

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Daniel Yong Ho Tai

Da Não-cumulatividade Tributária do PIS e da COFINS

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Daniel Yong Ho Tai

Da Não-cumulatividade Tributária do PIS e da COFINS

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**Monografia apresentada à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, como
exigência parcial para obtenção do título
de Especialista em Direito, área de Direito
Tributário, sob a orientação da Profa. Íris
Rosa**

SÃO PAULO

2010

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
CAPÍTULO I – DO ESBOÇO HISTÓRIO-LEGISLATIVO.....	5
CAPÍTULO II - DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA... ..	7
CAPÍTULO III - DA CUMULATIVIDADE.....	16
CAPÍTULO IV - DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	18
CAPÍTULO V - CONCLUSÕES.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	32

INTRODUÇÃO

O objeto escolhido para a presente monografia, qual seja, a não cumulatividade tributária aplicada às contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), não é novidade para o ordenamento jurídico pátrio, tratando-se, na realidade, de um dos mais fecundos e fascinantes campos de discussão no direito tributário, encontrando-se farto material na doutrina e jurisprudência até os dias de hoje, o que bem demonstra que o tema continua longe de se encontrar pacificado.

Não obstante a não cumulatividade esteja presente no nosso ordenamento jurídico desde a Constituição de 1967, aplicando-se ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não se pode simplesmente transplantá-la para o PIS e para a COFINS, aplicando-se os seus pressupostos, sem levarmos em consideração a divergência da materialidade destes últimos. De fato, como demonstraremos no decorrer deste trabalho, esta é a principal razão pela qual se verifica grande parte das divergências encontradas na interpretação adotada pelo seu ente arrecadante, a Receita Federal do Brasil (RFB) e os contribuintes.

Portanto, é nosso entendimento de que esse tema merece ser estudado e aclarado para que possamos aplicá-lo de forma mais condizente com os ditames da sua hipótese de incidência e dos fins teleológicos perseguidos quando da sua instituição. Desta maneira, inauguramos a presente monografia com um sucinto histórico da evolução legislativa para melhor situarmos o leitor; em seguida, analisaremos a regra matriz de incidência tributária, uma vez que o seu estudo faz-se necessário para compreendermos como a não-cumulatividade afeta a estrutura normativa das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Da mesma forma, analisaremos a cumulatividade, haja vista que o seu entendimento é também importante para compreendermos o seu oposto, a não-cumulatividade. A partir deste ponto, adentraremos na

análise da não-cumulatividade do PIS e da COFINS propriamente dita, discutindo os variados métodos existentes para a sua aplicação.

CAPÍTULO I – DO ESBOÇO HISTÓRICO-LEGISLATIVA

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar n° 07/70 (LC 07/70), com o objetivo de integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, assegurando-se ao empregado o usufruto de patrimônio individual progressivo, estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Com a edição dos decretos-leis n° 2.445/88 e 2.449/88, tentou-se alterar a base de cálculo, a fim de ampliar a receita proveniente desta contribuição social, porém, foram julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tornando-se objeto de Resolução n° 49/95 por parte do Senado Federal, assim retirando-os do ordenamento jurídico pátrio.

Entretanto, o Poder Executivo, por meio da edição da medida provisória n° 1.212/95, reeditada sucessivamente e posteriormente convertida na lei n° 9.715/98, seguida da lei n° 9.718/98, logrou ampliar a base de cálculo, fornecendo novo conceito para o faturamento, ratificado, inclusive, por meio da EC n°20/98. Objeto de inúmeras contestações por parte dos contribuintes, finalmente, no Recurso Extraordinário n° 585235, reconheceu-se a repercussão geral da questão constitucional, fixando-se o entendimento pela inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da lei n°9.718/98, o qual ampliara o conceito do faturamento para equivaler-se à receita. Logo, por meio do art.79 da lei n° 11.941/09, revogou-se o referido §1º daquele diploma legal.

Já a Medida Provisória n° 66/02 (MP 66/02), posteriormente convertida na lei n° 10.637/02, sob o argumento de instituir a neutralidade fiscal, a ser realizado por meio de uma série de descontos possíveis sobre determinadas despesas especificadas pela legislação, majorou a alíquota de 0,65% para o regime cumulativo para 1,65% para o regime não cumulativo.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (LC 70/91), vindo a substituir uma outra contribuição denominada FINSOCIAL, instituída durante o governo Figueiredo (1980-1985). O seu objetivo era a obtenção de recursos para que a União pudesse desenvolver programas sociais. Com o abrandamento do controle exercido pelo Poder Executivo sobre o Poder Judiciário durante os governos militares, o FINSOCIAL acabou por ser considerado inconstitucional pelos tribunais pátrios. Assim, a União optou por substituí-la pela COFINS.

