

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

GILBERTO CASTRO BATISTA

**PIS E COFINS: PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS SOBRE O REGIME
NÃO CUMULATIVO**

SÃO PAULO

2015

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

GILBERTO CASTRO BATISTA

**PIS E COFINS: PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS SOBRE O REGIME
NÃO CUMULATIVO**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão -, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Professora Dra. Daniela de Andrade Braghetta

SÃO PAULO

2015

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

GILBERTO CASTRO BATISTA

**PIS E COFINS: PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS SOBRE O REGIME
NÃO CUMULATIVO**

Monografia apresentada à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo –
Coordenadoria Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão -, como
requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Daniela de Andrade Braghetta

Data da Aprovação: ____/____/____.

À, minha família, aos amigos e a todos que me ajudaram na concretização do trabalho.

AGRADECIMENTOS

Tenho que prestar profundos agradecimentos à minha família, que sempre garantiu todo o subsídio necessário para minha formação acadêmica e profissional, além de irrestrito apoio

Agradeço, outrossim, à professora e orientadora Daniela de Andrade Braghetta, pelas valiosas dicas a mim apresentadas, além de todo o apoio fornecido à elaboração do trabalho, especialmente por sua versatilidade e rapidez na comunicação.

Sou grato, também, aos amigos Paula Bianco, pelas tantas discussões e esclarecimentos, e Nelson Albino Neto, pelo incentivo e auxílio imensuráveis, em todos os aspectos.

Finalmente, registro a mais profunda gratidão por todos aqueles que auxiliaram na trajetória da minha formação jurídica.

RESUMO

Versa o presente trabalho sobre os principais temas controvertidos no âmbito da contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS sujeitas ao regime não cumulativo. Foi realizada análise de cunho preponderantemente constitucional, envolvendo o histórico normativo do regime e questões atuais, sempre buscando demonstrar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema. Dessa forma, foram questionados determinados pontos, em especial, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e, tidos como cruciais na matéria, com grande relevância teórica e prática. O trabalho buscou, sobretudo, apresentar respostas a temas que, majoritariamente, ainda aguardam desfecho nos tribunais superiores, ou, quando menos, chamar a atenção para a problemática de uma tributação extremamente complexa e onerosa ao contribuinte.

Palavras-chave: PIS. COFINS. Não cumulatividade. Insumos.

ABSTRACT

This paper examines the major controversial issues in the context of contribution to the “Programa de Integração Social” - PIS and “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social” subject to non-cumulative regime. Mainly constitutional nature of analysis was carried out, involving the legislative history of the system and current issues, always seeking to demonstrate the doctrinal and jurisprudential position on the issue. In addition, certain points were questioned in particular the Law 10.637/2002 and 10.833/2003 and thought to be crucial in this area with great theoretical and practical relevance. The work sought, above all, provide answers to questions that mostly still await outcome in the higher courts, or at least draw attention to the problem of an extremely complex and costly taxation to the taxpayer.

Key words: PIS. COFINS. Non cumulative. Inputs.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abr.	Abril
Ago.	Agosto
AI	Agravo de Instrumento
Amp.	Ampliada
Art.	Artigo
Atual.	Atualizada
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
Coord.	Coordenador
CPC	Código de Processo Civil
CRSF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
Dez.	Dezembro
DF	Distrito Federal
DJ	Diário da Justiça
DJe	Diário da Justiça Eletrônico
Ed.	Edição
Fev.	Fevereiro
J.	Julgado
Jul.	Julho
LC	Lei Complementar
Mai	Maior
Min.	Ministro
MS	Mandado de Segurança

Nº	Número
No.	<i>Number</i>
Nov.	Novembro
Out.	Outubro
P.	Página(s)
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RDT	Revista de Direito Tributário
Rel.	Relator(a)
REsp	Recurso Especial
Rev.	Revista
RS	Rio Grande do Sul
RT	Revista dos Tribunais
Set.	Setembro
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
V.	Volume

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	2
2.1 A não Cumulatividade do PIS/COFINS como Princípio Constitucional Tributário	2
2.2 O Alcance da não Cumulatividade no PIS/COFINS	3
3. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS SOBRE A CRIAÇÃO DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003	6
3.1 Possibilidade de Instituição de Regime não Cumulativo não previsto expressamente na Constituição Federal.....	6
3.2 Constitucionalidade da majoração das alíquotas do PIS/COFINS por meio de Medida Provisória.....	8
4. CONSTITUCIONALIDADE DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO DO PIS/COFINS: ANÁLISE FORMAL DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003	10
4.1 Sistema de eleição de contribuintes	10
4.2 Constitucionalidade da Existência de uma Lista de Fatores Passíveis de Tomada de Crédito	11
5. REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE MATERIAL ..	13
5.1 Definição do Conceito de Insumo	14
5.2 Impossibilidade de Vedação ao Crédito em Operações não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições na Operação Anterior	22
6. CONCLUSÃO.....	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar as principais controvérsias referentes ao regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Desde sua introdução no ordenamento jurídico, o regime mostrou-se repleto de incertezas, que colocaram em xeque o seu objetivo maior: a satisfação dos anseios sociais pela modernização do sistema tributário nacional.

Com efeito, mostrou-se louvável a intenção do legislador que, de um lado, buscou a neutralidade da tributação, em termo arrecadatórios e, de outro, evitar os efeitos maléficos da tributação dita “em cascata”, ou simplesmente cumulativa.

Todavia, a forma como veio à luz a não cumulatividade do PIS/COFINS, bem como sua operacionalização, sobretudo após ganhar *status* constitucional¹, revelaram um sistema repleto de irregularidades de incertezas, o que resultou, ao final das contas, em grande onerosidade ao contribuinte, especialmente diante de novas obrigações acessórias, restrições ao crédito do tributo e o risco de recebimento de autuações em virtude de uma legislação complexa.

Objetiva-se, no presente estudo, a análise dos principais pontos controversos desse sistema, especialmente sob o ponto de vista de adequação das normas aos princípios da Constituição Federal, com a esperança que tais discussões, frequentes na doutrina e jurisprudência pátria, de alguma forma, tenham um desfecho favorável a todos os setores da sociedade.

¹ Levando-se em conta que a legislação não cumulativa do PIS/COFINS é anterior à norma constitucional sobre a matéria

2. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1 A não Cumulatividade do PIS/COFINS como Princípio Constitucional Tributário

Inicialmente, é válido esclarecer-se a natureza da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, como premissa do presente estudo. Em que pese a controvérsia doutrinária sobre o tema², seguiremos a corrente que a classifica como um verdadeiro princípio constitucional tributário, da qual faz parte o professor Paulo de Barros Carvalho.

Segundo o aludido mestre, para o termo “princípio constitucional tributário”, é possível encontrar-se quatro usos distintos, enumerados da seguinte maneira: “a) como uma norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.”³.

Considerando tais usos, é possível, de forma mais geral, classificá-los em dois grupos: o primeiro, abarcando princípios do tipo “valor” e, o segundo, do tipo “limite objetivo”. Tal divisão binária diferencia, basicamente, diretrizes constitucionais não necessariamente expressas na estrutura da norma, daquelas em que o comando é imprescindível no suporte físico normativo constitucional.

