendendo este, enquanto o conjunto de bens que compõe o ativo da empresa e que é de permanência duradoura e voltados ao funcionamento da sociedade.

Entendendo o ativo não circulante enquanto: “Ativo realizável a longo prazo, investimento, imobilizado ou intangível”, inferir-se-á que, quando classificada determinada receita como decorrendo de bens do ativo não circulante realizável a longo prazo, não poderia esta ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A lógica da não tributação de tais receitas estaria no fato, de que estas, não representariam efetiva entrada de novos recursos, e em verdade, seriam bens utilizados na busca de recuperação de parte dos valores investidos anteriormente nos ativos, vez que, destinados à manutenção das atividades econômicas. (PAULO HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 39)

O inciso III, permite a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS das receitas 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, vez que já tributada..

Leandro Paulsen e Andrei Pitten (2013, p. 213) esclarecem que a permissão para excluir-se da base de cálculo, diz respeito a substituição progressiva quando se expressam:

Analisando-se o §3º com maior cuidado, veremos que, salvo hipóteses do inciso II (receitas decorrentes da venda de ativo permanente), nas demais hipóteses, contempla apenas receitas que venham a ser desoneradas por lei,[...] , receitas já tributadas no regime de substituição tributária para frente[...]

Quanto a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, relativos ao IPI, e ao ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, há de se destacar que não encontra esta previsão nas leis que regem a não-cumulatividade, estando adstrita à Lei 9.718 de 1998, que rege a tributação do PIS/CONFINS no regime cumulativo.

Em princípio, a consequência seria, por óbvio, e em respeito ao princípio da legalidade estrita, a impossibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS/COFINS os referidos tributos quando da aplicação do regime não-cumulativo.

Entretanto, instrução normativa nº 247 da SRFB nos artigos 23, incisos III e IV e 24, incisos III e IV são claros em permitir a exclusão do IPI e do ICMS substituição tributária da base de cálculo do PIS/COFINS:

**Art. 23.** Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV – do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

**Art. 24.** Para efeito de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, com a alíquota prevista no art. 60, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

III – do IPI;

IV – do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

No que se refere ao IPI, fica claro a possibilidade do contribuinte de direito de excluí-lo da base de cálculo do PIS/COFINS, entretanto, com o ICMS, a permissão legal por sua exclusão, refere-se apenas quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, seja no regime cumulativo, seja no não-cumulativo.

Contrário *sensu*, pode-se inferir que, quando o ICMS for cobrado diretamente das pessoas jurídicas, integram estes as bases de cálculo do PIS e da COFINS, o que, entretanto, não fora pacificado pela jurisprudência.

O entendimento pela incidência do ICMS, quando cobrado diretamente do contribuinte, foi corroborado no julgamento realizado em 2013 pela Segunda Turma

do STJ na análise do Recurso Especial 1116889/RS, de relatoria da então Ministra Eliana Calmon, baseando-se para tanto, nas súmulas 68<sup>1</sup> e 94<sup>2</sup> do STJ.

Entretanto, julgamento mais recente, realizado em 2014 pelo plenário do STF, em sede de Recurso Extraordinário de nº 240785/MG, cuja relatoria coube ao Ministro Marco Aurélio, sedimentou entendimento pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que cobrado diretamente do contribuinte.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio plasmou seu entendimento no fato de que, não poderia o ICMS ingressar na base de cálculo da COFINS, vez que o faturamento diria respeito a riqueza incorporada no patrimônio de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, enquanto que o ICMS configurar-se-ia, em suas palavras: “desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo”.

Este é entendimento que se mostra coerente, vez que, o valor a título de recolhimento de tributos e que estão embutidos na receita não representam efetiva entrada de recursos nos cofres da empresa, não tendo natureza de faturamento.

Ademais, a construção normativa relativa ao PIS e à COFINS caminha no sentido de excluir da base de cálculo dos referidos tributos as receitas que não representam entrada de efetivos recursos monetários, o que é evidenciado pela própria exclusão do IPI da base cálculo.

A alínea “a”, inciso V do §3º artigo 1º da Lei 10.833/03, explicita que não integrarão as bases de cálculo do PIS e da COFINS as receitas proveniente das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Quanto as vendas canceladas e as devoluções de vendas, estas podem ser deduzidas das bases do PIS e da COFINS, inicialmente, em razão de a mercadoria ou serviço não representar efetiva entrada de receita, vez que a mesma nunca se concretizará, até por que poderá ser vendido novamente. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.33)

Já os descontos incondicionais são caracterizados, pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 51 de 1978 em seu item 4.2, como sendo parcelas

---

<sup>1</sup> Súmula 68 do STJ :“a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”

<sup>2</sup> Súmula 94 do STJ:“a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL

redutoras do preço de venda, que constando de nota fiscal não dependa de evento posterior à emissão desse documento.

Desta forma, não deverão tais descontos, estarem submetidos a eventos cuja ocorrência seja incerta, ou seja, cujos fatores que ensejam sua incidência, possam não vim a ocorrer.

Em suma, a legislação tanto do PIS como da COFINS são estruturadas para excluir de suas bases de cálculo as receitas que já tenham sido tributadas ou que não represente ingresso efetivo de recursos monetários.

Ademias, dada importância que as exportações de bens e serviços para o exterior tem para o país, enquanto instrumento de geração de riquezas e do controle cambial, permitem-se excluir, da base de cálculo, receitas que provenientes da “venda” de créditos de ICMS que se originaram em operação de exportação.

Importante esclarecer que o §1º do artigo 1º das Leis 10.637/02 e 10.833 de 2003, trouxe permissão legal para tributar as receitas financeiras, ainda que estas não constituam o objeto social da sociedade empresarial, e cuja possibilidade de exclusão será vista adiante.

#### 4.3.2.1.1.1.Exclusão das Receitas Financeiras

Do artigo 1º e § 1º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002 poder-se inferir que, as receitas financeiras devem ser incluídas no rol das receitas brutas e, portanto, tributadas pelas Contribuições do PIS e da COFINS.

O parágrafo 1º ao definir a receita tributável, remete para além do conceito de receita bruta definido no Decreto-Lei 1.598 de 1977, às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com seus respectivos ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404 de 1976.

Desta forma, as receitas financeiras podem ser inclusas, vez que, determinado a realização de ajuste a valor presente, conforme Lei de Sociedade por Ações, enquanto instrumento de alcance do valor real da operação no momento de sua demonstração contábil.

Nas receitas financeiras estariam inclusos os juros recebidos, por ser necessário ao alcance, da determinação legal, que impõe ao demonstrativo financeiro o valor real da operação.

Na Seção IV, Subseção I do Decreto 3.000 de 1999, que trata de receitas e despesas financeiras, o artigo 373º é claro:

#### **Receitas**

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de *reporte* e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Importa esclarecer que era permitido creditar-se das despesas financeiras, entendidas como aquelas decorrentes de empréstimos, financiamentos e do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto se optante do SIMPLES. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p.41)

Com a entrada em vigor da Lei 10.865 de 2004, nova redação foi dada ao inciso V do artigo 3º da Lei 10.833 de 2003 nos seguintes termos:

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

Como se verifica foram retiradas as expressões empréstimos e financiamentos, com o claro propósito de que as despesas financeiras não mais gerassem créditos para posterior abatimento nas Contribuições do PIS e da COFINS.

