

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

A NÃO CUMULATIVIDADE
DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E A COFINS E O
CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO

São Paulo

2013

ALINE GATTI DARDIM

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

A NÃO CUMULATIVIDADE
DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E A COFINS E O
CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação Lato Sensu em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Prof^a Aurora Tomazini de Carvalho.

São Paulo

2013

ALINE GATTI DARDIM

Tudo é possível àquele que crê!

(Marcos 9:23 – Bíblia)

AGRADECIMENTOS

Minhas primeiras palavras de agradecimento dedico a Deus por estar presente em minha vida e me ajudar no cumprimento desta tarefa. Obrigada!

Agradeço aos meus pais *Elmo* e *Claudina*, que são meus exemplos de vida e que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando e suportando. Obrigada por tudo!

Ao meu irmão pelo companheirismo e sobrinhos lindos.

À Prof^a *Aurora Tomazini de Carvalho* pela contribuição e grande incentivo, que tornou possível a finalização deste trabalho.

Por último, a todos que me apoiaram especialmente ao Bauer Lima e Davidson Farah. Muito obrigada!

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto a análise da não cumulatividade das contribuições sociais para o PIS/PASEP e a COFINS e o conceito de insumo, uma vez que a legislação não trouxe a definição de insumo para fins de apropriação de crédito, dando margem a interpretações do fisco, dos contribuintes e dos órgãos julgadores. Para tanto, será abordado o entendimento do fisco presente em respostas a consultas, a jurisprudência do CARF, dos Tribunais Federais, bem como da doutrina.

PALAVRAS-CHAVE: PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÕES DO CARF. TRIBUNAIS.

ABSTRACT

This work aims to analyze the non-cumulative regime for the social contributions known as PIS/PASEP and COFINS, as well as for the concept of inputs, since the legislation has not brought the definition of input for purposes of credit appropriation, giving rise to interpretations of the tax authorities, taxpayers and administrative and judicial judges. To do so, we will address the understanding of the tax authorities in response to consultations, the jurisprudence of CARF, federal Courts and doctrine.

Key words: PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÕES DO CARF. TRIBUNAIS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS	10
1.1. Regra Matriz de Incidência Tributária	10
1.1.1. Critério Material	11
1.1.2. Critério Espacial	13
1.1.3. Critério Temporal	14
1.1.4. Critério Pessoal	14
1.1.5. Critério Quantitativo	15
2. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS	17
2.1. Breve Histórico	17
2.2 Princípio Da Não Cumulatividade Do PIS/PASEP e Da COFINS	20
2.3 Diferenças Entre a Não Cumulatividade Das Contribuições (PIS/PASEP e COFINS) e Dos Impostos (ICMS/IPI)	21
3. CONCEITO DE INSUMO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS	24
3.1. Conceito De Insumo Para Legislação Tributária	24
3.2. Conceito De Insumo Para Receita Federal Do Brasil	26
3.3. Conceito De Insumo À Luz Da Jurisprudência Do CARF	30
3.4. Conceito De Insumo Para os Tribunais Federais	33
3.5. Conceito De Insumo Para a Doutrina Jurídica	38
CONCLUSÃO	40
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

INTRODUÇÃO

A não cumulatividade das contribuições para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi prevista em 2002 por meio da Lei 10.637. Em 2003, referido princípio foi instituído pela Lei 10.833, para a contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Nota-se que a sistemática da não cumulatividade prevista para as contribuições difere daquela aplicável para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para estes impostos, a não cumulatividade é aplicada por meio do método crédito do tributo, pelo qual o valor do imposto devido na etapa anterior é lançado a crédito para ser posteriormente utilizado na apuração do débito do imposto a pagar. Já no que tange às contribuições sociais, o método escolhido pelo legislador é o indireto subtrativo, em que a legislação permite o desconto de créditos nas ocasiões taxativamente previstas na legislação.

Dentre as possibilidades de crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, a legislação prevê os *bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Ocorre que o legislador não definiu o conceito de insumos, o que leva a diversas interpretações tanto dos contribuintes quanto do fisco e órgãos julgadores na delimitação de tal conceito.

Diante deste contexto, será abordado neste trabalho após estudar a estrutura das contribuições sociais (regra matriz de incidência tributária), o princípio da não cumulatividade, traçando-se um paralelo com o princípio aplicável a outras exações para entender o método das contribuições sociais.

Depois de esclarecido o método da não cumulatividade para as contribuições sociais, será estudado o conceito de insumo no entendimento da Receita Federal do Brasil, tendo em vista a

instituição da Instrução Normativa 404/2004, bem como respostas a consultas veiculadas por tal entidade. Igualmente serão analisadas as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos Tribunais Judiciais e entendimento da doutrina.

Note-se que o presente estudo não tem o objetivo de exaurir o tema, haja vista que tal tarefa seria impossível.

1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS

Como poderá ser observado no presente capítulo, a sistemática da Regra Matriz de Incidência Tributária desenvolvida pelo Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho é de suma importância para o estudo das exações objeto deste trabalho, quais sejam as Contribuições Sociais para o PIS (Programa de Integração Social) e PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e para a COFINS (Contribuição pra o Financiamento da Seguridade Social).

1.1. Regra Matriz de Incidência Tributária

A Regra Matriz de Incidência Tributária é um instrumento jurídico elaborado por Paulo de Barros Carvalho¹ e que permite a compreensão das normas que estabelecem a incidência de tributos em todos os seus aspectos. Por meio dela, pode-se estudar o interior da norma analisando-se os elementos que a compõem, quais sejam: a hipótese ou antecedente e o consequente.