² Para alguns autores, a não cumulatividade do PIS e da COFINS não é de cunho constitucional, limitando-se a mero regime cuja instituição encarrega-se a lei, conforme, por exemplo, expôs Bruno Fajersztajn, em interessante artigo da revista dialética do direito tributário 230, que, embora de sua posição ousemos discordar, entende da seguinte forma: “ (...) reafirma-se a posição de que a Constituição Federal não impõe um regime não cumulativo às contribuições em estudo. (...) não vislumbramos no texto e no contexto constitucional, uma não cumulatividade para as contribuições para o PIS e a COFINS”. O parágrafo 12 apenas estabelece que a lei ordinária definirá os setores em que a contribuição será não cumulativa, o que significa dizer que, pelo texto constitucional, é possível a convivência dos regimes cumulativo e não cumulativo.” Cita, a título de exemplo, Luís Eduardo Schoueri, Matheus Viana e Ricardo Mariz de Oliveira, que compartilham a mesma corrente doutrinária. (FAJERSZTAJN, Bruno. PIS e COFINS. Uma Proposta Objetiva para a Definição do Conceito de Insumo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 230, nov. 2014, p. 23)

Paulo de Barros, por outro lado, é bastante enfático: “Discordo, de forma veemente, dos argumentos que tentam subtrair da não cumulatividade a característica de princípio constitucional, atribuindo-lhe a qualidade de mera “técnica de tributação”. (CARVALHO. Paulo de Barros. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 40).

³CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 155

Dessa forma, é possível afirmar que o princípio constitucional da não cumulatividade se encaixa no gênero “limite objetivo⁴”, sendo da espécie “norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”, justamente em virtude de sua função: mediante o mecanismo que impõe a certos tributos, impede a tributação desenfreada e sucessiva de cada operação componente de uma cadeia.

Portanto, ratificando e complementando a premissa estabelecida no início do capítulo, temos duas afirmações: trata-se de efetivo princípio constitucional e o comando deve, necessariamente, estar fisicamente contido na estrutura da norma constitucional.

2.2 O Alcance da não Cumulatividade no PIS/COFINS

O princípio da não cumulatividade, na Constituição Federal, foi originalmente aplicado ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (art. 153 § 3º, II da CF), ao Imposto sobre Produtos industrializados – IPI (arts. 155, § 2º, I, da CF), aos impostos de competência residual (art. 154, I, da CF) e às outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social (art. 195, § 4º da CF).

Para ambos os impostos – IPI e ICMS – a Constituição trouxe a exata norma de limitação objetiva, da seguinte forma: “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, para o primeiro, e “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, com a ressalva de que não haveria aproveitamento de crédito quando se tratasse de isenção ou não-incidência, salvo determinação legal contrária, para o segundo.

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foi alterado o texto do art. 195 da Constituição Federal, tendo passado a constar uma nova hipótese de não cumulatividade, aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS, específica para determinados setores da economia, da seguinte forma:

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

⁴Segundo Paulo de Barros, “O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.” (CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 176)

Verifica-se, pois, que a regra constitucional da sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS não trouxe qualquer disposição quanto à forma como ocorreria essa não cumulatividade, tampouco exceção expressa quanto a sua aplicabilidade, contrariamente ao que se passa com o IPI e o ICMS.

Por outro lado, verifica-se que a norma contida no art. 195, § 12 da Constituição Federal delega ao legislador ordinário unicamente a escolha de aplicação do princípio a determinados setores da economia, jamais, repita-se, a forma como o princípio deveria ser aplicado.

Desse breve estudo, já é possível a conclusão de que, estabelecidos pelo legislador ordinário os setores da atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS serão não cumulativos, o princípio da não cumulatividade será aplicado irrestritamente às contribuições, de sorte que qualquer óbice configurará inequívoca hipótese de inconstitucionalidade.

Oportuno, neste ponto, citar a posição de Fabiana Del Padre Tomé, que de forma clara afirma que “a disposição constitucional autoriza que o legislador, ao instituir as contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita, escolha fazê-lo de forma cumulativa ou não. Porém, caso pretenda a implantação da não-cumulatividade àqueles tributos, cabe-lhe tão somente indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, contudo, limitar o direito ao crédito”⁵.

É evidente que operacionalização não cumulatividade não deve ser compreendida nos termos exatos dos arts. 153 § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal (relativos ao ICMS e ao IPI), vez que os impostos e os respectivos créditos estão intrinsecamente ligados, respectivamente, ao produto industrializado, mercadoria ou serviço; ao passo que as contribuições incidem sobre o faturamento. Por outro lado, quanto ao princípio em si, perfeitamente cabível a aplicação das referidas normas, conforme ensinam Paulo Camargo Tedesco⁶ e Paulo de Barros Carvalho⁷, e, de forma bastante prática, observa Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini⁸:

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do Conceito de “Insumo” para a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Derivação e Positivação no Direito Tributário. São Paulo: Ed. Noeses, 2011, p. 42

⁶ “Deveras, se a não-cumulatividade está prevista na Constituição, obviamente se trata de expressão com carga semântica já definida, sob pena de se considerar que a inserção do §12 ao art. 195 em nada inovou pg 970 (...) assim, a não-cumulatividade é norma com significação obtida integralmente a partir da interpretação do texto constitucional. Tal peculiaridade a transforma em norma de eficácia plena, que não permite qualquer espécie de restrição infraconstitucional(„) (TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno, Maciel dos. A Não Cumulatividade da CONFIS e da Contribuição ao PIS. Direito Tributário: impostos municipais e contribuições /

“Vale salientar que é inconcebível pretender duas espécies de não cumulatividade, uma para o IPI e o ICMS e outra para as contribuições PIS/Cofins, pois tal concepção entraria em conflito com a própria realidade econômica dos referidos tributos, vez que a não cumulatividade implica na análise da repercussão econômica do tributo, e não da identificação de sua repercussão jurídica”.

Inclusive, há que se levar em conta a própria significação do vocábulo “cumulatividade”. Em mera pesquisa em qualquer dicionário, tem-se que, “cumular” possui o significado de acumular, somar, crescer. No Direito Tributário, analogicamente, a cumulatividade significa a incidência de um mesmo tributo dentro de uma cadeia de operações.

Destarte, parece lógico concluir-se que a Constituição Federal, ao admitir a existência do PIS/COFINS não cumulativo, o fez sem qualquer restrição, ou seja, admitindo-se o creditamento total dos recolhimentos efetuados a título das contribuições em etapas anteriores.

E mais, sendo a não cumulatividade um limite objetivo, dificilmente encontraria situações de choque entre outros princípios, o que resultaria na clássica solução do sopesamento de valores. Em outras palavras, não há justificativa, tampouco arrimo constitucional para que o princípio seja, de qualquer forma, mitigado.

Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito Organizadores. São Paulo: ED. Revista dos Tribunais, 2011, p. 971.)

⁷ “Do exame sistemático do Texto Magno, entretanto, podemos concluir que o conceito de “não cumulatividade” utilizado pela Constituição da República é uniforme. Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.” (CARVALHO. Paulo de Barros. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 40).

⁸ SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 72-73.

3. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS SOBRE A CRIAÇÃO DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

3.1 Possibilidade de Instituição de Regime não Cumulativo não previsto expressamente na Constituição Federal

No âmbito legal, disciplinam a contribuições ao PIS e a COFINS não cumulativos, respectivamente, as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, resultantes da conversão das Medidas Provisórias nº 66/2002 e 135/2003.