A par do fato de que a Lei 10.865 de 2004, que trata de PIS-Importação e COFINS-Importação, ter excluído das Leis 10.833/03 e 10.637/02 a possibilidade de valer-se das despesas financeiras para gerar créditos para abatimento, Paulo Henrique Pêgas (2014, p. 42) traz importante adendo em sua obra, chamando atenção para o artigo 27 da Lei 10.865/04, aqui transcrito:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

O artigo, basicamente atribui competência ao poder executivo para decidir sobre a tributação do PIS e da COFINS relativamente ao resultado financeiro das empresas, trazendo tanto a possibilidade de deduzir créditos advindos de despesas financeiras como permitindo a redução da cobrança das referidas contribuições sobre tais receitas.

Deve o Poder Executivo, entretanto, respeitar a limitação estabelecida pelas legislações vigentes no que trata da aplicação das alíquotas de 1,65% (hum vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,6% (sete vírgula seis por cento) respectivamente do PIS e da COFINS.

Como se lê do respectivo artigo 27 CAPUT, encontra-se aqui a determinação que confere ao executivo federal a prerrogativa de se atribuir natureza creditícia às despesas financeiras com objetivo claro de deduzir da contribuição do PIS e da COFINS aquilo que efetivamente seria devido.

No entanto, encontra-se no §2º do artigo 27 da Lei 10.865/04, a autorização legal para que se reduza a alíquota do PIS/COFINS, a ponto de zerá-la, relativamente às receitas financeiras quando da aplicação do método não-cumulativo, podendo restabelecê-la ao patamar legalmente constituído de 1,65% (hum vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,6% (sete vírgula seis por cento).

A prerrogativa trazida por tal dispositivo, e que entrou em vigor em maio de 2004, foi exercida pelo Poder Executivo por meio do Decreto 5.164 de 2004, na qual traz em seu artigo 1º a determinação de que sejam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa.

Importa esclarecer que o parágrafo único do artigo 1º do referido decreto, determina que sejam mantidas às receitas oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge as alíquotas de 1,65% (hum vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,6% (sete vírgula seis por cento) respectivamente do PIS e da COFINS.

Esclarece-se que operações de hedge<sup>3</sup>, conforme artigo 691, inciso IV do Decreto 3.000/99, têm por escopo proteger uma aplicação contra as oscilações do mercado, tendo em vista o risco que paira sobre tal investimento, especialmente no que se refere a variáveis que fogem a seu controle e que são de alcance internacional.

Conforme já visto, para além dos empréstimos e financiamentos representam receitas financeiras, os juros, os descontos obtidos, o lucro na operação de *reporte* e os rendimentos com aplicações financeiras, conforme artigo 373 do Decreto 3000 de 1999.

Desta forma, todas as receitas mencionadas no parágrafo anterior sofreram, por determinação do Decreto 5.164 de 2004, redução de alíquota a zero, com exceção das receitas decorrentes de juros sobre capital próprio e das operações de cobertura (hedge), conforme preconiza o parágrafo único do artigo 1º do Decreto 5.164/04.

Enfim, com o Decreto nº 5.442 de 2005, incluíram-se entre as receitas financeiras submetidas a uma alíquota zerada, as operações de cobertura, também chamada de operações de hedge, quando da aplicação do método não-cumulativo.

Entretanto, não há que se falar na lógica da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo no método cumulativo, vez que, regido pela Lei 9.718 de 1998, e que contempla somente as receitas provenientes de seu objeto social.

Os descontos financeiros seriam um contraponto aos descontos incondicionais, vez que, a concessão daqueles depende do implemento de certa condição, a exemplo, do pagamento efetuado antes de seu vencimento. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 29).

Desta forma, estão tais descontos submetidos a eventos cuja ocorrência seja incerta, ou seja, cujos fatores que ensejam sua incidência, possam não vim a ocorrer.

---

<sup>3</sup> Decreto 3.000/99, art.691- IV: “valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (*hedge*);”

## 5. CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E A NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade tem se mostrado extremamente importante quando se trata de desonerar cadeias produtivas e aumentar a competitividade das empresas que se submetem a tal regime.

Em que pese a metodologia da não cumulatividade aplicável ao PIS/COFINS tenha diferenças em sua operacionalização se comparado ao IPI e ao ICMS, o referido instituto tem tido importante impacto nas fianças das empresas que se utilizam da mesma.

Inicialmente, se verifica que a não cumulatividade incidente sobre o PIS e a COFINS surgiram por decorrência de edição de leis ordinárias, como naturalmente deveria ser, pois, a CF/88 se mostra silente quanto ao veículo normativo capaz de instituir as contribuições, até por que, a exigência de Lei Complementar enquanto instrumento necessário a disciplina de algo, requer expressa determinação constitucional.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p. 208), antes de adentrar mais especificamente a análise da não-cumulatividade das Contribuições do PIS e da COFINS, tecem algumas considerações a respeito do princípio aqui discutido.

Em primeiro, dizem os autores acima mencionados, que a não-cumulatividade foi tratada, desde o início da promulgação da CF/88, enquanto instituto de cariz constitucional, de forma que se mostrou prudente o legislador ao acrescentar o §12º ao artigo 195 da Constituição Federal via Emenda Constitucional nº 42 de 2003. (PAULSEN e PITTEN VELLOSO, 2013, p. 208)

Objetivou-se, desta forma, evitar arguição de inconstitucionalidade da lei que atribuiu a aplicação do método não-cumulativo ao PIS/PASEP e a COFINS. (PAULSEN e PITTEN VELLOSO, 2013, p. 208)

A introdução do §12º ao artigo 195º da CF/88, permitiu à lei ordinária definir setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento de empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, serão não-cumulativos, assegurando desta forma sua constitucionalidade.

No que diz respeito à COFINS, seu direcionamento à seguridade social é inegável, vez que expressamente enunciado no artigo 1º da Lei Complementar nº 70 de 1991, que instituiu a referida contribuição.

Quanto ao PIS, o atendimento da seguridade social se extrai da leitura do artigo 239 da CF/88, quando direciona seus recursos precipuamente ao atendimento de serviços sociais assistenciais, qual sejam, o seguro-desemprego e o abono salarial.

No que se refere à receita, esta é fenômeno que se limita aos contribuintes individualmente, não podendo se falar em ciclo ou cadeia econômica, ao contrário de tributos como o IPI e o ICMS, que acompanham o desenrolar de transferências de encargos e de operações jurídicas de alteração de titularidade. (PAULSEN e PITTEN VELLOSO, 2013, p. 208)

A receita é simplesmente afeita a cada contribuinte e, cuja sistemática de aplicação da não-cumulatividade não poderia guardar perfeita identidade com aquela que se aplica aos impostos IPI e ICMS.

Quanto à não-cumulatividade aplicável ao PIS/COFINS, contrariamente ao que ocorre com o IPI e ICMS, se mostra de facticidade inaplicável o creditamento dos valores dos tributos destacados em operações anteriores, sendo mais coerente a apuração de créditos calculados com relação a despesas com bens e serviços utilizados no exercício de sua atividade econômica para posterior abatimento na tributação devida.

Não se mostra possível a aplicação da mesma metodologia utilizada quando da incidência do respectivo princípio sobre o IPI e ICMS, vez que, nestes, os encargos tributários geradores do crédito são discriminados em nota, o que não é possível de ser feito com o PIS/COFINS, já que, incidem sobre a receita como um todo, e não em operações específicas.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 estabeleceram um sistema de creditamento por meio da aplicação das respectivas alíquotas sobre o valor das despesas, custos ou encargos.

Diferentemente do modelo adotado para o IPI e ICMS, o legislador citou de forma expressa quais itens são passíveis de gerar créditos para posterior abatimento da tributação devida, definindo, de forma clara, os itens que não permitem créditos, a exemplo de gastos com mão de obra.