Nos ensinamentos da professora Aurora Tomazini de Carvalho:

*“Resumindo, o preenchimento da esquematização da regra-matriz fornece-nos todas as informações para definir os conceitos de hipótese e do consequente e identificar, com precisão, a ocorrência do fato e da relação a ser constituída juridicamente. Outra função (...) é o controle da constitucionalidade e legalidade normativa. Delimitando o campo de incidência, a construção da regra-matriz serve de controle do ato de aplicação que a toma como fundamento jurídico ou do próprio ato legislativo que a criou”.*²

Vale dizer que o direito positivo é o conjunto de normas válidas num determinado país em um dado momento histórico e, a norma jurídica – por sua vez – corresponde ao texto da lei (norma jurídica em sentido amplo) e sua interpretação, ou seja, a significação da norma a partir

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

² DE CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª Ed. Editora Noeses: p. 413.

da interpretação do texto realizada pelo operador jurídico por meio de um juízo hipotético-condicional (norma em sentido estrito).

É neste contexto de direito positivo que o instrumento da Regra Matriz de Incidência Tributária assume um papel facilitador na interpretação das normas jurídicas do sistema tributário.

Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho:

*“Todas as regras do sistema têm idêntica esquematização formal: uma proposição-hipótese “H”, descritora de um fato (f) que, se verificado no campo da realidade social, implicará como proposição-consequente “C”, uma relação jurídica entre dois sujeitos (S’ R S’), modalizada com um dos operadores deônticos (O, P, V)”.*³

Assim, a Regra Matriz de Incidência Tributária é composta pelo antecedente, formado pelos critérios material, espacial e temporal, e pelo consequente, composto dos critérios pessoal e quantitativo.

Adiante, serão apresentados os conceitos de cada critério formador da estrutura da regra matriz, inclusive no contexto das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS.

1.1.1. Critério Material

Nas palavras de Paulo Barros Carvalho, o critério material corresponde ao “... comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido de complemento, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)”.⁴

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, dispôs que o financiamento da seguridade social se dará pelos recursos provenientes das contribuições sociais (i) do

³ DE CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª Ed. Editora Noeses, p. 285.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. Editora Noeses. 2011, p.611

empregador; (ii) do trabalhador; (iii) do importador, sendo que as decorrentes do empregador compreendem a folha de salários e demais rendimentos, a receita ou o faturamento e o lucro.⁵

Assim, as contribuições sociais objeto deste estudo (empregador) tem como critério material constitucional a receita ou o faturamento das empresas, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Desta forma, importante esclarecer tais conceitos.

Faturamento corresponde ao “valor decorrente das vendas e prestações de serviços, ainda que, eventualmente, não seja emitido o documento fatura, quer por descumprimento das normas de direito comercial, quer por inexistir obrigatoriedade naquela operação específica”.⁶ Já a receita compreende o acréscimo patrimonial definitivo. Nesse sentido, o conceito de receita é mais amplo do que o de faturamento.

Já o critério material disciplinado pela norma infraconstitucional de acordo com as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no que tange à não cumulatividade das contribuições, corresponde *ao faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

Acrescenta, ainda, o parágrafo primeiro de referidos dispositivos legais que *o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

É importante esclarecer que receitas próprias são aquelas decorrentes das operações de venda e/ou prestações de serviços do próprio contribuinte. Já as receitas em conta alheia

⁵ Constituição Federal de 1988, artigo 195: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 4ª Ed. Editora Noeses. 2011, p.814.

correspondem àquelas em que o contribuinte auferir a receita a partir de operações com mercadorias ou serviços de terceiros (ou seja, mediante o recebimento de comissões).⁷

Como pode ser observado, o legislador utilizou-se dos dois conceitos ao prever o critério material de incidência tributária das contribuições sociais. Em que pese apresentarem conceitos diversos, no contexto destas exações, o critério material seja ele considerado como receita bruta ou faturamento deve ser entendido como os valores auferidos pela pessoa jurídica em virtude da comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços.⁸

1.1.2. Critério Espacial

O Critério espacial corresponde ao antecedente da norma que indica os locais onde o fato deve ocorrer, ou seja, coordenadas de espaço descritas nas normas. É bem verdade que há regras jurídicas que trazem expressamente os locais em que o fato deve ocorrer, enquanto outras nada dizem a respeito, pelo menos de forma clara e explícita.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial pode ser composto de três formas diferentes:

*“(...) a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”.*⁹

A esta última forma corresponde o critério espacial das contribuições sociais (genérico), assim a ocorrência do fato jurídico tributário (critério material) pode se dar em qualquer ponto do território nacional diante do fato de que referidas contribuições são de âmbito federal.

⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhaes, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). **Pis e cofins à Luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2011, pagina 228.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. Editora Noeses, 2011, p.812 e 820.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 15ª Ed. Editora Saraiva, p. 258.

1.1.3. Critério Temporal

Critério temporal é a expressão do antecedente que determina o tempo em que se dá por ocorrido o fato e, portanto, em que se reportam os seus efeitos na relação jurídica instaurada. Importante também para estabelecer a legislação tributária aplicável.

Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho: “Mas, explícita ou implicitamente (...) haverá sempre na linguagem jurídica um grupo de informações que precise o momento em que se considera ocorrida a ação (ou estado), tomada como núcleo da hipótese normativa, caso contrário, é impossível a identificação do fato”.¹⁰

Para referidas contribuições, o critério temporal é mensal, pois as contribuições sociais para o PIS/PASEP e para a COFINS são apuradas ao final do mês, conforme artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

1.1.4. Critério Pessoal

No conseqüente da Regra Matriz de Incidência Tributária, tem-se estatuído o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (no caso das contribuições, o ente federativo) e o sujeito passivo (contribuinte), prescrevendo os direitos e obrigações de cada um, bem como os critérios necessários para a identificação do vínculo jurídico. Assim, o conseqüente da regra matriz é formado pelo critério pessoal e quantitativo.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

“(...) relação jurídica é definida como um vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação. (...) o que equivale a afirmar que emerge o vínculo, apenas e tão-somente por virtude da imputação normativa, indiferente à existência ou não de um laço de

¹⁰ Aurora Tomazini de Carvalho. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª Ed. Editora Noeses, p. 394.

caráter sociológico, político, econômico, ético, religioso ou biológico, anterior à disciplina jurídica.”¹¹

O critério pessoal (subjetivo) está relacionado com os sujeitos da relação jurídico-tributária (sujeito ativo e sujeito passivo), sendo que o primeiro corresponde àquele que tem o direito de exigir o tributo e o segundo, o dever de cumprir, conforme bem descrito anteriormente.