As medidas provisórias foram editadas com a suposta finalidade de modernizar o sistema tributário nacional, sem que, no entanto, fosse alterada a carga tributária sobre os contribuintes, o que se pretendeu fazer mediante o aumento das alíquotas do PIS/COFINS, em contrapartida à sua nova sistemática não cumulativa, conforme constou na própria exposição de motivos das aludidas MPs, abaixo reproduzido, respectivamente, ao PIS e à COFINS:

“3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

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

Vislumbra-se, neste momento, um ponto curioso. A não cumulatividade do PIS/COFINS parece ter sido instituída para o fim de tão somente modernizar a cadeia econômica produtiva (considerando, portanto, apenas o aspecto prático resultante da aplicação da norma), e não levando em conta o princípio da não cumulatividade, tanto que a norma faz menção a possibilidade de limitação por meio de Instrução Normativa⁹, lembrando-se, inclusive, que as MPs 66/2002 e 135/2003, bem como as leis delas decorrentes são anteriores à Emenda Constitucional nº 42/2003, publicada em dezembro de 2003, que acrescentou o §12º do art. 195 da Constituição.

⁹ Conforme constou na exposição de motivos: “7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.”

Portanto, o fato de inexistir uma norma limitadora até aquele momento parece mesmo ter sido determinante para a ocorrência das distorções trazidas pela legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o que será melhor explicado em tópico próprio.

Por ora, surge a seguinte indagação: inexistindo, à época, a norma limitadora constitucional (art.195, §12), estaria o legislador liberado para instituir a não cumulatividade ao PIS/COFINS? Seriam Medidas Provisórias e as Leis passíveis de serem declaradas inconstitucionais por esse motivo?

Entendemos que não. Muito embora tenhamos adotado, por um lado, a premissa da necessidade de norma explícita na Constituição Federal no tocante à obrigatoriedade da aplicação do princípio da não cumulatividade para os casos que prevê, por outro, a sua ausência não implica necessariamente em proibição da utilização do instituto.

Em outras palavras, a não cumulatividade, como princípio constitucional, necessita estar expressa no texto. Como técnica de tributação, no entanto, pode ser utilizada pelo legislador a qualquer momento, vez que, nessa circunstância, a não cumulatividade terá como fundamento de validade constitucional outros princípios, tais como da capacidade contributiva e não confisco¹⁰.

No sentido da ausência da proibição da não cumulatividade, vale citar o entendimento de Kiyoshi Harada: “Sé é verdade que não havia previsão de não cumulatividade antes da Emenda 42/03 é verdade, também, que não havia qualquer vedação constitucional expressa ou implícita que proibisse o legislador ordinário de conferir a não cumulatividade das contribuições sociais referidas. Após a Emenda nº 42/03 a não cumulatividade passou a ser obrigatória”¹¹. Da mesma forma, entende Ives Gandra da Silva Martins¹².

¹⁰ Paulo de Barros, ao diferenciar os princípios do tipo “valor” e do tipo “limite objetivo”, deixa claro o conteúdo significativo da não cumulatividade, que tem por arrimo certos valores: “É um limite objetivo que se dirige, imediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, do respeito à capacidade contributiva do administrado e da uniformidade na distribuição da carga tributária”(CARVALHO. Paulo de Barros. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 40).

Complementando, oportuno citar o entendimento de José Eduardo Soares de Melo: “Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva contêm congruência com o princípio da não cumulatividade. O objetivo último da produção, circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. este, por sua vez, submetem-se ao mencionado comando (art. 170 e seguintes da CF/88), que lhes impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social.

Tais comandos são endereçados ao legislador ordinário. A incumbe a tarefa de instituir tributos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica.” MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Contribuições Sociais – Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2005, p. 197.

No entanto, com a edição da emenda constitucional 42/2003, a não cumulatividade do PIS/COFINS ganha efetiva roupagem constitucional, com o estabelecimento de limites e a delegação ao legislador do campo de atuação do princípio, tendo sido observado o fenômeno da recepção, conforme observa Paulo Camargo Tedesco¹³.

3.2 Constitucionalidade da majoração das alíquotas do PIS/COFINS por meio de Medida Provisória

Prosseguindo na análise da constitucionalidade da introdução das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 no ordenamento jurídico, conclusão oposta ao do tópico anterior é obtida.

Como já dito, as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são resultado da conversão das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03. Ocorre que tais medidas provisórias violam frontalmente a norma contida no art. 146 da Constituição Federal (introduzida pela Emenda Constitucional nº 32/2001), segundo a qual “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive”.

Dessa forma, a vedação constitucional aplica-se ao lapso temporal de 1º de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001, o que engloba, portanto, a Emenda Constitucional nº 20/98, a qual, por sua vez, alterou o artigo 195, I, “b” e § 9º (antes de ser alterado pela posterior Emenda Constitucional 47/05) da Constituição, ao permitir a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita ou faturamento, bem como a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas¹⁴.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 19.

¹³ “No caso ora em estudo, considerando a expressa aspiração das medidas provisórias em foco de que a Cofins e a Contribuição ao PIS incidissem exclusivamente sobre o valor agregado, ocorreu o fenômeno da recepção das MedProv 66/2002 e 135/2003, convertidas nas Leis 10.637/2002 e 10833/2003, pela Constituição com a redação dada pela EC 42/2003.

Assim, com a edição de tal alteração constitucional, referidas leis passaram a ter novo fundamento de validade e, por isso, devem ser interpretadas de acordo com os novos parâmetros estabelecidos constitucionalmente para a não-cumulatividade.” (TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno, Maciel dos. A Não Cumulatividade da CONFIS e da Contribuição ao PIS. Direito Tributário: impostos municipais e contribuições / Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito Organizadores. São Paulo: ED. Revista dos Tribunais, 2011, p. 969)

¹⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Portanto, evidente a inconstitucionalidade das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03 e, em decorrência, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, vez que, justamente, regulamentam o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, ao determinarem como base de cálculo do PIS/COFINS a receita bruta, bem como ao majorar as suas alíquotas e estipular bases de cálculo diferenciadas, conforme observa Mario Oliveira da Costa¹⁵ e Solon Sehn¹⁶⁻¹⁷.

Sobre tal discussão, que já há algum tempo vem ocupando o Poder Judiciário, tamanha sua controvérsia e importância, foi reconhecida a existência de repercussão geral¹⁸ por parte do Supremo Tribunal Federal, que ainda irá se manifestar definitivamente sobre o assunto.

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)
 b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)
 (...)

§ 9º - As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (redação dada pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

¹⁵ Todavia, foram editadas as Medidas Provisórias ns. 66/02 e 135/03, que estabeleceram um novo regime de apuração do PIS e da COFINS, elegendo como fato gerador e base de cálculo “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, sobre o qual deverão ser aplicadas, respectivamente, “a alíquota de 1,65%” e “a alíquota de 7,6%” e descontado o valor correspondente a créditos calculados em relação a bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo, ficando excepcionadas do regime, contudo, determinadas receitas e pessoas jurídicas, que permanecem sujeitas às normas da legislação do PIS e da COFINS, vigentes anteriormente a estas Medidas Provisórias (não se lhes aplicando as disposições relativas ao regime não cumulativo).