Destaca que existem empresas tributadas pelo lucro real cujo cálculo da contribuição se dá de forma diferenciada, a exemplo das empresas submetidas ao modelo de tributação monofásica, sendo suas alíquotas normalmente superiores as usualmente praticadas. (MENDES MOREIRA, 2012. p. 452)

A monofasia, no que se refere ao PIS e a COFINS, aplica-se a produtores e importadores de produtos derivados do petróleo, medicamentos e produtos de perfumaria especificados em legislação, máquinas, veículos e autopeças também especificadas, além de água, refrigerante e cerveja dentre outros. (MENDES MOREIRA, 2012. p. 452 e 453)

Importante destacar, no que se refere aos contribuintes sujeitos a monofasia, que até advento da Lei 10.865 de 2004, tais contribuintes não faziam jus à não-cumulatividade tributária com relação ao PIS e a COFINS. (MENDES MOREIRA, 2012. p. 454)

Paulo Henrique Pêgas (2014, p.47) destaca que, quanto as instituições financeiras e empresas equiparadas, aplica-se uma base de cálculo diferenciada, vez que, para além das exclusões gerais aplicáveis a todas empresas tributadas pelo método não-cumulativo, existem um rol específicos do setor para exclusões da base de cálculo, aplicando-se alíquota diferenciada.

Conforme já mencionado, a não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS dar-se de forma diferenciada quando comparado ao IPI e o ICMS, vez que nestes, incidem sobre o valor do encargo tributário diretamente suportado, ao passo sobre aqueles se estabeleceu sistema de creditamento através da aplicação de suas alíquotas sobre o valor das despesas, custos ou encargos previstos em rol taxativo.

Desta forma, se a despesa, custo ou encargo não se fizer presente no rol previsto nas respectivas leis que instituíram a não-cumulatividade, não serão estes capazes de gerar crédito para futuro abatimento do PIS e COFINS.

O rol das despesas capaz de gerar créditos para abatimento do encargo tributário encontra-se no artigo 3º, tanto da Lei 10.637/02 como da 10.833/03, que por trazerem as mesmas hipóteses, destacar-se-á o dispositivo referente à COFINS:

Quando da tributação pelo lucro real, apura-se o valor dos tributos devidos, pelo somatório das receitas sujeitas a tributação das contribuições do PIS e da COFINS multiplicadas por suas respectivas alíquotas, para posterior abatimento dos créditos.

## 5.1. CRÉDITOS PERMITIDOS EM LEI PARA DEDUÇÃO

Quanto ao PIS e a COFINS, a forma de apuração dar-se mediante aplicação do método imposto-contra-imposto, de maneira que, os débitos são calculados mediante utilização de um alíquota sobre as receitas.

Quanto à apuração de créditos para abatimento das respectivas contribuições a serem recolhidas, seu cálculo é obtido por meio da multiplicação das despesas pela mesma alíquota, concretizando o método subtrativo-indireto.

Desta forma, inicialmente calcula-se o tributo devido, para posteriormente deduzirem-se os créditos compensáveis, definido em legislação, alcançando desta forma, o *quantum* a pagar.

Ademais, assim como no IPI e no ICMS, o PIS e a COFINS são apuráveis por competência mensal, permitindo, caso haja acúmulo de créditos no mês, o transporte do saldo credor para os períodos subsequentes. (Mendes Moreira, 2012, p.436)

Já quando se fala de IPI e ICMS, a não cumulatividade alcança abrangência mais estreita, visto que sua aplicação limita-se aos impostos suportados em operações anteriores e cujo destaque em nota fiscal, de caráter obrigatório, facilita a operacionalização do referido princípio.

De qualquer forma, para se falar em não-cumulatividade de impostos como IPI e ICMS, mostra-se imperativo, que da aquisição do produto ou serviço, decorra posterior revenda, prestação de serviço ou transformação em novo produto para venda, em resumo, é necessária posterior operação sujeita aos mesmos impostos cujo encargo suportou. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 49)

Percebe-se que a sistemática de aplicação da não-cumulatividade ao PIS/COFINS difere daquela imposta ao IPI e ICMS, vez que, dispensável operação posterior submetida à tributação.

Para efetivo creditamento, até por que, tendo em vista o aspecto material dos referidos tributos aqui estudados serem o faturamento, há de ponderar-se ser da

essência da não-cumulatividade relativa ao PIS/COFINS, que os creditamentos digam respeito exclusivamente ao contribuinte.

Portanto, os créditos que permitem dedução na contribuição devida, por questão de operacionalização, só poderiam efetivar-se por meio da utilização de elementos representativos de acréscimo do passivo empresarial e que seja passível de valoração.

Em suma, o creditamento para fins de não-cumulatividade do PIS e COFINS são em sua essência liberalidades concedidas pelo legislador.

### **5.1.1. Créditos em Espécie**

Neste ponto se mostra necessária análise mais pormenorizada dos incisos previstos no artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, que preveem as hipóteses de despesas passíveis de gerar créditos a serem apropriados para efetivo abatimento das Contribuições do PIS e da COFINS a serem recolhidos.

A par do posicionamento esposado pela Receita Federal do Brasil, mais restritivo, tentar-se-á compreender o que de fato seria insumo, buscando-se delimitar seu alcance e sentido, já que se configura como cerne do presente trabalho.

#### **5.1.1.1. Bens Adquiridos Para Revenda**

O inciso I do artigo 3º de ambas as Leis que tratam da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS expressam-se no sentido de gerar crédito:

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

- a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei

Paulo Henrique Pêgas (2014, p. 53) traz a tona sobre o respectivo dispositivo, jurisprudência administrativa da Receita Federal, materializada na Consulta de nº 15,

da Divisão de Tributação – DISIT 6, de 27 de fevereiro de 2007, por meio do qual esposou o entendimento de que:

os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas

O posicionamento da Receita Federal do Brasil significa em suma, que para além dos custos diretos com a aquisição dos bens, integram a base de cálculo dos créditos para abatimento das contribuições devidas, o seguro e frete pagos na aquisição, vez que fazem parte dos custos do transporte.

Contudo, quando a empresa arcar com as despesas de frete com frota própria para a entrega de seus produtos, o crédito não será permitido, somente sendo possível apropriar-se de créditos quando os custos desembolsados direcionar-se a empresa transportadora. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 83 e 84)

Instrução Normativa da Superintendência da Receita Federal nº 404 de 2004, em seu inciso II, §3º, artigo 8º prevê que para apuração dos créditos decorrentes da aquisição de bens, mercadorias e produtos estaria incluso o ICMS destacado em nota fiscal, incidindo, portanto, na base de cálculo dos créditos para abatimento do PIS e da COFINS, quando recuperável, vez que sempre o será, até por que há o entendimento de que o ICMS é parte integrante do bem.

Este é o mesmo entendimento esposado por André Mendes Moreira (2012, p. 459), visto que o ICMS integra o preço do produto, devendo, então, ser computado para fins de creditamento do PIS/COFINS.

Destaca o referido autor que tal incidência seria consequência lógica do chamado “cálculo por dentro” típico do ICMS, cujo destaque em nota fiscal se faz apenas para fins de controle fiscal. (MENDES MOREIRA, 2012, p. 459)

Na instrução normativa aqui mencionada, o inciso I, do §3º, do artigo 8º preceitua que o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens, não sendo, portanto, incluído na base de cálculo dos créditos para abatimento, desta forma, contrário senso, quando não recuperável, deve integrar a referida base de cálculo do creditamento.

Esclarece-se que, no caso em questão, quando se menciona que determinado tributo é recuperável, estar-se em suma dizendo que a operação de revenda se sujeita ao mesmo tributo com o qual se creditou.