No que tange às contribuições sociais, o sujeito ativo é a União e o passivo corresponde às pessoas jurídicas de direito privado ou equiparado pela legislação que auferirem receita ou que obtenham faturamento.

1.1.5. Critério Quantitativo

O critério quantitativo corresponde ao fator que irá determinar o montante da obrigação tributária, tendo como elementos a base de cálculo e a alíquota que permitem medir a intensidade da conduta do contribuinte.¹² Uma das funções da base de cálculo é sua utilização como instrumento para medir as proporções reais do fato, captando aspectos da conduta ou do objeto de conduta.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, além de a base de cálculo determinar o montante da obrigação tributária, “tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”.¹³

Por sua vez, a alíquota tem como objetivo determinar a parcela da base de cálculo que se destinará aos cofres públicos. Analisando a etimologia da palavra, conclui-se que seu significado comportaria apenas a ideia de fração ou parte, mas ela também pode ser exposta como um valor fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 2003, p.282-283.

¹² “Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2011, p. 398.

¹³ Idem anterior, p. 400.

Em relação às contribuições sociais, o critério quantitativo irá depender do regime no qual o contribuinte está submetido (regime cumulativo ou não cumulativo).

No que tange ao regime não cumulativo, objeto deste trabalho, a base de cálculo é o “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.¹⁴ As alíquotas, por sua vez, correspondem a 1,65% e 7,6% para o PIS/PASEP e COFINS, respectivamente.¹⁵

Diante de todo o exposto, tem-se que a Regra Matriz de Incidência tributária das contribuições sociais compreende: (i) critério material: auferir receita ou faturamento; (ii) critério espacial: no território nacional; (iii) critério temporal: no momento em que ocorrer o critério material, sendo recolhido mensalmente; (iv) critério pessoal: União é o sujeito ativo e o passivo, o empregador, empresa e entidade a ela equiparada; (v) critério quantitativo: montante da receita ou faturamento (base de cálculo) e alíquota de 9,25% no total.

Tendo discorrido acerca da sistemática da Regra Matriz de Incidência Tributária no contexto das contribuições sociais, foco deste trabalho, será abordado no próximo item, o princípio da não cumulatividade, cujo conceito é de suma importância para compreensão da definição de insumo para fins de crédito de PIS/PASEP e COFINS.

¹⁴ Artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

¹⁵ Artigo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS

2.1. Breve Histórico

O PIS foi introduzido no sistema tributário brasileiro antes da Constituição Federal vigente assim como o PASEP, sendo que o primeiro foi instituído na Lei Complementar 7/70, que criou o Programa de Integração Social e o segundo, pela Lei Complementar 8/70 (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público). Por sua vez, a COFINS (Contribuição pra o Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar 70/91.

Ambas as contribuições sociais, conforme já citado em outras oportunidades neste trabalho, tem como fundamento constitucional o artigo 195 da Constituição Federal. No âmbito infraconstitucional, a legislação do PIS/PASEP e da COFINS foi unificada pela Lei 9.718/98 e, nesta época, referidas contribuições apresentavam-se de forma cumulativa, ou seja, previa-se a cobrança em cascata de tal forma que incidiam em cada etapa da cadeia produtiva, sem a previsão de compensação com o imposto pago na cadeia anterior.

De forma genérica, as contribuições sociais cumulativas incidem sobre o faturamento dos contribuintes e tem como característica da cumulatividade que o tributo incide sobre bases de cálculo que contém, além da margem de lucro e outras despesas, o próprio tributo cobrado anteriormente, tornando cada vez mais elevado ônus econômico para as empresas.

Observa-se, também, que a cumulatividade fez surgir um fenômeno em alguns setores econômicos, que corresponde à verticalização das empresas, eliminando-se alguns sujeitos da cadeia produtiva, de tal forma a se ter menos participantes até a chegada ao consumidor final, diminuindo-se assim a incidência das contribuições. É o caso da indústria de bebidas que eliminou a figura do distribuidor, passando a vender diretamente para os varejistas.¹⁶

¹⁶ RODRIGUES, Fábio Rodrigues. **Definição de Insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011, p. 42.

Diante da situação, os contribuintes pleitearam a implantação da sistemática da não cumulatividade para as contribuições sociais e, em 2002, a não cumulatividade foi instituída para o PIS/PASEP, por meio da Medida Provisória n. 66/2002 e, em 2003, a COFINS, pela Medida Provisória n. 135/2003, ambas convertidas em lei, respectivamente, 10.637/2002 e 10.833/2003, e recepcionadas pela Carta Magna (EC 42/2003).

Vale citar que na própria exposição de motivos da Medida Provisória 135/2003 o legislador apresenta que um dos objetivos da COFINS não cumulativa é “corrigir distorções relevantes em decorrência da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes”.

Em que pese ter surgido em 2002 para as contribuições sociais, o princípio da não cumulatividade foi observado no Brasil pela primeira vez em 1958 com a instituição do IPI que, na época, denominava-se Imposto de Consumo e, logo após, em 1965 com o ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria) precursor do ICMS.