A Medida Provisória nº 135/03 (MP 135/03), posteriormente convertida na lei nº 10.833/03, instituiu a COFINS não-cumulativa. Assim, da mesma forma como para com o PIS, elevou-se a alíquota de 3% para o regime cumulativo para 7,6% para o regime não-cumulativo, possibilitando igualmente uma série de descontos sobre despesas especificadas pela legislação.

Analisando-se a exposição de motivos da instituição, tanto da MP 66/02, quanto da MP 135/03, constata-se que a intenção do legislador, supostamente, foi a de estimular a eficiência econômica, gerando condições para facilitar o desenvolvimento econômico e corrigir distorções decorrentes da cobrança cumulativa destas contribuições. Como exemplo de situação a ser evitada, especificou-se a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção a empresas mais eficientes.

CAPÍTULO II – DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente ao estudo da cumulatividade e da não-cumulatividade, é necessário que analisemos a fenomenologia da incidência da norma tributária aplicável às contribuições sociais do PIS e da COFINS. Apesar de não se tratar do escopo desta monografia, a apreensão do seu significado em sentido estrito, também denominado como regra matriz de incidência tributária, será importante para que compreendamos como a cumulatividade e a não-cumulatividade afeta a estrutura normativa destas contribuições sociais.

O Direito, como ciência social, possui como seu substrato, seu elemento de trabalho, a linguagem. Assim como não lhe interessa os problemas intrasubjetivos, uma vez que se trata de ciência voltada à disciplina do comportamento humano em suas relações de intersubjetividade, igualmente não lhe interessa os eventos, os fatos que ocorrem no mundo concreto sem que estes venham revestidos ou sobrepostos pela linguagem, porém, não qualquer linguagem, mas tão somente a linguagem jurídica competente. Nesse sentido já discorreu o professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹:

“Seja como for, a disciplina do comportamento humano, no convívio social, se estabelece numa fórmula linguística, e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade.”

Basicamente, o direito positivo, isto é, o direito posto em vigor, somente o é assim considerado quando o legislador, diante dos variados eventos possíveis, seleciona aqueles que ele julga relevantes para que sejam normatizados, passando, então, a integrar o corpo do direito positivo. Pois, sucintamente, a regra matriz de incidência tributária nada mais é do que esse processo da subsunção do fato à norma, ou melhor, trata-se da representação do encontro

^{1 1} CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2

deste fato com a exata descrição de si no ordenamento jurídico (normatização pelo legislador), desencadeando conseqüências jurídicas.

Enquanto descrição normativa abstrata do fato, denomina-se hipótese tributária. A partir do momento em que essa descrição normativa ganha concretude, isto é, quando se verifica a ocorrência do evento, encontrando-se este previamente normatizado pelo legislador, exsurge a figura do fato jurídico-tributário. Nas palavras do professor PAULO DE BARROS CARVALHO²:

“...todos os fatos são construções de linguagem, e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento.

(...)

Posto isto, perceberemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta.

É importante compreendermos que a regra matriz de incidência tributária não é composta somente pela hipótese, também denominada suposto ou antecedente. A hipótese tem função descritora, isto é, prever exatamente o fato social normatizado, porém, é o conseqüente que tem a função de prescrever o estabelecimento das relações jurídicas, as conseqüências jurídicas para este fato social normatizado. Sob o âmbito da primeira, encontraremos os critérios material, espacial e temporal e sob o âmbito do segundo, encontraremos os critérios pessoal e quantitativo. Ainda nas palavras do ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO³:

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p. 267-268

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p. 284-285

“A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *atos jurídicos*. Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imersa na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (*prescritor*), meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos valores de verdade ou falsidade, como as proposições descritivas que os cientistas emitem. As hipóteses das normas jurídicas valem ou não valem, como também as respectivas consequências (*prescritos*) têm validade ou invalidade.

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra aquele ilustre professor que os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são, invariavelmente, *seletores de propriedades*.”