André Mendes Moreira compartilhando deste entendimento, especifica a existência de duas situações quando se trata de IPI, tendo em vista ser este calculado “por fora”.

A primeira situação, diz respeito a aquisição de mercadorias feita por contribuinte do IPI, de forma que este repassaria o ônus do encargo ao próximo da cadeia produtiva, inexistindo, portanto, direito a inclusão do valor do IPI na base de cálculo do creditamento de PIS/COFINS. (MENDES MOREIRA, 2012, p. 460)

A segunda situação verificar-se-á caso o adquirente seja contribuinte de fato, caracterizando-se enquanto consumidor final do referido imposto. (MENDES MOREIRA, 2012, p. 460)

Neste caso, o ônus seria efetivamente suportado pelo adquirente da mercadoria, e como o imposto não poderia ser juridicamente trasladado ao próximo elo da cadeia produtiva, passaria a integrar, então, o valor da mercadoria, incidindo, desta forma, na base do creditamento.

Ademais, destaca-se que a alínea “a”, do inciso I, do artigo 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002, estabelece exceção na qual, em havendo aquisição de produtos ou mercadorias cuja contribuição seja exigida da empresa na condição de substituta tributária, não seria possível creditar-se quando de sua aquisição para revenda.

Desta forma, em ocorrendo cobrança de ICMS por substituição tributária, não deve este ser incluso na base de cálculo do crédito a ser apropriado para abatimento do PIS e da COFINS.

Com relação à tributação monofásica aplicada a atacadistas, varejistas e distribuidores, não há créditos na aquisição de bens para revenda, até por que, não haverá cobrança de PIS e COFINS.

### 5.1.1.2. Bens e serviços utilizados como insumos

Já o creditamento previsto no inciso II do artigo 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002, diz respeito às despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Estaria incluso também os combustíveis e lubrificantes, exceto a aquisição de veículos de passageiros concebidos para transporte de até 9 (nove) pessoas e para transporte de mercadorias, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário.

Antes, esclarece-se que se deve entender por “bem”, tudo aquilo que tendo a participação do homem ou não, possui valor econômico, ao passo que “produto” seria exclusivamente aqueles bens que passam por processo de interferência humana, enquanto, as mercadorias seriam os bens destinados à circulação no mercado consumidor.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2013, p.214 e 215), ao tratar do inciso II, ressaltam que o legislador ao referir-se genericamente a bens e serviços utilizados como insumos, estariam permitindo apropriar-se de créditos que dissesse respeito à receita auferida pela empresa sobre uma perspectiva dinâmica.

Marco Aurélio Greco explica nos seguintes termos: (GRECO, 2000, prelo)

Assim, por exemplo, todos aqueles ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento estão abrangidos.

Também estão abrangidos os bens e serviços ligados a ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados a sua melhoria.

Ficam fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria.

Em resumo, a ideia de insumo previsto na legislação, refere-se àqueles bens ou serviços, sem os quais não seria possível prestá-los, nem produzir ou fabricar.

Haveria verdadeiro nexo de causalidade, a tal ponto de que a retirada dos respectivos insumos, simplesmente, afetaria os fatores de produção de forma que

não poderia sequer ser aventada a prestação do serviço ou a existência do bem ou produto.

Seriam os insumos, *conditio sine qua non* para a prestação do serviço ou produção e fabricação dos bens e produtos, desta forma, aquilo ainda que ligado aos fatores de produção, em não sendo suficientes para interferir na existência, funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria do serviço, bem ou produto, estaria fora da previsão normativa que permite se apropriar de tais créditos.

Deixa-se claro que, em conformidade com os incisos I e II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002, os gastos respectivamente com mão de obra paga a pessoa física e com aquisição de bens e serviços isentos, imunes ou sujeitos a alíquota 0 (zero), não geram crédito para abatimento das contribuições devidas.

O executivo federal no âmbito de sua atuação normatizadora, por meio da Instrução Normativa 404 de 2004 tentou melhor esclarecer o conceito de insumo no §4º, artigo 8º conforme se lê *in verbis*:

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

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Desta forma, todos os bens ou serviços que são utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, e que se transforma, se incorpora e se desgasta para que o bem exista, são considerados insumos.

Não estaria incluso no conceito de insumo, aquilo que se incorpora no ativo imobilizado, que para fins de conceituação, utilizar-se da redação trazida no item 19.1.2.4. da Resolução Conselho Federal De Contabilidade nº 1.025 de 2005.

Desta forma, ativo imobilizado são os bens tangíveis utilizados na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades

administrativas, assim como os que têm expectativa de uso por mais de 12 (doze) meses, sempre na busca de auferir benefícios econômicos com sua utilização, conforme expresso:

19.1.2.4. Ativo imobilizado, objeto desta norma, compreende os ativos tangíveis que:

- a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;
- b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;
- c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e

Quando se trata de prestação de serviço, entende-se por insumo, os bens utilizados ou consumidos na prestação de serviços não incluídos no ativo imobilizado e, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua prestação.

Não são quaisquer despesas necessárias à produção ou prestação do serviço que se enquadram no conceito de insumo, somente o seria, o bem ou serviço efetiva e diretamente aplicado ou consumido na produção ou prestação de serviço.

O texto insculpido em instrução normativa da Receita Federal do Brasil assevera que, o conceito de insumo abarcaria matérias primas, produtos intermediários, materiais para embalagem, além de outros bens que sofram desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas e químicas no processo industrial, entendendo insumo, portanto, enquanto aquele definido na legislação referente ao IPI.

Sob tal perspectiva, para uma indústria de tecidos, a aquisição de softwares de computadores para gerenciamento de mão-de-obra, embora, essencial no competitivo mundo globalizado, não seria insumo, vez que parte integrante do ativo imobilizado.

Por não ser diretamente aplicado na produção, nem consumido nesta, embora, tenha importância fundamental na sobrevivência da empresa e influencie na produção, melhorando a eficiência, a aquisição de tais softwares não geraria crédito para abatimento do PIS/COFINS.

Segundo Aliomar Beleeiro (2001, p. 405 e 406) e André Mendes Moreira (2012, p.461) a ideia de insumo viria da expressão inglesa “*input*” que corresponderia a um

conjunto de fatores produtivos empregados pelo empresário na produção do “*output*”, ou produto final.

Dentro da expressão input, e da qual se extraiu a palavra insumo, estariam inclusos todos os fatores produtivos, como matérias-primas, energia, mão-de-obra, amortização do capital, tecnologia, dentre vários outros. (ALIOMAR BALEEIRO, 2011, p. 405 e 406)

Em que pese as divergências doutrinárias, a Secretaria da Receita Federal tem se posicionado no sentido de um conceito restritivo, aplicando entendimento previsto na legislação referente ao IPI, contrariando posicionamento do CARF que caminha no sentido de aplicar os artigos 290 e 299 do Decreto 3000/99 conforme o Acórdão 3202-00-226.

#### 5.1.1.3. Energia Elétrica E Térmica

No inciso III do artigo 3º da Lei 10.833 de 2003, relativo à COFINS e, que corresponde no PIS ao inciso IX do mesmo artigo da Lei 10.637 de 2002, trata da possibilidade gerarem-se créditos por meio da aquisição de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

No âmbito de uma conceituação mais ampla, cumpre notar que energia consiste em verdadeiro insumo, essencial à maior parte das atividades empresariais.

Seguindo tal raciocínio, André Mendes (2012, p. 471) esclarece que, ainda que inexistisse previsão expressa permitindo creditação sobre tais gastos, o creditamento de PIS/COFINS sobre o custo da energia utilizada no setor operacional estaria assegurada pela possibilidade de creditar-se sobre os insumos.