Na Constituição Federal de 1988, referido princípio foi especialmente previsto ao cuidar dos Impostos relativos à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre Produto Industrializado (IPI).¹⁷ No contexto do ICMS, a Carta Magna delimitou a forma como a não cumulatividade deve ser aplicada, conforme será verificado no decorrer deste capítulo.

No que tange às contribuições sociais, a Carta Magna apenas determinou que caberá à lei definir os setores de atividade econômica que deverão observar tal princípio.¹⁸

Referido princípio prega que o tributo deve incidir efetivamente somente sobre o valor agregado de cada operação. Nesse sentido, observa-se que a não cumulatividade é característica comum dos tributos plurifásicos, ou seja, aqueles que gravam as várias fases do processo

¹⁷ Artigo 153, parágrafo 3º (IPI) e artigo 155, parágrafo 2º, inciso I (ICMS), ambos da Constituição Federal.

¹⁸ Artigo 195, parágrafo 12º da Constituição Federal.

produtivo e comercial de um determinado produto. “Esta modalidade de apuração dos tributos busca evitar o efeito *em cascata*, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente”.¹⁹

Fabio Rodrigues de Oliveira, citando Kiyoshi Harada, aponta que a não cumulatividade comporta duas espécies, sendo a primeira aquela em que o tributo incide somente sobre o valor acrescido em cada etapa da cadeia produtiva (conhecido como IVA e que está presente na União Européia) e a segunda, sobre o valor total da mercadoria deduzido do valor incidente nas etapas anteriores (adotado no Brasil).²⁰

Mencionado autor, em outra obra, citando Edison Carlos Fernandes e Ives de Gandra da Silva Martins e com base na literatura estrangeira, divide a não cumulatividade em: (i) método direto subtrativo; (ii) método direto aditivo; (iii) Método indireto aditivo; (iv) método indireto subtrativo; (v) método de crédito do tributo²¹.

Todos se apresentam como técnicas para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, tendo como objetivo fim evitar que o tributo se acumule nas diversas fases da cadeia produtiva e comercial.

No primeiro método, tem-se o ISS, devido na construção civil, como exemplo. Já o IVA presente na União Européia se vale dos métodos aditivo direto e/ou indireto. Por sua vez, as contribuições sociais utilizam-se do método indireto subtrativo e, o ICMS e IPI, do crédito do tributo.

¹⁹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues e Juliana M. O. Ono e Jonathan José F. de Oliveira. **Manual do PIS e da COFINS**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011, p. 110.

²⁰ Idem anterior, p.112.

²¹ RODRIGUES, Fábio Rodrigues. **Definição de Insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011, p. 50 e 51: “Método Direto Subtrativo – consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C), ou seja, $T=ax(R-C)$; Método Indireto Subtrativo – consiste na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), ou seja, $T=(axR)-(axC)$; Método Direto Aditivo – consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, ou seja, mão de obra (MO), outras matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de Lucro (L), ou seja, $T=ax(MO+MP+D+L)$; Método Indireto Aditivo – consiste na apuração do tributo por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte, ou seja, $T=(axMO)+(axMP)+(axD)+(axL)$; Método de Crédito do Tributo – neste método, o valor do tributo devido na etapa anterior (crédito) é registrado como crédito para ser utilizado na apuração de débito a ser pago referente à transação corrente (Débito), ou seja, $T=Debito-Crédito$ ”.

2.2 Princípio Da Não Cumulatividade Do PIS/PASEP e Da COFINS

Conforme dispõe o art. 195, §12, da Constituição Federal, em relação ao PIS e à COFINS, devidas sobre a receita ou o faturamento e nas importações, “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições (...) serão não-cumulativas”.

Por tal razão, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra previsão constitucional expressa no art. 195, §12, tendo como conteúdo mínimo a possibilidade de compensação/abatimento pelo contribuinte das contribuições incidentes em operações anteriores da cadeia econômica/produtiva, mitigando a tributação cumulada sobre a mesma receita ou faturamento em diferentes etapas da cadeia.

No caso do PIS e da COFINS, a Constituição outorga ao legislador competência para definir os setores de atividade econômica que se sujeitam à sistemática não-cumulativa das contribuições.

O legislador infraconstitucional, ao instituir a não cumulatividade para referidas contribuições, optou pelo método Indireto subtrativo. Ressalte-se que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003) assim indicou: 7 – *Por se ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.*

Neste método, os créditos não estão vinculados ao tributo pago na operação anterior, por força das características próprias desses tributos cuja incidência está relacionada às receitas auferidas pelo contribuinte e não intimamente ligado às operações do contribuinte.

Na verdade, a não cumulatividade está relacionada à possibilidade de apropriação de crédito sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que onera as vendas (receitas).

As pessoas jurídicas sujeitas a tal sistemática são somente aquelas tributadas pelo Imposto de Renda com base no Lucro Real, seja trimestral ou anual. As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ou pelo extinto Simples Federal sujeitam-se à sistemática da cumulatividade.²²

Importante destacar que a não cumulatividade também não se aplica às pessoas jurídicas imunes ao Imposto de Renda (como os templos religiosos, partidos políticos, instituições de educação, sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais), às isentas no que tange às receitas decorrentes de suas atividades próprias (associações civis, culturais, recreativas, científicas e filantrópicas, etc), aos bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, às operadoras de plano de saúde, às sociedades cooperativas, exceto as agropecuárias e as de consumo, etc.

No próximo item, discorrer-se-á sobre as diferenças entre a não cumulatividade aplicável ao ICMS e IPI e às contribuições sociais, o que facilitará o entendimento do método aplicável às contribuições.