Verifica-se, nitidamente, que, ao assim dispor, pretendeu-se regular, por medida provisória, dispositivos do art. 195 da Constituição Federal cuja redação foi alterada pela Emenda Constitucional nº 20/98, de 15 de dezembro de 1998. (<http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/aspectos-polemicos-de-pis-cofins-xxxviii/>)

¹⁶ “Parte da Jurisprudência, porém, interpreta que a Medida Provisória nº 135/2003 não seria inconstitucional, porque, a rigor, limitou-se a instituir o tributo, sem regulamentar o art. 195, I, “b”, da Constituição. Trata-se, contudo, de um entendimento insustentável, uma vez que é justamente mediante a instituição do tributo que se regulamenta uma regra constitucional de competência tributária” (SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quarter Latin, 2011, p. 141)

¹⁷ Muito embora o ilustre autor entenda que a inconstitucionalidade se restrinja às Medidas provisórias, não atingindo as leis, portanto.

¹⁸ Tema nº 337; *leading case*: Recurso Extraordinário nº 607.642/RG

4. CONSTITUCIONALIDADE DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO DO PIS/COFINS: ANÁLISE FORMAL DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

4.1. Sistema de eleição de contribuintes

Em que pese a aparente inconstitucionalidade na edição das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, como demonstrado, sigamos com a análise de sua constitucionalidade sob outros aspectos, vez que as normas permanecem válidas e vigentes no sistema tributário.

Nessa senda, mostra-se mesmo difícil o entendimento pela constitucionalidade das normas contidas no art. 10º das aludidas leis, especialmente daquelas normas que vedam o regime não cumulativo do PIS/COFINS às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, já manifestou entendimento contrário, em decisão proferida em sede de repercussão geral, quando do julgamento do Recurso Extraordinário no 559.937/RS, cujo argumento é evidenciado no seguinte trecho do acórdão: “A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF”.

Posição da qual discordamos, uma vez que é evidente a contrariedade à norma do art. 195, § 12 da Constituição Federal “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

Em que pese o entendimento pela ausência de violação ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF), é cristalina a violação ao princípio da não cumulatividade, até mesmo porque, como já mencionado várias vezes no presente estudo, não parece coerente falar-se em sopesamento de valores – se é que se aplica ao caso – uma vez que a não cumulatividade, como princípio constitucional, é expresso e limitador, configurando clara norma proibitiva: não cumular incidência de tributo.

Ademais, tal princípio é absolutamente impregnado de tantos outros valores, dentre os quais se destaca a isonomia, não havendo mesmo qualquer justificativa para que fosse o princípio mitigado para empresas que optaram pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, mas tão somente há permissão para que o legislador ordinário definisse

os setores da atividade econômica para os quais a incidência do PIS/COFINS seria não cumulativa.

4.2 – Constitucionalidade da Existência de uma Lista de Fatores Passíveis de Tomada de Crédito

Quanto à operacionalização da não cumulatividade do PIS/COFINS, as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 determinaram a utilização de técnica segundo a qual o tributo é calculado mediante a aplicação das alíquotas sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica, e, na sequência, são descontados determinados créditos, oriundos da aplicação daquelas alíquotas sobre o valor pelos quais foram adquiridos os itens constantes nos incisos do art. 3º de ambas as leis.

Dessa forma, ambas as leis elencaram em seu artigo 3º os itens passíveis de geração de crédito, que serão melhor estudados no próximo capítulo, inclusive quanto ao conceito de insumo. O que importa assinalar nesse momento, brevemente, é a constitucionalidade dessa eleição de itens, ou seja, se haveria permissão constitucional para que o legislador indicasse determinados bens, serviços ou despesas em detrimentos de outras, levando-se em conta que a Constituição lhe delegou unicamente a eleição dos setores da economia aos quais haveria a incidência não cumulativa do PIS/COFINS. Em outras palavras, há legitimidade na indicação direta de fatores específicos?

Segundo Adolpho Bergamini¹⁹, não há inconstitucionalidade na simples existência de uma lista de itens que geram créditos de PIS/COFINS, vez que se trata, na realidade, de uma forma de regulamentação do § 12 do art. 195 da Constituição, pois, a partir dos itens elencados, é possível verificar-se a quais setores da economia a não cumulatividade se faz presente.

¹⁹ A pretexto de introduzir a não-cumulatividade do PIS/COFINS, as Leis no. 10.637/02 e 10.833/03 criaram um sistema legal de créditos para posterior abatimento com débitos das contribuições. A apropriação desses créditos se dá em razão de certas despesas taxativamente descritos no artigo 3º de ambas as legislações.

Deste dispositivo, verifica-se que inicialmente a regra contida no artigo 195, §12, da Constituição Federal foi cumprida porque foram eleitos os setores da economia que se beneficiam do regime não-cumulativo das contribuições, afinal: (i) pelos incisos I, VIII e IX, os comerciantes foram incluídos na não-cumulatividade; (ii) pelos incisos II e VI, também o setor industrial foi incluído no regime; e (iii) pelos incisos III, IV, V e VII, os prestadores de serviços podem se beneficiar da não-cumulatividade porque, nestes incisos, estão previstas despesas que podem ser suportadas por eles. (http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3130)

Ocorre, no entanto, que o artigo 3º da legislação do PIS/COFINS não cumulativo não se limita à indicação dos itens que resultam em crédito do tributo, visto que também institui uma relação de restrições à tomada de crédito, resultando em uma tributação cumulativa, e com elevadíssima alíquota, a ser suportada por determinados sujeitos da cadeia de operações.

Nesse aspecto, novamente não andou bem o legislador, vez que, como já dito diversas vezes, não há na Constituição qualquer norma que autorize vedação de utilização de crédito no âmbito do PIS/COFINS não cumulativo.

5. REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE MATERIAL

Conforme mencionado no capítulo anterior, visando a operacionalização da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, o legislador elencou, nos incisos do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os fatores em que são permitidos e vedados a tomada de crédito para o cálculo do valor dos tributos, elaborando verdadeira lista²⁰, reproduzida a seguir (com exceção do inciso III, válido apenas para a COFINS):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

²⁰ Muito embora a Constituição não tenha designado ao legislador, a lista é de extrema relevância, especialmente para segurança jurídica. Dessa forma, pode-se afirmar que a lista confere a operacionalização do sistema não cumulativo.

- III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;
- IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.
- § 2º Não dará direito a crédito o valor:
 - I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e
 - II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

O primeiro questionamento que se observa é quanto à natureza de tal lista, se taxativa ou exemplificativa. Em que pese a existência de posições doutrinárias em sentido contrário, adotaremos aqui o entendimento de Bruno Fajersztajn²¹, ao considerar a lista taxativa, no sentido de ser incabível quaisquer outras hipóteses além das previstas, porém, permitindo uma interpretação ampla quanto aos seus itens, a exemplo do que ocorre no Imposto Sobre Serviços.

Com efeito, tal afirmação parece mesmo verdadeira, especialmente ao considerarmos que a lista trazida pelo legislador cuidou de mencionar tanto as hipóteses que permitem como também as que proíbem o creditamento no cálculo contribuições, muito embora tenha deixado em alguns dos itens certo espaço para mais de uma interpretação, o que se evidencia, por exemplo, quando faz uso do termo “insumo”.

Trataremos, a seguir, de alguns dos incisos do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 com maior controvérsia doutrinária e jurisprudencial, seja quanto a questões interpretativas, ou mesmo à sua legalidade e constitucionalidade.