Provavelmente, entendendo o legislador a importância da energia elétrica para toda cadeia produtiva, de forma expressa, resguardou, a possibilidade de apropriar-se de créditos decorrentes dos valores gastos com seu consumo.

#### 5.1.1.4. Aluguéis De Prédios, Máquinas E Equipamentos

No inciso IV do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, traz-se a possibilidade de creditar-se com os valores pagos nos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Da leitura expressa do dispositivo, o primeiro elemento que chama atenção é o fato de que o proprietário dos prédios, máquinas e equipamentos deve necessariamente ser pessoa jurídica, desta forma, os valores pagos à título de aluguel dos bens aqui referidos, quando feitos à pessoa física não gera crédito.

O segundo ponto importante, diz respeito ao fato de que os bens alugados devem ser diretamente empregados nas atividades da empresa, seja ela para fins administrativos ou operacionais. (MENDES MNOREIRA, 2012, p. 472 e 473)

Desta forma, o bem locado não precisa necessariamente ser empregado na produção ou na prestação do serviço, devendo apenas haver vinculação clara com o exercício da atividade empresarial.

A lógica que possibilita a geração de créditos com gastos de aluguéis de prédios e máquinas é fruto da ideia de que as atividades que mais pesam na economia, gerando riquezas e empregos necessitam de local para sua realização e de equipamentos para produção ou prestação de serviços.

#### 5.1.1.5. Arrendamento Mercantil (Leasing)

Presente no inciso V do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, tal dispositivo trouxe a possibilidade de creditar-se do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes do SIMPLES.

A Lei nº 6.099 de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, conceitua este em seu parágrafo único do artigo 1º como sendo:

o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que

tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Já o Banco Central do Brasil em seu sítio conceitua arrendamento mercantil da seguinte forma:

O *leasing* é um contrato denominado na legislação brasileira como “arrendamento mercantil”. As partes desse contrato são denominadas “arrendador” e “arrendatário”, conforme sejam, de um lado, um banco ou sociedade de arrendamento mercantil e, de outro, o cliente. O objeto do contrato é a aquisição, por parte do arrendador, de bem escolhido pelo arrendatário para sua utilização. O arrendador é, portanto, o proprietário do bem, sendo que a posse e o usufruto, durante a vigência do contrato, são do arrendatário. O contrato de arrendamento mercantil pode prever ou não a opção de compra, pelo arrendatário, do bem de propriedade do arrendador.

Verifica-se que no arrendamento mercantil, o arrendador manteria a propriedade do bem durante a vigência do contrato, sendo a posse e o usufruto assegurado ao arrendatário. (ROBERTO LISBOA, 2013, p. 301)

Com o término do contrato, poderá o arrendatário optar por, renovar por mais um período, devolver o bem arrendado à arrendadora, ou dela adquirir o bem pelo valor de mercado, efetuando pagamento de valor residual previamente definido no instrumento particular. (ROBERTO LISBOA, 2013, p. 301)

Conforme explanado por Fábio Ulhoa Coelho (2014, p. 163 e 164 - V.3), para fins da legislação tributária, o contrato de *leasing* tem definição mais restritiva, não sendo qualquer contrato capaz de gerar efeitos tributários, mas somente aqueles adstritos a lei fiscal.

O objeto de tal contrato seria a locação de bens adquiridos pela arrendadora, conforme especificações definidas pela arrendatária, para uso desta.

Desta forma, segundo Fábio Ulhoa Coelho (2014, p.164 – V.3) ainda que não enquadrado na definição legal de legislação tributária específica, seria o *leasing* tratado para fins fiscais, como uma compra e venda a prazo.

Embora Fábio Ulhoa Coelho entenda o leasing enquanto um contrato de compra e venda a prazo, o entendimento que melhor se afiguraria ao tipo contratual, seria o contrato de locação, vez que a aquisição não é obrigatória.

Desta forma, os valores gastos pelo arrendatário mensalmente no cumprimento do contrato de arrendamento mercantil, poderão ser deduzidos por meio da aplicação das respectivas alíquotas sobre o dispêndio.

O arrendamento mercantil tem se mostrado importante instrumento na concretização dos objetivos sociais de sociedades empresárias, pois, permitem desmobilizar ativo que poderia ser melhor empregado na produção ou prestação de serviço, até por guardar similaridade com contrato de aluguel.

#### 5.1.1.6. Bens Do Ativo Imobilizado

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 permite creditar-se das despesas decorrentes da aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação de terceiros ou utilizado na produção de bens para venda e prestação de serviço.

Conforme já tratado em tópicos anteriores e em concordância com item 19.1.2.4 da Resolução do Conselho Federal De Contabilidade nº 1.025 de 2005, caracteriza-se como ativo imobilizado, os bens tangíveis, ou seja, corpóreos, utilizados na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas, assim como aqueles que têm expectativa de uso por mais de 12 (doze) meses, e que geram com sua utilização, expectativa de auferir benefícios econômicos.

Desta forma, todos os bens adquiridos ou fabricados e incorporados ao ativo imobilizado, com a finalidade de executar o objeto social da empresa, seriam passíveis de gerar crédito. (MENDES MOREIRA, 2012, p. 474)

Ademais, importa destacar que no âmbito da legislação tributária, a Instrução Normativa 404 de 2004, na alínea “a”, inciso I, §4º do artigo 8º, excluiu do conceito de insumo os bens integrantes do ativo imobilizado.

Quanto ao ativo imobilizado, sua utilização é essencial ao exercício da atividade empresarial vez que diretamente ligados ao objeto a ser desenvolvido pela sociedade.

#### 5.1.1.7. Edificações E Benfeitorias Em Imóveis

O próximo encargo gerador de crédito encontra-se no inciso VII das Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, e diz respeito a despesas com edificação e benfeitorias realizadas em imóvel próprio ou de terceiro, e utilizados nas atividades da empresa.

Ademais, destaca-se que o inciso VII da Lei 10.637 de 2002, referente ao PIS, limita tal creditação à imóveis de terceiros, permitindo, entretanto, a inclusão do custo da mão-de-obra suportado pelo locatário no montante do encargo ao qual irá creditar-se.

Conforme §2º incisos I, II e III do artigo 6º da Lei 11.488 de 2007, deve ser excluído dos custos de aquisição ou construção da edificação o valor de terrenos, mão de obra paga a pessoa física e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições do PIS e da COFINS face imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero). (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 75 e 76)

A lógica em tais créditos se assemelha a de locação de imóveis, vez que a atividade empresarial deve ser exercida em algum local físico, até por que só gerariam créditos os imóveis e as benfeitorias realizados naqueles bens que se destinem a consecução da atividade empresarial.

#### 5.1.1.8. Bens Recebidos Em Devolução

Como não se poderia deixar de mencionar, é elemento ensejador de créditos, os bens recebidos em devolução, cuja receita da venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributados conforme as Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003.

Trata-se do inciso VIII do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, que na verdade promove uma dedução na base das contribuições, ou seja, excluem destas as receitas provenientes dos bens recebidos em devolução, mas que na prática produz o mesmo efeito que o da apropriação de créditos. (HENRIQUE PÊGAS, 2014, p. 55)

#### 5.1.1.9. Armazenagem De Mercadoria E Frete Na Operação De Venda

Importante elemento a ensejar apropriação de créditos para abatimento das contribuições encontra-se na Lei 10.833 de 2003 em seu inciso IX, artigo 3º e refere-se a: “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos do inciso I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Uma primeira análise poderia levar precipitadamente ao entendimento de que tal crédito restringir-se-ia à COFINS, vez que presente apenas na Lei 10.833/03, entretanto, o artigo 15, inciso II da respectiva lei, determina a aplicação do conteúdo do inciso IX, artigo 3º da Lei 10.833/03 ao PIS não-cumulativo.