2.3 Diferenças Entre a Não Cumulatividade Das Contribuições (PIS/PASEP e COFINS) e Dos Impostos (ICMS/IPI)

O princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição autoriza que o contribuinte, na apuração do tributo por ele devido, realize a compensação/dedução dos tributos incidentes em operações anteriores da cadeia econômica/produtiva, vedando a tributação cumulada da mesma exação em diferentes etapas da cadeia.

Conforme prevê a Constituição, tal princípio aplica-se ao ICMS (art. 155, § 2º, I), ao IPI (art. 153, § 3º, II) e ao PIS e à COFINS (art. 195, §12), pelo que se pode afirmar que o pressuposto da vedação à tributação cumulativa equipara-se em todos esses tributos, devendo ser

²² Lei 10.637/2002, artigo 8 e Lei 10.833/2003, artigo 10.

garantido ao contribuinte a possibilidade de compensar os tributos incidentes em operações anteriores.²³

Nada obstante, a sistemática de não-cumulatividade adotada pela legislação infraconstitucional do PIS e da COFINS difere do regime previsto na legislação do ICMS e do IPI.

No caso do ICMS e do IPI, a legislação garante ao contribuinte a possibilidade de compensar o imposto incidente em cada operação com o montante do imposto incidente em operações anteriores, havendo a correspondência entre o valor do crédito a ser compensado com os impostos pagos em operações anteriores pelos fornecedores dos contribuintes. Por força constitucional, a não cumulatividade presente nestes tributos baseia-se no sistema de débitos e créditos (Método do Crédito do Tributo).

Em relação ao PIS e à COFINS, todavia, a legislação adotou sistemática diversa, dispondo que o crédito a ser compensado pelo contribuinte deve ser calculado pela aplicação de um percentual fixo de 9,25% sobre o valor de aquisição de bens e serviço.

Dessa forma, o valor do crédito a ser compensado não corresponde necessariamente ao montante das contribuições recolhidos em etapas anteriores pelos fornecedores dos contribuintes.

Cite-se, como exemplo, os fornecedores tributados pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS, que apuram as contribuições com aplicação da alíquota de 3,65% sobre o seu faturamento, ao passo que o crédito a ser compensado pelo contribuinte, sujeito ao regime não cumulativo, será calculado com aplicação da alíquota de 9,25% sobre o preço dos produtos adquiridos dos referidos fornecedores.

Dessa forma, pode-se afirmar que o princípio da não-cumulatividade aplica-se indistintamente ao ICMS, ao IPI, ao PIS e à COFINS, no sentido de compensação dos tributos incidentes em operações anteriores. Contudo, os mecanismos para implementação de tal

²³ Observe, contudo, que as contribuições sociais também admitem a forma cumulativa, conforme já mencionado.

princípio estabelecido na legislação do PIS e da COFINS não se equiparam aos procedimentos previstos pelo legislador do ICMS e do IPI.

Ora, nestes a incidência tributária está vinculada às operações específicas do contribuinte. No caso do ICMS, sobre a circulação da mercadoria e, no IPI, sobre a produção da mercadoria. No que tange às contribuições, tem-se que a incidência recai de forma indireta sobre as operações da empresa, ou seja, sobre as receitas auferidas.

Diante da distinção entre os critérios materiais das exações mencionadas e dos métodos aplicáveis à não cumulatividade, será também verificada diferenças entre os conceitos de insumo aplicáveis para cada tributo e que são passíveis de apropriação de créditos.

3. CONCEITO DE INSUMO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS

Antes de tratar do conceito de insumo no contexto da sistemática da não cumulatividade para o PIS/PASEP e para COFINS, vale discutir referido conceito no âmbito da não cumulatividade de outros tributos previstos na legislação tributária.

3.1. Conceito De Insumo Para Legislação Tributária

Conforme já citado, a não cumulatividade do ICMS e do IPI é diferente da das contribuições sociais, sendo que para referidos tributos, o método adotado foi baseado no crédito do tributo, enquanto o das contribuições, no indireto subtrativo.

Vale dizer que no primeiro admite-se a apropriação de crédito tendo como base a tributação nas operações anteriores. Já para as contribuições, os créditos que poderão ser descontados são taxativamente previstos na legislação.

O conceito de insumo para fins de IPI restringe-se apenas aos bens que possam ser definidos como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos para emprego no processo produtivo. A legislação que regulamenta o IPI (Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010), prevê que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se²⁴:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;(Grifo Nosso)

²⁴ Artigo 226 do Decreto 7.212/2010.

No contexto da não cumulatividade do IPI, faz sentido tal limitação, uma vez que mencionada exação incide sobre produtos industrializados. Portanto, é natural que os insumos que efetivamente se agreguem ao produto final sejam passíveis de crédito.

Por sua vez, a legislação do ICMS, quanto ao entendimento de insumos para fins de apropriação de crédito é muito similar à do IPI e, basicamente, permite a apropriação de créditos referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem consumidos no processo produtivo.

No que tange ao IRPJ/CSLL, o conceito de insumo equivale ao de despesas operacionais, caracterizadas como despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299, do Decreto nº 3.000/9925. Portanto, um conceito mais amplo que não se limita ao processo produtivo.

Já na redação das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, do montante devido a título de PIS e de COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”.

Conforme é possível observar, diferentemente das legislações atinentes a outras exações, no caso das contribuições sociais, o legislador não trouxe uma definição do que venha a ser entendido como insumo da mesma maneira que não relacionou de forma taxativa quais seriam os bens e serviços passíveis de crédito para PIS/COFINS, apenas condicionou que sejam utilizados na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Diante da situação, a definição do que venha a ser bens e serviços utilizados como insumo é um dos pontos polêmicos das contribuições sociais e - não raro - dá margem a diversas interpretações. Assim, a seguir, serão apresentados os conceitos de insumos para a Receita

²⁵ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), Art. 299. “São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

Federal do Brasil (RFB), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o poder judiciário e doutrina.