5.1 Definição do Conceito de Insumo

Da leitura do inciso II do art. 3º da das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, merece destaque o vocábulo “insumo”. Semanticamente, insumo refere-se a um conjunto de elementos ligados diretamente a um fim específico, o que remete a um verdadeiro universo de possibilidades.

²¹ Em suas palavras, “Neste contexto, deve-se pontuar que, embora a lista de itens geradores de crédito prevista na lei seja **taxativa**, a interpretação de cada um dos seus itens pode ser **extensiva** para que atinja a finalidade da lei. Cada item gerador de crédito pode ser interpretado de forma ampla e abrangente com o objetivo de evitar o efeito cascata.” (FAJERSZTAJN, Bruno. PIS e COFINS. Uma Proposta Objetiva para a Definição do Conceito de Insumo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 230, nov. 2014, p. 28)

No entanto, diferentemente do universo, a interpretação da regra jurídica deve conter limitações, evitando-se abusos e mantendo-se fiel aos seus fins específicos, em consonância com as diretrizes do sistema jurídico.

Supostamente com a finalidade de garantir a correta interpretação a essas normas (relativamente ao termo insumo), a Receita Federal, por meio dos arts. 66 e 8º das Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, relativas, respectivamente, ao PIS e à COFINS, tratou de definir o termo, da seguinte forma²²:

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

§5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)”

Em rápida análise das normas citadas, é rapidamente verificável a grande similaridade da sistemática utilizada no IPI²³, o que é absolutamente inviável às contribuições em apreço.

²² Foram colacionadas, a título de exemplo, as normas do art. 66, §5º, da IN 247/02, semelhantes àquelas contidas no art. 8º, §4º, da IN 404/04.

²³ Verifica-se com clareza tal similitude na leitura do art. 4º do Decreto 7212/2010 :

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

Isso porque, reitere-se, o IPI e as contribuições ao PIS e à COFINS são tributos absolutamente diferentes, e que implicam em uma sistemática não cumulativa também diferente^{24,25}, o que é evidenciado pelo próprio critério material de suas regras matrizes: No caso do IPI, temos três possibilidades - industrializar produto, importar produto industrializado e arrematar em leilão produto industrializado. Nessas três hipóteses, temos a aplicação da não cumulatividade de forma vinculada ao próprio produto, evitando-se que na saída haja cumulação de imposto.

Tais normas são decorrentes de norma constitucional que regra a não cumulatividade do IPI, a ser efetuada “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores²⁶”, o que já pressupõe que o valor do tributo acompanhará aquele bem industrializado.

Assim, relativamente à não cumulatividade do IPI, é verificável o critério do crédito físico, isto é, o crédito do imposto a ser abatido na operação subsequente acompanha a própria mercadoria, tanto que, dentro de determinada cadeia de operações de industrialização, verificar-se-á o destaque do IPI devido na própria nota fiscal do produto.

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).”

²⁴ Oportuno citar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho: “Se focarmos antes as similitudes que as diferenças, verificaremos que o único aspecto comum a esses enunciados normativos é o atendimento à diretriz da não cumulatividade, estipulada de forma precisa pelo constituinte, que determinou os termos de sua operacionalização, isto é, a técnica a ser empregada para atingir a exigência não cumulativa desses impostos: compensa-se o que for devido em, cada operação com o montante relativo às anteriores. É inquestionável a presença efetiva do princípio da não cumulatividade do IPI e do ICMS, como também indisputável é a restrição que o constituinte formulou ao tratar deste último imposto. Vislumbrar idêntico tratamento ao IPI é fabricar prescrições, em manifestação cerebrina, atribuindo-as a um pseudolegislator constitucional, que muito distante esteve de tais chucubrações” aspectos – pbc – p 42.

²⁵ No mesmo sentido, pontua Lenadro Paulsen:

“a) A não cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) A receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) A não cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias”(PAULSEN, Leandro / VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 195)

²⁶ Art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

Ainda quanto ao tema, bem elucida Fabiana Del Padre Tome²⁷:

“Como o IPI incide sobre o valor do produto industrializado, o crédito decorre da aquisição dos bens e serviços empregados para a fabricação do produto final. No caso do ICMS, a entrada das mercadorias destinadas à revenda faz nascer créditos desse imposto, por ser ele calculado segundo o valor da comercialização de tais bens. Mas, quanto ao PIS e COFINS, a forma operacional da não-cumulatividade afasta-se totalmente das regras aplicáveis aos impostos sobre a circulação e produção de bens (ICMS e IPI). Sendo tais tributos incidentes sobre as receitas, os créditos não decorrem da compra e venda de bens e serviços específicos, inexistindo exigência de vínculo algum entre as compras e as vendas, ou entre as entradas e saídas. Nem poderia fazê-lo o legislador, tendo em vista que o PIS e a COFINS não incidem sobre a circulação de bens ou serviços, mas sobre as receitas.”

Nessa mesma linha, entende Rafaela Sabino Caliman Wild²⁸:

“A não cumulatividade das contribuições não guarda nenhuma relação com a não cumulatividade do IPI. Trata-se de tributos com materialidades totalmente distintas, sendo inaplicável subsidiariamente o conceito restritivo de insumos contido na legislação do IPI.

O conceito de insumos para fins da contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS deve ser entendido como todos os custos diretos e indiretos de produção incorridos pelo contribuinte para o desenvolvimento de sua atividade.”

Nas contribuições, por outro lado, temos o critério material “auferir receita”, ou seja, não há qualquer vinculação do tributo a determinado produto ou serviço adquirido. Por isso, não há como considerar-se o termo “insumo” tal qual se consideraria para fins de IPI.

Deveras, nas contribuições ao PIS e a COFINS, observa-se que o crédito do imposto não é físico, mas sim financeiro. Ao invés do crédito tributário acompanhar o produto, ele será calculado levando-se em conta o valor de todos os bens ou serviços adquiridos pela pessoa jurídica passíveis de tomada de crédito, e calculados mediante a aplicação das respectivas alíquotas, independentemente de sua posterior saída.

Portanto, inexistindo a vinculação do crédito ao produto ou serviço, não há que se considerar a utilização de mecanismo próprio do IPI, ou, conforme entende Demétrius André Tomkiw, “Se somente os insumos diretamente aplicados nos produtos vendidos geram direito ao crédito, então a não cumulatividade seria de incidências sobre “produto” e não sobre o

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do Conceito de “Insumo” para a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo: Ed. Noeses, 2011, p. 435.

²⁸ WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do Conceito de “Insumos” para Fins de Crédito das Contribuições para o PIS e a COFINS não Cumulativas. Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, jan. 2013, p. 104.

“faturamento”. O PIS/COFINS não é tributo que incide sobre a renda, nem sobre o produto. É, sim, tributo que incide sobre o faturamento. Portanto, o que confere crédito não é aquilo que se aplica no produto vendido, mas, sim, aquilo que é necessário para obtenção do faturamento”.²⁹

Alem de tal incompatibilidade, dada a natureza dos tributos, destaca-se que as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 consideram, para fins de creditamento, somente os insumos diretos, ou seja, aqueles imediatamente relacionados ao bem produzido.