Importa destacar que os custos com armazenamento e frete são acessórios às atividades de aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de outros serviços, na produção ou fabricação, ou na revenda. (MENDES MOREIRA, 2012, p.475)

Desta forma, os gastos realizados com armazenamento e com o frete necessário à produção, fabricação, prestação de serviços ou revenda são passíveis de creditamento, desde que, seja suportado pelo contribuinte-vendedor ou prestador do serviço.

Tratar-se-ia, portanto, de uma venda CIF, não gerando créditos quando for a chamada venda FOB. (MENDES MOREIRA, 2012, p.475)

Nas empresas que trabalham no setor de varejo, as despesas com armazenagem e frete são essenciais para concretização de seus negócios, e a lógica de tais creditamentos residem neste ponto.

#### 5.1.1.10. Vale-Transporte, Vale-Refeição Ou Vale-Alimentação, Fardamento Ou Uniformes Fornecidos Aos Empregados Por Pessoa Jurídica

Outro elemento ensejador de geração de créditos para apropriação e posterior dedução do PIS e da COFINS, encontra-se no inciso X do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003.

Trata-se dos créditos adquiridos mediante realização de despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Foi a Lei 11.898 de 2009 que, em seus artigos 24º e 25º, inseriu no bojo do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 respectivamente, o inciso X, o qual permitiu apropriação de créditos referente a despesas com transporte, alimentação e fardamento de empregados de prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção.

Inicialmente, importante destacar o estreito escopo de aplicação do dispositivo em comento, vez que se restringe a empresas prestadoras de serviço em cujo objeto social se relacione com serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Segundo André Mendes Moreira (2012, p. 475 e 476) a razão da positivação de tais creditamentos seria a excessiva carga tributária que a cumulatividade do PIS/COFINS gerou para os prestadores de serviço.

O que se observa, é que o benefício concedido abarca empresas com um intensivo uso de mão-de-obra, certamente tendo em vista desafogar a carga tributária destas, já que a folha de pagamento é base de cálculo de diversos tributos, entre eles as contribuições para o sistema sindical.

Observa-se que em Solução de Divergência nº 9, de 28 de abril de 2011 a Receita Federal expressou o seguinte entendimento com relação à COFINS.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Cofins não cumulativa. Créditos. Insumos. Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na

execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados. Os gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados, se enquadram no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados, gerando, portanto, direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

Já quando ao PIS em mesma Solução de Divergência a Receita Federal esposou o seguinte entendimento:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Créditos. Insumos. Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados. Os gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados, se enquadram no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados, gerando, portanto, direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Em suma, a Receita Federal negou apropriação de créditos a empresa dedetizadora para fins de creditação e posterior abatimento do PIS e da COFINS, o que sem dúvidas, como esposado por Paulo Henrique Pêgas (2014, p.84 e 85), prejudica a isonomia tributária, especialmente, por tratar-se de atividade de prestação de serviço, com linha de atuação similar as que prestam serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Trata-se de importante creditamento, vez que são gastos que se realizam em benefício da mão-de-obra na realização de suas atividades, e sem a qual não poderiam efetuar seus afazeres.

#### 5.1.1.11. Bens Incorporados Ao Ativo Intangível

O último elemento a ensejar o crédito com despesas e encargos, situa-se no inciso XI do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 e, refere-se à aquisição de bens incorporados ao ativo intangível, para a produção de bens destinados à venda ou prestação de serviço.

A princípio, faz-se necessário uma análise de importante instituto presente na Lei 6.404 de 1976 no inciso VI do artigo 179º, e que será essencial para entendimento do disposto no inciso XI do artigo 3º das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003.

Estar-se-á se tratando do que seria ativo intangível, sendo que na Lei 6.404 de 1976 em seu inciso VI no artigo 179 a define como: “VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.”

Quando o dispositivo fala em: “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade”, estar-se-á a mencionar elementos como marca de produtos, nome empresarial, patentes, entre outros, ou seja, elementos imateriais que se mostram essenciais à vida social da empresa e, sem as quais, não se poderia exercer a atividade econômica.

O referido dispositivo vai além no definir do ativo intangível ao incluir o: “fundo de comércio adquirido”.

Inicialmente, a legislação ao referir-se a fundo de comércio, estaria em verdade tratando do que se chama atualmente na doutrina empresarialista de estabelecimento empresarial.

O estabelecimento empresarial é o conjunto de bens materiais e imateriais do empresário destinados ao exercício da atividade econômica organizada, ou seja, é o instrumento de trabalho do empresário, o meio pelo qual o empresário poderá realizar seus objetivos sociais.

Desta forma, não é qualquer patrimônio pertencente a sociedade que se configura como estabelecimento empresarial, mas somente aquele cuja destinação se vincula ao objeto social da empresa.

Ademais, o estabelecimento empresarial teria seu valor composto pelos bens que compõe a sociedade e se destinam ao exercício de sua atividade econômica, mais o aviamento, também chamado por Fábio Ulhoa Coelho (2014, p.166.) de “fundo de empresa”.

O aviamento seria em verdade, o valor agregado ao estabelecimento empresarial em razão de sua organização, tendo em vista que uma sociedade melhor estruturada do ponto de vista empresarial tenderá a obter melhores resultados econômicos.

Fábio Ulhoa Coelho (2014, p.166) é claro em sua obra ao destacar a distinção entre estabelecimento empresarial e aviamento, ou o que o autor chama de “fundo de empresa”, quando se expressa da seguinte forma:

Prefiro falar em “fundo de empresa”, tendo em vista que o mesmo fato econômico e suas repercussões jurídicas se verificam na organização de estabelecimento de qualquer atividade empresarial. Registro que não é correto tomar por sinônimos “estabelecimento empresarial” e “fundo de empresa”. Este é um atributo daquele; não são, portanto, a mesma coisa. Precise-se: o estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para explorar uma atividade econômica, e o fundo de empresa é o valor agregado ao referido conjunto, em razão da mesma atividade.

Por tratar-se de ativo intangível, por óbvio estaria o legislador referindo-se, dentro do conjunto que compõe o estabelecimento empresarial, àqueles bens cuja existência se mostra de forma incorpórea, além do próprio aviamento ou “fundo de empresa”, expressão utilizada por Fábio Ulhoa Coelho, vez que refere-se a algo intangível mas de possível valoração econômica.

A título de exemplificação, da aquisição do estabelecimento empresarial de uma sociedade por outra, o que na doutrina empresarial se chama de *trespasse*, só gerariam créditos o bens imateriais e o valor agregado à atividade econômica passível de valoração.

No que se refere ao ativo intangível, o seu creditamento reside na importância que tais bens vem adquirindo no âmbito do exercício empresarial, e principalmente na valorização econômica que tais bens vem adquirindo.

## 5.2. DEFINIÇÃO DE INSUMO PARA PIS E COFINS

Diante da situação fática que determinou a aplicação do método não cumulativo sobre o PIS/COFINS se faz imperioso entender, para a aplicação do princípio em questão, o que seria insumo.

Conforme já mencionado em tópicos anteriores e, tomando os ensinamentos de Aliomar Baleeiro (2011, p. 405 e 406), a ideia de insumo viria da expressão inglesa “*input*” que corresponderia a um conjunto de fatores produtivos empregados pelo empresário na produção do “*output*”, ou produto final.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil em Soluções de Consulta, já tem se manifestado por uma linha mais restritiva do conceito de insumo, tendente a classificá-lo como os bens e serviços efetivamente consumidos e desgastados durante a fabricação de produto ou prestação do serviço.