3.2. Conceito De Insumo Para Receita Federal Do Brasil

A Receita Federal do Brasil, com base no entendimento de que os atos administrativos são normas complementares de leis e, diante do fato de que a Carta Magna e as leis infraconstitucionais que dispõem sobre referidas contribuições não previram o conceito de insumo²⁶, instituiu a Instrução Normativa nº 404, de 12 de março 2004, apresentando-o como:

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.²⁷

Nesse sentido, resta claro que no entendimento da RFB somente podem gerar créditos os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo, ou que ainda que não consumidos tenham sofrido desgaste em função de ação direta no produto da fabricação. Assim, nas hipóteses em que não há essa vinculação direta, não será possível o desconto de créditos.

²⁶ Artigo 100 da mencionada lei dispõe que "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;(...)".

²⁷ Inicialmente, a RFB apresentou referido conceito por meio IN 358, de 09 de setembro de 2003, que alterou a IN 247/2002.

Veja recentes decisões da Secretaria da Receita Federal a esse respeito:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 13 de Março de 2013

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO. Despesas com publicidade, propaganda e divulgação, tais como aquelas com sites de busca, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo, conforme definição preceituada na IN SRF nº 404, de 2004, e tampouco constarem do rol de dispêndios passíveis de aproveitamento de créditos constante do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. (Grifo Nosso)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 32 de 24 de Abril de 2013

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.(Grifo Nosso)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 79 de 28 de Março de 2013

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTO QUÍMICO. TRATAMENTO E DISPOSIÇÃO FINAL DE EFLUENTES. MONITORAMENTO DE SOLO, AR E ÁGUAS. INCINERAÇÃO. Em contraste com o que se observa na apuração do IPI e do ICMS, que adotam o método base sobre base, no regime não-cumulativo adotado na apuração da Cofins, o qual adota o método subtrativo indireto, a não-cumulatividade é buscada por meio de concessão estatal de créditos fiscais fundada na realização de dispêndios expressamente identificados pela legislação. Deste modo, para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de Cofins, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas pela legislação de forma exaustiva. Os dispêndios efetuados com a aquisição de serviços de "tratamento de efluentes líquidos e sólidos e disposição final dos

mencionados efluentes”, “de monitoramento do solo, águas subterrâneas e do ar”, bem como de “incineração dos sólidos e líquidos contaminados”, uma vez que tais serviços não se caracterizam como insumos (i.e., não tem concebível aplicação ou consumo) na fabricação do produto químico, não ensejam à pessoa jurídica, no tocante a tal atividade industrial, apuração de créditos de Cofins. (Grifo Nosso)

As respostas às consultas dos contribuintes citadas anteriormente indicam que a RFB realmente apresenta um conceito restritivo do que venha a ser insumo para fins de apropriação de crédito, entendendo como passíveis somente aqueles que são aplicados e consumidos ou que sofram desgaste em função de ação direta sobre o produto resultado do processo.

Apesar de o processo de resposta a consulta vincular somente as partes envolvidas, ou seja, o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional, este se apresenta como uma importante ferramenta para entender o posicionamento da RFB. Outro instrumento interessante que aponta para o entendimento do Fisco e que, inclusive, tem aplicação a todos os contribuintes são as Soluções de Divergência, que são expedidas para uniformizar o entendimento do fisco quando há divergências dentro do próprio órgão.

Citem-se alguns exemplos de Solução de Divergência no que tange à definição de Insumo:

*SOLUÇÃO DE DIVERGENCIA Nº 33 de 25 de Setembro 2008
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: CRÉDITO. NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.
DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Cofins não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento. (Grifo Nosso)*

SOLUÇÃO DE DIVERGENCIA Nº 43 de 07 de Novembro de 2013

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda. (Grifo Nosso)

SOLUÇÃO DE DIVERGENCIA Nº Nº 10 de 28 de Abril de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Cofins não cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por mais necessários que sejam, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem na definição legal de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

Conforme cita Marcelo Magalhães Peixoto, o atual posicionamento da RFB é o de que para identificar o insumo passível de crédito de PIS e COFINS deve-se adotar os mesmos critérios da legislação do IPI, ou seja, "(i) em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens, somente conferem créditos de PIS e COFINS as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados e/ou consumidos, na produção/fabricação do bem; e (ii) em relação à prestação de serviços, somente conferem créditos os insumos (bens e serviços) aplicados/consumidos na prestação de serviços".²⁸

Referido entendimento da administração fazendária, vale mencionar, tem validade no âmbito administrativo, mas pode ser questionado às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que correspondem à primeira instância administrativa. Caso a decisão da delegacia

²⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhaes, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). **Pis e cofins à Luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora. 2011, p. 36.

não seja suficiente, o contribuinte poderá ainda apresentar recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segunda instancia administrativa.

Assim, no tópico a seguir, será apresentado o entendimento do CARF a respeito do conceito de insumo.

3.3. Conceito De Insumo À Luz Da Jurisprudência Do CARF

Em decisões antigas (2006), o Conselho de Contribuintes da Receita Federal, que é constituído por representantes do fisco e dos contribuintes, inclinou-se a interpretar o conceito de insumos aplicável aos créditos de PIS e COFINS da mesma forma como a RFB, ou seja, de acordo com o aplicável ao IPI e conforme Instrução Normativa 404/2004.

Veja trecho do Acórdão que demonstra mencionado posicionamento (nº 201-79.759, de 07.11.2006), da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes:

No cálculo da COFINS o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, alugueis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.(Grifo Nosso)

Em 2008, no Processo n. 13855.001586/2003-71, Recurso n. 137.823 (Acórdão nº, 203-12448), apesar de proferir posicionamento neste mesmo sentido, demonstrou haver certa divergência de entendimentos dentre os conselheiros, a saber:

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de insumos prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de insumos a aplicação dos custos e despesas

previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de insumos, no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção. (DOU. De 01/07/2008, Seção I, p. 40) (Grifo Nosso).