Tais restrições, evidentemente, trazem efeitos devastadores. A começar, porque violam frontalmente o princípio da não cumulatividade, permitindo a tão indesejada “tributação em cascata” dentro da cadeia de operações produtivas e, com alíquota consideravelmente superior à sistemática cumulativa do PIS/COFINS. Não fosse o bastante, o aumento do custo de produção que acarretam essas irregularidades causam distorções no sistema produtivo, como a verticalização de empresas³⁰.

Por outro lado, também não parece acertado considerar quaisquer gastos da empresa como hipóteses de creditamento do PIS/COFINS, o que aproximaria muito o conceito de insumo ao de “despesa necessária”, trazido pela legislação do imposto de renda, inapropriado, inclusive pela impossibilidade de igual tratamento a tributos distintos, como já mencionado no caso do IPI.³¹⁻³²

²⁹ TOMKIW, Demetrius André. Não Cumulatividade de PIS/COFINS: Insumos Suscetíveis de Apropriação de Créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 207, mar. 2014, p. 40.

³⁰ Visando evitar a maior onerosidade advinda da tributação cumulativa, grandes empresas dispensam intermediários e passam a controlar toda ou grande parte da cadeia produtiva, o que resulta no fechamento de empresas menores, o que também pode causar prejuízos ao desenvolvimento de muitas regiões do país.

³¹ “A interpretação do termo “insumo” empregado nas Leis nos 10.637 e 10.933/2003 pelo órgãos julgadores e pela Receita Federal derivava da interpretação da não cumulatividade do IPI, e até do IR, restando distorcida a aplicação das leis retromencionadas, porquanto a natureza daqueles impostos é deveras distinta da natureza das contribuições.

E mais, a materialidade do PIS/COFINS é aferição de receitas, a qual ocorre a partir de uma série de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, os quais se manifestam por operações complexas e até mesmo circulares, ou seja, e maneira demasiadamente distinta dos ciclos que lastreiam as materialidades do IPI ou do IR. (PARISI, Fernanda Drummond. Reflexões Sobre Créditos de PIS e COFINS Calculados Sobre Frete de Vendas Na Sistemática Não-Cumulativa. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215, ago. 2013, p. 112.)

³² Fabiola Cassiano Keremidas, fazendo alusão às sistemáticas do IPI e do IRPJ, assim entende:

“A despeito das posições divergentes serem respeitáveis, aderimos à terceira corrente e defendemos que o sistema não cumulativo do PIS e COFINS não se identifica com o IPI, ICMS ou IRPJ. Em nosso entendimento o tributo é diverso, a sistemática é distinta, e não há necessidade de se aplicar um conceito preexistente simplesmente porque se trata de um conceito existente.

(...) Defendemos a existência de conceito próprio, interpretado de acordo com as regras de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico. Neste sentido, o conceito de insumo aplicável a esta nova sistemática seria extraído da análise do sistema como um todo” (KEREMIDAS, Fabiola Cassiano. Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF / Eduardo Borges – Coordenador. São Paulo: Quarter Latin, 2014, p. 66).

Assim, como forma a delinear o conceito de insumo, podemos considerar que, fisicamente, localiza-se entre a sistemática trazida pelo Imposto sobre Produtos Industrializados e pelo Imposto de Renda.

Nesse mesmo sentido vem entendendo o CARF, o que se observa das seguintes ementas:

“CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte. (Acórdão 3401-002.859; Processo 10768.003379/2006-95)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

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

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte. (Acórdão 3401-002.860; Processo 10768.004023/2006-79)

O Superior Tribunal de Justiça, embora ainda não tenha se pronunciado de forma definitiva³³, vem decidindo o tema com base nos termos da ementa abaixo:

³³ No momento, espera-se o final julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em que se pretende, com maior segurança jurídica, uma definição de quais despesas podem ser consideradas insumos, dentre as várias hipóteses questionadas naqueles autos, que, referente a uma grande indústria do setor alimentício, deverá servir para tantos outros contribuintes de setores diversos.

Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa". Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013"; AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013; AgRg no REsp 1395442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015.

(AGRESP 201401725422 AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1484729 HUMBERTO MARTINS DJE DATA:06/05/2015 segunda turma)

Na mesma linha, oportuno citar as palavras de Bruno Fajersztajn: “Dadas as peculiaridades da legislação que rege as contribuições, o conceito de insumo deve ser extraído a partir da interpretação das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 especificamente, sem a adoção de conceitos e regras de outros tributos.”³⁴

Portanto, na ausência de uma definição legal específica, nos parece mais adequada a conceituação simples, porém, brilhante, do mencionado autor: “insumo é todo gasto que possua vinculação com a produção, ainda que de forma indireta”^{35,36,37}.

Igualmente brilhante, a fundamentação do voto proferido no acórdão nº 3302001.916 pela Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, que vem sendo frequentemente reproduzido nas decisões do CARF:

“Tenho para mim que o legislador infraconstitucional, ao definir ao ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos

³⁴ FAJERSZTAJN, Bruno. PIS e COFINS. Uma Proposta Objetiva para a Definição do Conceito de Insumo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 230, nov. 2014, p. 28.

³⁵ _____, p. 34.

³⁶ Outra definição bastante interessante: “insumo é um meio material ou imaterial que precisa ser empregado, para se atingir um fim, seja tangível ou intangível” ARAÚJO, Elaine Cristina de / SOUZA, Katia Luiza Nobre de. Créditos do PIS/Pasep e da COFINS. 1ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2014, p. 186).

³⁷ Para Hugo de Brito:

“Sabemos todos que as palavras geralmente têm mais de um significado, e que a opção por um dos significados possíveis deve ser feita, em cada caso, considerando-se sobretudo o contexto. Em relação à palavra insumo, na linguagem do Direito Tributário, não é diferente. Essa palavra tem mais de um significado adequado, a depender do contexto na qual seja empregada, merecendo especial atenção os significados, que são diversos, dessa palavra quando tratamos do Imposto sobre Produtos Industrializados, do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e das contribuições conhecidas como PIS/Cofins.

Esses tributos são, todos eles, não cumulativos, mas na disciplina jurídica de cada um deles a palavra insumo tem significado próprio, que decorre de elementos essenciais na determinação do valor a ser pago, que são diferentes em cada um deles. MACHADO. Hugo de Brito. Do Conceito de Insumo no Contexto da Não Cumulatividade dos Tributos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, ago. 2014, p. 66)

particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

(...)com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302001.916)

De forma semelhante, observa Robson Maia Lins³⁸:

“Não há dúvidas, no entanto, que a receita bruta, aparecendo como um resultado (um *output*), apenas se faz possível graças a entrada (input) de certos elementos que, sendo processados de acordo com as operações necessárias à consecução do objeto social, proporcionam o ingresso de recursos de maneira definitiva para a pessoa que desenvolve tais processos.”

Portanto, o cálculo do PIS/COFINS não cumulativo, mais que em qualquer outro tributo, requer detalhada análise da atividade econômica do contribuinte, o que afasta ainda mais a inicialmente almejada eficiência tributária dessas contribuições na forma não cumulativa.

A título de exemplo, podemos citar os gastos com propaganda e marketing, imprescindíveis em diversos setores, como bem aponta Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Castagna e Rogério Gandra da Silva Martins³⁹:

“é incontestado o fato de que as despesas com propaganda e marketing, sobretudo para diversas atividades empresariais, são muitas vezes absolutamente necessárias, razoáveis e efetivas para a produção de receitas e a manutenção da respectiva fonte produtora, caracterizando-se como operacional na dicção do citado artigo 299 do RIR/99.