Dessa maneira, passemos à breve análise dos critérios identificadores da regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais do PIS e da COFINS não-cumulativos:

- a) **Critério material** – referencia um comportamento de pessoas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, sejam os que encerram um fazer, um dar ou simplesmente um ser (estado). Diz-se que é necessário que seja composto por um verbo pessoal com predicação incompleta, tornando-se obrigatória, assim, um complemento. Tanto para o PIS quanto para a COFINS, analisando-se o art.1º, *caput*, das leis nº 10.637/02 quanto da lei nº10.833/03, temos como o critério material auferir receita, devendo-se entender por esta expressão, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

- b) **Critério espacial:** indica-se a circunstância de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, distinguindo-se três níveis possíveis. Assim, há impostos como o de importação, que especifica o local exato apto a ensejar conseqüências jurídicas, neste caso, as repartições alfandegárias. No nível seguinte, encontramos impostos tais como o da propriedade predial e territorial urbana (IPTU), para o qual se prevê intervalos territoriais mais extensos do que os primeiros, neste caso, o perímetro urbano. Por último, há exações como o do imposto sobre produtos industrializados (IPI), cujo critério espacial confunde-se com o próprio âmbito de validade territorial da lei. As contribuições sociais do PIS e da COFINS enquadram-se neste último caso.
- c) **Critério temporal:** revela o marco de tempo em que se considera ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação jurídica o exato instante do conhecimento da existência de seus direitos e das suas obrigações. O átimo temporal das contribuições do PIS e da COFINS, segundo entendemos, é o momento do faturamento, no seu sentido de emissão de documento fiscal correspondente à operação respectiva.
- d) **Critério pessoal:** aponta os sujeitos da relação jurídica. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo para exigir a prestação pecuniária. Já o sujeito passivo é aquele que deve cumprir a prestação. Teremos a construção de duas regras matrizes nos casos de PIS e COFINS não cumulativos, sendo que no primeiro, verifica-se como sujeito ativo a Receita Federal do Brasil (RFB) e como sujeito passivo a pessoa jurídica que auferir receita. No segundo caso, diante das despesas efetuadas que se encontrem elencadas na legislação como passíveis de crédito, verifica-se a

inversão dos sujeitos, tornando-se sujeito ativo a pessoa jurídica que auferir receita e o passivo a Receita Federal do Brasil (RFB).

- e) **Critério quantitativo:** por meio deste critério é que calculamos o montante da prestação pecuniária devida a título de tributo, subdividindo-se na base de cálculo e a alíquota. Diz-se que a primeira tem como função medir a intensidade, as proporções reais do fato e também confirmar, infirmar ou afirmar o critério material. A segunda, em conjunto com a primeira, revelará o montante a ser apurado. Teremos como base de cálculo do PIS e da COFINS, a definição fornecida pelos §§2º e 3º do art.1º e como a alíquota, o art.2º, em ambos os casos, das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03

Demonstramos, portanto, como ocorre a incidência da hipótese normativa tributária diante de um fato do mundo real, a partir da sua subsunção à norma, exsurgindo o fato jurídico tributário das contribuições do PIS e da COFINS. Entendemos que nos casos da não-cumulatividade, ocorre fenomenologia semelhante à que ocorre com a substituição tributária, a incidência monofásica e a isenção, isto é, exsurge-se uma nova regra matriz de incidência tributária, a qual investe contra a regra matriz de incidência tributária anterior, modificando-lhe um dos critérios identificadores da mesma.

Portanto, diante do exposto, fica claro que a regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais do PIS e da COFINS não coincide com a do ICMS e do IPI, conforme muito bem explanou RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴:

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 22-23.

“...ao contrário de outros tributos que oneram sucessivas operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de bens, onde a cumulatividade ou não-cumulatividade pode se apresentar, as contribuições sobre receitas já têm outra natureza distinta, em razão da qual nem é tecnicamente apropriado falar naquelas figuras (...) é absolutamente natural, sob o ponto de vista jurídico-constitucional, que a incidência das duas contribuições se dê em cascata sob o ponto de vista econômico.

Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.

É irrelevante, para determinar a incidência – a ocorrência de cada fato gerador – das duas contribuições, que cada receita seja somada a outras receitas para comporem no seu total o valor devido num determinado período de apuração, pois se trata de tributos cujos fatos geradores se completam instantaneamente a cada ocorrência de aquisição de uma nova receita, isoladamente considerada.

(...)

Exatamente por haver incidências das duas contribuições sobre fatos isolados, não se trata de incidência multifásica, eis que a hipótese de incidência se resume a cada fato solitário – cada receita auferida - nada tendo a ver com outros fatos ou com elementos externos ao fato considerado na hipótese de incidência.”