Em resumo, no acórdão proferido, foram apresentadas três linhas de possíveis interpretações no que tange ao conceito de insumo: (i) conceito aplicável ao IPI; (ii) conceito de despesas necessárias, aplicável ao lucro real; e (iii) conceito de insumo entendido como os custos diretos de produção.

Mais recentemente, o Tribunal Administrativo proferiu decisão no sentido desta última linha de interpretação ao entender que o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS não é o mesmo aplicável ao IPI, de tal sorte que para as contribuições devem ser considerados os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99.

Veja decisão abaixo no curso do Processo n. 11020.001952/2006-22, Recurso n. 369.519, Acórdão n. 3201-00.226, da 2ª turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF:

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

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas.

(...) tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao

desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS(...). (Grifo Nosso)

É importante observar, conforme bem apontou Marcelo Magalhães Peixoto, que o CARF ao utilizar o termo "despesas necessárias", na verdade quis se referir ao termo "custos de produção", uma vez que as despesas objeto de discussão diziam respeito àquelas incorridas no curso e em razão do processo fabril e não às despesas operacionais.²⁹

Nesse sentido, há outras decisões do CARF, as quais se destacam a seguir:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CARF. Câmara Superior. Processo n. 11065.101271/2006-47)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como "insumos" previstos na legislação do IRPJ. (CARF. Processo 10932.000016/2005-78)

CREDITO DE PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVOS – A Turma decidiu, em vários processos, por unanimidade negar provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento dos acórdãos recorridos de que o conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI. No caso, créditos presumidos calculados sobre combustíveis utilizados em frota própria e serviços de remoção de resíduos industriais, utilizados na industrialização de produtos exportados (Processo. 11065.101271/2006-47) (Grifo Nosso)

²⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhaes, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). **Pis e cofins à Luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora. 2011, p. 39.

Assim, atualmente para o CARF, o conceito de insumo aplicável às contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS equivale ao conceito de custo de produção (diretos ou indiretos), excluindo-se os valores com expressa vedação legal (mão de obra paga a pessoa física, bens e serviços não sujeitos ao PIS/COFINS, etc).

3.4. Conceito De Insumo Para os Tribunais Federais

Por último, ainda há a possibilidade de discussão dessa matéria no âmbito judicial. Tendo em vista que a controvérsia envolve a União, respectivas discussões deverão ser realizadas na Justiça Federal. Em segunda instancia, os recursos deverão ser apreciados pelos Tribunais Regionais Federais e, é claro em última instancia pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF), envolvendo o STF somente quando a discussão envolver dispositivos da Constituição Federal.

Não são muitas as decisões judiciais acerca deste tema e as existentes divergem quanto ao entendimento.

A Terceira Turma do TRF da Terceira Região já julgou o tema na Apelação em Mandado de Segurança n. 308.875, de 26 de março de 2009, ocasião em que entendeu que o conceito de insumo deve ser extraído das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mas que deve ser entendido como os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Em que pese ter considerado as leis atinentes às contribuições, vinculou o crédito à utilização direta na fabricação dos produtos, assemelhando-se ao conceito trazido pela legislação do IPI.

A Segunda Turma do TRF da Quarta Região, através de Apelação Cível n. 200771070014746, de 11 de novembro de 2008, adotou como correta a Solução de Consulta 189, de 04.06.2009, cuja posição está em conformidade com a Instrução Normativa n. 404/2004, ao identificar como insumos apenas os custos aplicados ou consumidos na produção de bens ou prestação de serviços. Veja trecho da resposta consulta, a seguir:

Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nºs 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado. Madeira, em toras ou cortada em pedaços, é matéria-prima para fabricação de lápis, e, por conseguinte, nessa hipótese, enquadra-se no conceito de insumo para efeito de apropriação de créditos da Cofins. Entretanto, os bens e serviços adquiridos para emprego na formação de projetos florestais desenvolvidos por empresa fabricante de lápis, dos quais será obtida madeira, não são passíveis de idêntico enquadramento pois não se tratam de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação ou em seu processo de industrialização, mas, sim, de bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta.

Na mesma linha que as decisões anteriores, existem outras que – resumindo - são favoráveis à definição de insumos conforme previsto na Instrução Normativa 404/2004. Vale, no entanto, destacar decisão do TRF da Quarta Região que entendeu que o conceito de insumo aplicável às contribuições é o mesmo do da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica:

TRIBUTÁRIO. PIS COFINS. LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003, AR. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à mingua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC. N. 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas

contribuições. Por conseguinte, a expressão “não-cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.

3. O artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, neste contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

5. As Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela Legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo

pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva. (Grifos nossos).

Nesta decisão, o TRF entendeu que o conceito de despesas necessárias deve ser levado em consideração na definição de insumo, mesmo após a fabricação do produto, ou seja, inclusive para gastos com vendas. Esse, contudo, não é o entendimento de Adolpho Bergamini para quem somente os custos de produção podem ser considerados como insumo, em consonância com o disposto no art. 3, inciso II da Lei 10.833/2003.³⁰

Por último, vale citar entendimento do STJ ao julgar o Recurso Especial n. 1.246.317/MG, conforme segue:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. [...]. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.[...]

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b” da Instrução Normativa SRF n. 247/2002-PIS/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b” da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em bigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda-IR, por que (sic) demasiadamente elastecidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços

³⁰ BERGAMINI, Adolpho, Marcelo Magalhaes Peixoto (coordenadores). **Pis e cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo.** São Paulo: MP Editora. 2012, p. 392.

pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja abstração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem (sic) os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso Especial provido.