O marketing congrega todos os esforços estratégicos e de comunicação, assumindo papel de vital importância para a própria sobrevivência de inúmeras atividades econômicas.

(...)

Com efeito, tanto a taxa para a emissão de boletos quanto as despesas com administradora de cartões de crédito encerram meios de pagamentos mais eficientes, modernos e largamente utilizados pelas redes de comércio e serviços que não apenas permitem maior comodidade aos clientes, mas também interferem na própria competitividade do estabelecimento comercial e, em última análise, na sua maior capacidade de produção de receitas e de desempenho de sua atividade comercial.”

³⁸ LINS, Robson Maia. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 357.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva / CASTAGNA, Ricardo / MARTINS, Rogério Gandra da Silva; Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, jan. 2013, p. 88-89.

Podemos citar, também, os equipamentos de proteção pessoal – EPI. Havendo obrigatoriedade legal da utilização de tais equipamentos, verifica-se a sua essencialidade, de forma a configurar claramente um insumo, conforme explica com Maurício Bellucci⁴⁰, ao analisar as recentes decisões do CARF:

“Vê-se, portanto, que o termo insumo ganha contornos próprios no campo do PIS e da Cofins, não refletindo o conceito encontrado na legislação do IPI, tampouco equivalente ao conceito de custos e despesas dedutíveis para fins de IRPJ. E, mais do que isso, é conceito relacional, na medida em que pode variar de empresa para empresa de acordo com a atividade exercida. Sua natureza repousa na percepção como elemento diretamente responsável pela produção de bens ou produtos destinados à venda, ainda que não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.”

Portanto, ainda que indiretos, não podem ser excluídos tais dispêndios do conceito de “insumo”, ou violada estará a não cumulatividade das contribuições.

5.2 Impossibilidade de Vedação ao Crédito em Operações não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições na Operação Anterior

Por fim, outra hipótese em que há aparente mitigação à não cumulatividade do PIS/COFINS diz respeito à norma proibitiva do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a seguir:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

Novamente, vislumbra-se a errônea vinculação do crédito ao bem ou serviço, em clara alusão à sistemática do IPI, inclusive no que tange ao crédito físico do tributo.

Pois bem. Além de inaplicáveis às contribuições ao PIS e à COFINS as normas próprias do IPI, como já demonstrado, é patente a inconstitucionalidade do dispositivo em questão, pois torna mesmo impossível a fruição da não cumulatividade, uma vez que, comercializado o produto na operação seguinte, tributável, haverá a incidência integral das

⁴⁰ BELLUCCI, Maurício. PIS/COFINS: Abatimento de Créditos Relativos a Gastos com Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual - EPI – Revista Dialética de Direito Tributário nº 222, mar. 2014, p. 157.

contribuições, resultando em um ganho nulo. Conforme bem observa Maurício Barros⁴¹, trata-se de mero “diferimento do tributo para a etapa seguinte”.

José Eduardo Soares de Melo⁴², fazendo referência à natureza financeira dos créditos do PIS/COFINS, não deixa qualquer dúvida quanto à inconstitucionalidade da vedação aproveitamento do crédito advindo de bens ou serviços não tributados no momento de sua aquisição:

“A sistemática de não-cumulatividade concernente às *contribuições sociais* compreende o “desconto de créditos” calculados em relação a diversas espécies de bens adquiridos, em relação aos quais aplicam-se alíquotas específicas, não sendo prevista a emissão de notas fiscais e registro em livros especiais, nem a necessidade de o crédito ser apropriado de conformidade com notas fiscais emitidas pelos fornecedores de bens.

Tendo em vista que o regime de compensação aplicável às contribuições considera “faturamento/receita” como componente de *débito* (e não operações com produtos industrializados, no caso do IPI), o denominado *crédito* decorre de valores relativos aos bens adquiridos pelo contribuinte, independente de terem se sujeitado a qualquer espécie de tributação (não há necessidade que o fornecedor de tais bens tenha recolhido ou não contribuições sobre faturamento/receita).

(...) se para efeito de crédito, no âmbito do IPI, tem-se reputado necessário que a aquisição de bens haja sido tributada pelo IPI, no âmbito das contribuições não há nenhuma previsão legal que as aquisições dos bens sofram incidência do PIS ou COFINS. Se a aquisição de bens com isenção, alíquota zero ou não-incidência do IPI não permite o respectivo crédito, a desoneração tributária de PIS e COFINS relativa à aquisição não impede o direito a crédito, porque este não é aproveitado em função de tributação anterior.”

Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins⁴³, de forma muito interessante, chamam a atenção para a natureza jurídica dos créditos de PIS e COFINS, desvinculando-os por completo da obrigação de uma etapa arrecadatória anterior:

“(..) os créditos fiscais autorizados pela legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS têm natureza jurídica de crédito concedido pelo Governo, ainda que por meio de lei, de recursos públicos transferidos sem qualquer vinculação ao tributo incidente na etapa anterior, e como tal, por se tratar de um valor concedido pela

⁴¹ “Com efeito, as alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04 vieram na contramão das novas exigências da Constituição Federal sobre a matéria, pois condiciona o aproveitamento dos créditos tributários à incidência das contribuições nas operações anteriores. Isso porque, em sendo a não cumulatividade princípio que visa a preservar a tributação apenas sobre o valor agregado, a existência de etapas desoneradas no meio da cadeia produtiva, tais como isenções, alíquota zero ou a não-incidência, sem o direito ao crédito, equivale a mero diferimento do tributo para a etapa seguinte, o que desfigura por completo a não-cumulatividade.

Por essa razão, a vedação do desconto de créditos relativos à aquisição de bens e serviços isentos ou não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS revela-se absolutamente inconstitucional, porquanto incompatível com o princípio da não-cumulatividade.” (BARROS, Maurício. PIS e COFINS na Teoria e na Prática: uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e não Cumulativo / PEIXOTO, Marcelo Magalhães / BERGAMINI, Adolpho – Coord. São Paulo: MP, 2009, p. 206).

⁴² MELO, José Eduardo Soares de. Direito Tributário Empresarial. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 236-237.

⁴³ FERNANDES, Edison Carlos / MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicações Contábil, Societária e Fiscal. São Paulo: Quarter Latin, 2007, p. 41

Administração Tributária, por meio da lei, não pode estar sujeito a outros tributos, especialmente ao IRPJ e à CSLL.”

Por fim, destacam⁴⁴ as principais características dos créditos de PIS e COFINS:

- “a) trata-se de recursos oriundos do Poder Público, ainda que por meio de renúncia fiscal, sujeita à Lei de Responsabilidade Fiscal;
 - b) total desvinculação com os valores recolhidos na operação anterior (de venda ou de prestação de serviços)
 - c) Destinação exclusivamente para o cumprimento de obrigação tributária cujo objeto seja as mesmas e próprias contribuições
- À luz desses três elementos, concluímos que os créditos fiscais previstos nas Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, têm natureza de subvenção pública.”

Dessa forma, evidenciada estará a inconstitucionalidade na vedação do aproveitamento do crédito de bens ou serviços adquiridos sem que tenha sido cobrado sobre eles o PIS/COFINS na operação anterior (contanto que revendidos ou sejam, de fato, insumos), seja qual for seu tratamento tributário na operação subsequente.