André Mendes Moreira (2012, p.463) destacou tal entendimento, ao afirmar que o conceito de insumo aplicado para fins de creditamento de PIS/COFINS e utilizado pela SRFB é o mesmo previsto no cálculo dos créditos de IPI.

A equivalência conceitual de tal instituto, qual seja, insumo, se mostra inadequado tendo em vista as diferenças quanto a materialidade do IPI em face do PIS/COFINS.

Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p.47 e 48), adotando corrente mais moderna no que tange a conceituação de insumo, defende que este deve ser conceituado enquanto a despesa necessária prevista em legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que define como dedutíveis para fins do tributo os custos necessários à atividade da empresa.

Em suma, o autor defende que os insumos seriam todos os custos e despesas diretos e indiretos que contribuem para produção ou prestação de serviço.

Os insumos, no âmbito da apuração do PIS/COFINS, devem ser considerados como todos os fatores necessários ao desempenho das atividades empresariais, seja na produção, comercialização de bens ou prestação de serviço.

Sob tal perspectiva, os insumos para fins de PIS/COFINS, não apenas se relacionam à produção ou fornecimento de bens, mas também aos fatores necessários a obtenção de receitas, seja na prestação de serviço, na fabricação ou

comercialização de mercadorias, afastando, portanto, o conceito delineado pela legislação do IPI. (RICARDO OLIVEIRA, 2005, p.47 e 48)

Já Pedro Roberto Decomain (2000, p.205), caminhando por uma linha mais restritiva na conceituação de insumo, define este como: “aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”

Comentando o conceito trazido por Roberto Decomain, Guilherme Goldschmidt (2013, p.38), destaca que sob tal perspectiva, o insumo caracterizar-se-ia por incorporar-se no processo de transformação do qual resultará produto industrializado.

Guilherme Goldschmidt (2013,p.58) destaca também que, com a introdução do regime não-cumulativo ao PIS/COFINS, foram prevista uma série de restrições à apropriação de créditos de forma a afrontar a Carta Magna, visto, que não existe no texto constitucional autorização para este tipo de restrição.

Como exemplo, destaca o autor as restrições impostas pelo artigo 3º,§2º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que prevê a impossibilidade de aproveitar-se de créditos sobre os gastos com mão de obra paga a pessoa física. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p.58)

O atual posicionamento do CARF tende a ser favorável ao contribuinte, no sentido de adotar o critério utilizado para compreensão do chamado custo de produção de bens e serviços, ou seja, insumos, previsto na legislação que regulamenta o imposto de renda pessoa jurídica.

Utilizando-se da previsão normativa contida nos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3000/99, o CARF vem reconhecendo o conceito de insumo, previsto no referido Decreto, de forma a ampliar seu entendimento para além do contido na Instrução Normativa 404 de 2004 da SRFB, mais restritiva e compatível com a legislação do IPI.

Neste sentido, que se encontra decisão proferida pelo CARF no Acórdão 3202-00-226, da 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, pronunciando-se da seguinte forma:

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.

Contrariando posicionamento do CARF, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem adotando posicionamento mais restritivo do que seria insumo, vez que, baseia-se na Instrução Normativa 404 de 2004, permitindo obtenção de créditos somente sobre os valores gastos com o que a empresa utiliza ou consome diretamente na produção de bem ou prestação de serviço. (GUILHERME GOLDSCHMIDT, 2013, p.79)

O que se verifica é que tanto a doutrina quanto a jurisprudência administrativa tem divergido quanto ao entendimento do que de fato seria insumo a caracterizar as despesas, custos ou encargos na produção de bens e prestação de serviços para fins de creditamento e posterior abatimento do PIS/COFINS.

Neste sentido é que se deve buscar quais características informam os créditos elencados em lei e toda construção normativa relativa ao ordenamento tributário pátrio à permitir alcançar o conceito de insumo de PIS/COFINS.

## **6. CONCLUSÃO**

Inicialmente deve-se tomar de premissa que a sistemática escolhida pelo legislador quando instituiu a não-cumulatividade ao PIS e à COFINS está amparada no método subtrativo-indireto.

Como já explicado em tópico 2.4, referente ao direito de abatimento, o método indireto subtrativo consistiria na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre a venda e a alíquota aplicada sobre as compras.

No cerne de tal sistemática está o fato de que poderá o contribuinte creditar-se, por meio da aplicação de uma alíquota, das despesas incorridas pela pessoa jurídica e que são necessárias a consecução de seus objetivos sociais.

Deve estar premente que as despesas necessárias à realização do objeto social de determinada empresa, ou seja, os gastos necessários para produção e fornecimento

de determinado bem ou prestação de serviço, não poderia limitar-se, como quer a Receita Federal, àqueles sem os quais o bem ou serviço não poderia materializar-se.

No atual estágio de globalização em que se vive, algumas despesas, ainda que dispensáveis para materialização de determinado bem ou serviço a ser prestado, se mostram essenciais para a própria sobrevivência das empresas e é, neste sentido, que a jurisprudência, doutrina e o próprio legislador infraconstitucional deve levar em consideração para entender que sem tais gastos se inviabiliza o próprio exercício da atividade empresarial.

Provavelmente por se levar em consideração tal fato é que o legislador elencou no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 rol de despesas que, contrariando o conceito de insumo adotado pela SRFB e insculpido na Instrução Normativa 404 de 2004 em seu §4º artigo 8º, estendeu para além dos gastos com matérias-primas, bens intermediários e embalagens, encargos que se mostram essenciais para atividade empresarial, mas que vão além da ideia de insumo adotado pela legislação relativa ao IPI.

Ademais, não se pode perder de vista que a segurança jurídica informa-se enquanto supra-princípio do ordenamento jurídico tributário pátrio, encontrando no princípio da legalidade estrita a forma de se materializar tal segurança.

Desta feita, a conceituação de insumo deve encontrar de alguma forma amparo na legislação, seja ela de natureza tributária ou no âmbito do direito privado.

Portanto, mostra-se pertinente para uma conceituação coerente do que seria insumo, o conceito de custos de produção dos bens e serviços, previstos no artigo 290 e 299 do Decreto 3.000 de 1999.

Da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, poder-se-á inferir que o rol de despesas contidas no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 estariam inclusas na previsão normativa do decreto aqui mencionado, conforme se lê *in verbis*:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

[...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Adotar posicionamento estritamente legalista quando se refere às leis que instituíram a não-cumulatividade ao PIS e à COFINS, seria engessar o ordenamento jurídico, vez que, a introdução de novas tecnologias no mercado inviabilizaria o creditamento de novas despesas, pois, estaria o contribuinte adstrito a rol taxativo, o que poderia, em alguns casos, inviabilizar a competitividade das empresas nacionais tanto no mercado interno como no externo.

A par do fato de que conceitos como insumo tiveram origem no âmbito das ciências econômicas, e reconhecendo que o direito tributário encontra-se intimamente ligado a tal ramo científico, há de se levar em consideração as repercussões na economia da conceituação do referido instituto pelas ciências jurídicas.

É neste diapasão que a razoabilidade se impõe de forma a partilhar do entendimento esposado por Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p.47 e 48), quando conceitua insumo enquanto as despesas necessárias e previstas nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, a qual define como dedutíveis para fins de tributação os custo necessários à atividade da empresa, empregados direta ou indiretamente na produção ou prestação do serviço.