Conforme foi possível observar, o entendimento do STJ apresentado nesta decisão, quanto ao conceito de insumos, está intimamente relacionado com o critério da essencialidade, ou seja, os gastos passíveis de crédito são aquelas pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços necessários para a sua concretude.

Nesse sentido, deve-se analisar se a falta daquele gasto poderia obstar a atividade da empresa ou, ainda, gerar perda de qualidade do produto ou serviço resultante. Em qualquer um dos casos, tal despesa/custo deverá ser considerado como insumo e ensejar o crédito das contribuições sociais do PIS e da COFINS.

Recentemente, foi publicada decisão do STJ em sentido contrário ao exposto anteriormente. Na verdade, no Recurso Especial nº 1.020.991-RS, a Primeira Turma, por maioria de votos, ratificou a posição restritiva da Receita Federal do Brasil, presente nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004.

Referida decisão considera que tais normativas não restringiram o conceito de insumo, mas apenas o definiram como sendo os bens e serviços diretamente aplicados sobre o produto em fabricação, estando fora aquelas despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Observa-se que há divergência dentro do próprio órgão do STJ. Enquanto a Primeira Turma, a princípio, tende ao posicionamento da Receita Federal, a Segunda Turma apresenta entendimento oposto, conforme já citado no REsp 1.246.317.

3.5. Conceito De Insumo Para a Doutrina Jurídica

O tema da não cumulatividade é de extrema relevância tanto que Hugo de Brito Machado coordenou a obra "Não cumulatividade Tributária", a qual teve a participação de aproximadamente 20 juristas para tratar deste assunto no contexto do sistema tributário brasileiro.³¹

Dentre as discussões acerca da não cumulatividade, os juristas foram convidados a responder à seguinte pergunta: "O que pode ser entendido como insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS? O legislador ordinário é livre para fazer essa definição?"

Em resumo, todos os autores concordaram que o entendimento da RFB não está de acordo com o contido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e, para a maioria, todos os custos que contribuem com a produção do bem devem ser passíveis de créditos para fins de PIS/COFINS. Ressalte-se que somente os custos de produção e não todas as despesas necessárias ao negócio.

Nesse contexto, também é o entendimento de Adolpho Bergamini, para quem são passíveis de créditos de PIS e COFINS os bens e serviços correspondentes a custos de produção

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética. 2009, p. 190-216..

sejam eles diretos ou indiretos (enunciados contidos no NPC n. 02 do IBRACON e no Pronunciamento CPC n. 16).³²

Da mesma forma conclui Ricardo Mariz de Oliveira:

*“insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção”.*³³

No contexto contábil, o conceito de insumos abrange não apenas os gastos ligados ao processo produtivo, mas a todas as despesas decorrentes da atividade do estabelecimento, o que difere do apresentado pelas Leis acima mencionadas, as quais limitam-se àqueles utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens objeto da empresa.

Nesse sentido, segundo Fabio Rodrigues de Oliveira, o conceito de insumo "está em compasso com o conceito contábil de custos, o qual alcança apenas os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços".³⁴ Vale ressaltar que referidos bens podem ser utilizados direta ou indiretamente na produção e continuarão sendo considerados como insumos.

35

³² BERGAMINI, Adolpho, Marcelo Magalhaes Peixoto (coordenadores). **Pis e cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP Editora. 2012, p. 387.

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados à não cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Pis e cofins à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP Editora. 2013, p. 411.

³⁴ RODRIGUES, Fábio Rodrigues. **Definição de Insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011, p. 116.

³⁵ RODRIGUES, Fábio Rodrigues. **Definição de Insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011, p. 140.

CONCLUSÃO

Conforme observado no decorrer do presente trabalho, o legislador não delimitou o conceito de insumos para fins de apropriação de crédito das contribuições sociais, tampouco relacionou taxativamente os bens e serviços assim enquadrados, dando margem à interpretação não só dos contribuintes como também da RFB e dos órgãos julgadores, seja na esfera administrativa ou judicial.

A primeira discussão resvala-se na ideia de que a não cumulatividade das contribuições equipara-se à do IPI e ICMS. Contudo, entendemos que o conceito restritivo de insumo previsto na legislação do IPI não se compatibiliza com a hipótese tributária do PIS e da COFINS, que corresponde à obtenção de receita ou de faturamento.

Dessa forma, o conceito restritivo do IPI deve ser afastado, pois a apuração dos créditos de PIS e de COFINS a serem compensados pelo contribuinte deve estar em consonância com os débitos de tais contribuições calculados sobre o faturamento.

Assim, a partir da hipótese tributária do PIS e da COFINS, entendemos que o conceito de insumo aplicável a tais contribuições deve se equiparar ao conceito de despesas necessárias. Com efeito, deve ser autorizada a compensação de créditos calculados sobre as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora da receita/faturamento, as quais são incorridas pelo contribuinte na realização das transações/operações vinculadas à consecução de seu objeto social.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BERGAMINI, Adolpho, Marcelo Magalhaes Peixoto (coordenadores). **Pis e cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP Editora. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. Editora Noeses. 2011.

DE CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª Ed. Editora Noeses: p. 413.

MACHADO, Hugo de Brito. **A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética. 2009.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues e Juliana M. O. Ono e Jonathan José F. de Oliveira. **Manual do PIS e da COFINS**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhaes, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). **Pis e cofins à Luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2011, volume 1.

PEIXOTO, Marcelo Magalhaes, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). **Pis e cofins à Luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2011, volume 2.

RODRIGUES, Fábio Rodrigues. **Definição de Insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Editora Fiscosoft. 2011.