⁴⁴ FERNANDES, Edison Carlos / MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicações Contábil, Societária e Fiscal. São Paulo: Quarter Latin, 2007, p. 45.

6. CONCLUSÃO

Do presente estudo, conclui-se que a sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, advinda com a finalidade de modernizar a arrecadação, bem como afastar os inúmeros malefícios da tributação “em cascata”, infelizmente, não cumpre seu papel.

Em aspectos práticos, a tributação não cumulativa tornou mais onerosa a atividade econômica, resultado principalmente de restrições indevidas no sistema de compensação entre débito e crédito das contribuições e dos demais custos relativos a obrigações acessórias e ao próprio risco financeiro de uma legislação extremamente complicada.

No âmbito estritamente jurídico, incontáveis as hipóteses de inconstitucionalidade, percebidas desde a introdução das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que resultou em majoração de alíquota por meio de Medida Provisória (das quais são frutos de conversão), o que, à época, era vedado pelo art. 146 da Constituição Federal.

Além disso, levando-se em conta a premissa adotada, de que a não cumulatividade é um princípio constitucional (com fundamento de validade no atr. 195, § 12 da Constituição), mostram-se abusivas algumas normas contidas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em especial ao vincular a obrigatoriedade do regime não cumulativo à forma como são tributadas pelo Imposto de renda, quando deveria limitar-se a eleger os setores aos quais o regime seria aplicável.

Quanto ao aspecto puramente material, o legislador instituiu uma lista de fatores que gerariam crédito para fins de abatimento do tributo. Concluímos por sua constitucionalidade⁴⁵, uma vez que o legislador, além de não estar impedido a tanto, facilitou a operacionalidade do regime.

O ponto, talvez, mais controverso das Leis.. foi a utilização do termo “insumo”, especialmente após a edição das Instruções Normativas nºs 24....., que, a pretexto de interpretar o termo, evidentemente o restringiu, violando tanto a legislação quanto a Constituição Federal. A restrição é evidenciada pela utilização e sistemática própria do IPI, inaplicável ao PIS/COFINS.

Na ausência de uma definição legal do termo, a conclusão foi de que por “insumo”, deve-se entender pelos gastos incorridos em fatores ligados ao bem produzido ou ao serviço prestado, seja direta ou indiretamente, sempre levando-se em conta a imprescindibilidade de

⁴⁵ Considerando a premissa de que a lista é taxativa, porém, exemplificativa dentro de seus itens, a exemplo do que ocorre com o ISS

tais fatores, o que, na maioria das vezes, requer uma detida análise na atividade empresarial do contribuinte.

Finalmente, encontramos nova inconstitucionalidade na norma proibitiva constante no § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por violação direta ao princípio da não cumulatividade.

Diante de toda a matéria examinada, a conclusão final do presente estudo é que, embora nobre a intenção do legislador, de criar uma sistemática mais moderna e eficaz, que sempre contou com plena constitucionalidade, mesmo antes de introduzido o § 12 do art. 195 da Constituição, da forma como foi efetivada, mostrou-se, ao final de contas, inconstitucional e absolutamente oneroso aos contribuintes, seja por suas vedações à fruição da não cumulatividade, seja pela demasiada complexidade de suas normas.

Boa parte dos vícios apontados pode ter sido resultado da tardia introdução da norma constitucional que previa a não cumulatividade das contribuições, o que permitiu a criação de uma legislação sujeita a menores limites, o que não foi corrigido/modificado quando de sua introdução no sistema. Tudo isso aponta para a necessidade de uma reforma na sistemática dos tributos.

Com os rumores da unificação das contribuições, com o surgimento da possível “Contribuição Social sobre Receitas - CSR”, o que, por si só, já diminuiria a onerosidade desnecessária do PIS/COFINS, conforme observa Octávio Campos Fischer⁴⁶ espera-se uma profunda revisão em sua sistemática, que de fato prestigie a segurança jurídica, a justiça da tributação e os demais princípios consagrados pela Constituição Federal.

⁴⁶ “O passar dos anos mostra que não tem mais sentido encarar tais contribuições como se fossem dois tributos. Criados que foram em momentos distintos (LC nº 7/1970 e LC nº 70/1991), aos poucos, as constantes modificações legislativas aproximaram-nas cada vez mais, a ponto de entendermos que, exceto pelo aspecto da tradição, inclusive sua designação deveria abandonar a expressão “Contribuição ao PIS e “Cofins”, para ser adotada uma nomenclatura própria (por exemplo, “Contribuição Social sobre Receitas – CSR) e uma regulamentação unificada. Seria uma mudança simples, mas que tornaria tais tributos mais transparentes para o contribuinte.” (FISCHER, Octávio Campos. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013, p. 545).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Elaine Cristina de / SOUZA, Katia Luiza Nobre de. Créditos do PIS/Pasep e da COFINS. 1ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2014.

BELLUCCI, Maurício. PIS/COFINS: Abatimento de Créditos Relativos a Gastos com Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual - EPI – Revista Dialética de Direito Tributário nº 222, mar. 2014.

BARROS, Maurício. PIS e COFINS na Teoria e na Prática: uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e não Cumulativo / PEIXOTO, Marcelo Magalhães / BERGAMINI, Adolpho – Coord. São Paulo: MP, 2009.

CARVALHO. Paulo de Barros. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

_____. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FAJERSZTAJN, Bruno. PIS e COFINS. Uma Proposta Objetiva para a Definição do Conceito de Insumo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 230, nov. 2014.

FERNANDES, Edison Carlos / MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicações Contábil, Societária e Fiscal. São Paulo: Quarter Latin, 2007.

FISCHER, Octávio Campos. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

HARADA, Kiyoshi. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

HARADA, Kiyoshi. Contribuições Sociais – Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2005

LINS, Robson Maia. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Do Conceito de Insumo no Contexto da Não Cumulatividade dos Tributos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, ago. 2014.

KEREMIDAS, Fabiola Cassiano. Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF / Eduardo Borges – Coordenador. São Paulo: Quarter Latin, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva / CASTAGNA, Ricardo / MARTINS, Rogério Gandra da Silva; Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, jan. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de / LIPPO, Luiz Francisco. A não Cumulatividade Tributária. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Direito Tributário Empresarial. São Paulo: Quarter Latin, 2009.

PARISI, Fernanda Drummond. Reflexões Sobre Créditos de PIS e COFINS Calculados Sobre Fretes de Vendas Na Sistemática Não-Cumulativa. Revista Dialética de Direito Tributário nº 215, ago. 2013.

PAULSEN, Leandro / VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. Aspectos Polêmicos de PIS/COFINS – Ives Gandra da Silva Martins – Coordenador. São Paulo: Lex Editora, 2013.

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

TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno, Maciel dos. A Não Cumulatividade da CONFIS e da Contribuição ao PIS. Direito Tributário: impostos municipais e contribuições / Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito Organizadores. São Paulo: ED. Revista dos Tribunais, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do Conceito de “Insumo” para a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Derivação e Positivação no Direito Tributário. São Paulo: Ed. Noeses, 2011.

TOMKIW, Demetrius André. Não Cumulatividade de PIS/COFINS: Insumos Suscetíveis de Apropriação de Créditos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 207, mar. 2014.

WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do Conceito de “Insumos” para Fins de Crédito das Contribuições para o PIS e a COFINS não Cumulativas. Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, jan. 2013