Ademais, vez que o artigo 290, inciso II do Decreto 3.000 de 1999, classificar enquanto insumo o custo com pessoal aplicado na produção, na supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção, contrariando desta forma, o disposto no artigo 3º, §2º, inciso I das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, que veda a utilização de créditos relativos ao valor pago com mão-de-obra a pessoa física, mostra-se pertinente o creditamento com custo de pessoal, vez que, trata-se de fator de produção essencial no exercício da atividade empresarial.

O conceito de insumo plasmado nos artigos mencionados no Decreto 3.000 de 1999 se mostra pertinente, precipuamente, por inserir certa flexibilidade na ideia do que seria insumo, sem contudo desvinculá-las do exercício da atividade-fim empresarial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. 2 ed. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editora, 2008.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário nº 29/30**. São Paulo: RT, p.116,118 e 122.

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a Redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Trimestral de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, v.215, jan./março 1999, p. 151-179.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos, 8ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar ; Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**, 12 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014

BALEEIRO, Aliomar; Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2011

Banco Central do Brasil. **Arrendamento Mercantil**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?LEASINGFAQ>>. Acesso em: 22 fev.2015.

BORGES, José Souto Maior. **Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento**. Revista Dialética de Direito Tributário, n.48. São Paulo: Dialética, set./1999, p.160.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. Acórdão 3202-00-226. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento. Proc. 11020.001952/2006-22. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior, julgado em 08 dez. 2010. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Decreto 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 26 de março de 1999. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 16 dez. 2014.

BRASIL. **Decreto 5.164**, de 30 de julho de 2004. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Revogado pelo Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. Brasília, 30 de jul. de 2004. Disponível em: <http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2004/dec5164.htm>> Acesso em: 10 fev. 2015.

BRASIL. **Decreto 5.442**, de 09 de maio de 2005. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, 9 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2005/dec5442.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei 1.940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Brasília, em 25 de maio de 1982. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm)> Acesso em: 15 fev. 2015.

BRASIL. **Instrução Normativa 051**, de 03 de novembro de 1978. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços, para tributação das pessoas jurídicas. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=13879>>. Acesso em: 30 jan. 2015.

BRASIL. **Instrução Normativa 123**, de 14 de outubro de 1999. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre o imposto de renda incidente nos

rendimentos e ganhos líquidos auferidos em operações de renda fixa e de renda variável. Disponível em:  
<<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1999/in12399.htm>>. Acesso em: 12 maio. 2015.

BRASIL. **Instrução Normativa 247**, de 21 de novembro de 2002. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Alterada pela IN SRF 358/2003. Alterada pela IN SRF nº 464, de 21 de outubro de 2004. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.285, de 13 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 09 maio. 2015.

BRASIL. **Instrução Normativa 404**, de 12 de março de 2004. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2005.

BRASIL. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. **Lei 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. **Lei 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, 30 de abril de 2004. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei 11.488**, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nºs 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências.

Brasília, 15 de junho de 2007. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm)>. Acesso em: 24 fev. 2015.

BRASIL. **Lei 11.774**, de 17 de setembro de 2008. Altera a legislação tributária federal, modificando as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.493, de 10 de setembro de 1997, 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências.

Brasília, 17 de setembro de 2008. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11774.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11774.htm)> Acesso em: 18 fev. 2015.

BRASIL. **Lei 11.898**, de 08 de janeiro de 2009. Institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai; e altera as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília, 8 de janeiro de 2009. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11898.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11898.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:

<[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. **Lei 6.099**, de 12 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Brasília, 12 de setembro de 1974. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6099.htm)>. Acesso em: 20 fev. 2015.

BRASIL. **Lei 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 15 de dezembro de 1976. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

BRASIL. **Lei 7.998**, de 11 de janeiro de 1990. Regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial, institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), e dá outras providências. Brasília, 11 de janeiro de 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7998.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7998.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2015.

BRASIL. **Lei 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Congresso Nacional, em 25 de novembro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2014.

BRASIL. **Lei 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm)>. Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar 7**, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social e dá outras providências. Brasília, DF, 07 set. 1970. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm)> Acesso em: 16 nov.2014

BRASIL. **Lei Complementar 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 1970. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. Receita Federal. **O conceito de lucro operacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloVIII-LucroOperacional2012.pdf>>. Acesso em: 12 maio. 2015

BRASIL. **Solução de Divergência nº 9 de 28 de Abril de 2011: (PIS/PASEP)**. Disponível em: <[BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1116889. Segunda Turma. Recorrente: UNETRAL S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Eliana Calmon. Brasília, Julgado em 11 abril 2013, Dje 18 abr. 2013. Disponível em: <\[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\\_visualizacao=null&processo=1116889&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO\]\(http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\_visualizacao=null&processo=1116889&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO\)>. Acesso em: 14 abr. 2015](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=9&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=&s8=&s7=>. Acesso em: 23 abril. 2015</p></div><div data-bbox=)

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 84808 - SP 1996/0000506-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 18/04/1996, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 20/05/1996 p. 16679. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19976670/recurso-especial-resp-84808-sp-1996-0000506-0>>. Acesso em: 16 dez. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.88161 - REsp: 88161 SP 1996/0009565-5, Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 28/11/1996, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03/02/1997 p. 678. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19944228/recurso-especial-resp-88161-sp-1996-0009565-5>>. Acesso em: 16 nov. 2014

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 68. Primeira Seção, julgado em 15 dez. 1992. Divulgado em 04 fev. 1993. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=sumula+68&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=sumula+68&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 17 maio 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 94. Primeira Seção, julgado em 22 fev. 1994. Divulgado em 28 fev. 1994. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=sumula+94&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=sumula+94&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 17 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário de n. 240785/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 08 dez 2014. Divulgado em 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28240785%2EENUME%2E+OU+240785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lw3hsjz>>. Acesso em 10 maio. 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário de n. 346084 / PR. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, julgado em 09 nov. 2005. Divulgado em 01 set. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28346084%2EENUME%2E+OU+346084%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k3t6fej>>. Acesso em 15 dez. 2014.

CARRAZZA, Roque A. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa, **Curso de Direito Comercial: Contrato, Falência, Recuperação de Empresas**, Volume 3, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa, **Curso de Direito Comercial: Empresa e estabelecimento; títulos de crédito**, Volume 1, 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa, **Curso de Direito Comercial: Sociedades**, Volume 2, 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direito a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumo frente ao regime não cumulativo das contribuições**, 1 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS**. Revista de Estudos Tributários, n.41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, p.126 e 127.

GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade no PIS e na COFINS**. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS**. Porto Alegre: Dialética, 2000, no prelo.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LISBOA, Roberto Senise. **Manual de Direito Civil: Contratos**, 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LUNELLI, Reinado Luiz. **Ajuste a Valor Presente**. Portal de Contabilidade. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/ajusteavalorpresente.htm>. Acesso em: 03 fev. 2015

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOMBELLI, Fernando. **Solução de Divergência nº 9**, de 28 de Abril de 2011. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/sdrfb13\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/sdrfb13_2011.htm)>. Acesso em: 23 abril. 2015

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**, 2 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISHER, Octávio Campos (Coord.) PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 47 e 48.

PAULSEN, Leandro ; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria geral e Contribuições em espécie**, 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**, 4. ed. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

Portal de Contabilidade. **Ativo Imobilizado**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/imobilizado.htm>>. Acesso em: 14 fev.2015.

SILVA NETO, Manoel Jorge. **Curso de Direito Constitucional**, 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

Zanluca, Júlio César. **Reserva de provisões**. Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/provisoesxreservas.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2015

ZILVETI, Fernando. **Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional**. In: COSTA, Alcides Jorge e outros. Direito Tributário atual nº19, São Paulo: Dialética, 2005, p.24-25.