Aduz ainda no mesmo sentido o professor EDUARDO MANEIRA⁵:

“De plano pode-se afirmar que o perfil constitucional das contribuições sobre receitas dispensam a não-cumulatividade, ou seja, o fato gerador auferir receita não caracteriza as contribuições como tributos indiretos, plurifásicos e sobre o consumo, que atrairia obrigatoriamente a não-cumulatividade.

Ora, não existem receitas monofásicas, plurifásicas, cumulativas, não cumulativas; existem receitas brutas e receitas líquidas, receitas

⁵ MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.124, n.42, jan. 2006, p.44.

contabilizadas pelo regime de caixa ou de competência, receitas auferidas ou não auferidas. A prova de que a não-cumulatividade não integra o perfil constitucional da contribuição sobre a receita nos é dada pela própria Constituição ao prever a manutenção do regime cumulativo convivendo com o regime não cumulativo.”

Consequentemente, verifica-se que as normas instituidoras da não-cumulatividade não altera quaisquer dos critérios das normas instituidoras do PIS e da COFINS, porém institui uma nova regra matriz de incidência tributária que investe contra a base de cálculo daquelas, preceituando que sobre esta, poder-se-á descontar valores referentes aos créditos calculados de acordo com o método especificado pela legislação, vejamos o que diz THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO⁶:

“Se assim o for, então qual é a precisa estrutura das novas normas referentes à contribuição ao PIS, velada pela referência à ‘não-cumulatividade’?”

Três são os dados relevantes que podem ser prospectados do texto da lei nº 10.637/02, para o deslinde da questão: a) especialização dos sujeitos passivos submetidos às novas regras (art. 8º), b) diferenciação de alíquota para os sujeitos passivos especializados (art.2º), e c) prescrição da constituição de créditos, oponíveis contra as relações jurídico-tributárias decorrentes da atuação dinâmica das normas imiscuídas na nova sistemática (art.3º).

A prescrição que infere a submissão de pessoas de direito específicas à obrigação de recolher ao Tesouro Nacional valores calculados à razão de alíquota diferente da constante no critério quantitativo da regra-matriz original do PIS permite a estruturação de uma nova regra matriz, coordenada pela afinidade entre os critérios diferenciados pela lei nº 10.637/2002.

Acorde com o exposto, a lei nº 10.637/02 criou uma nova regra-matriz para o PIS, paralela às existentes, como a regra-matriz original, e as regras matrizes referentes à substituição tributária e a ‘incidência monofásica’ do tributo.

⁶ SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Contribuição ao PIS e lei nº 10.637 (MP 66) – estrutura jurídica e inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.89, n.99, fev. 2003, p.100-101.

Paralelamente, a ‘não-cumulatividade’ da contribuição ao PIS é manifestada por um conjunto de mecanismos que, ao descreverem dadas situações, como a aquisição de bens para a revenda, imputam a estes fatos, de forma não categórica, a constituição de créditos, que poderão ser utilizados para abater créditos do Fisco referentes ao PIS.

(...)

Assim, conclui-se que: a) a não cumulatividade do PIS, tal como evocada pela lei nº 10.637/02, não se assemelha ao princípio constitucional da não-cumulatividade, compreendendo a criação de regras-matrizes diferenciadas em função de sujeitos passivos, b) os critérios variantes são a alíquota e os sujeitos passivos, cuja coordenação dá o tom às novas regras, c) paralelamente, foram criadas normas que inferem a constituição de créditos tributários do contribuinte, d) as normas relativas aos créditos tributários do contribuinte não pressupõem a incidência da regra-matriz ou a satisfação do crédito tributário fiscal para incidir, como no caso do ICMS e do IPI.”

Diante do exposto, temos que a norma não cumulativa possui a seguinte estrutura hipotético condicional: sempre que ocorra o evento previsto no critério material da norma tributária quanto à operação anterior, o Estado terá o dever de reconhecer o crédito correspondente ao valor do tributo recolhido a título dessa operação ao contribuinte. Desta maneira, enquanto a regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS possibilita a essas contribuições a definição do seu *quantum debeat* na operação atual, a regra da não-cumulatividade possibilita a definição do crédito decorrente das despesas realizadas na operação anterior. De fato, explanam-nos os respeitáveis professores SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁷:

“Ponto da mais alta relevância, todavia, é a manutenção da identidade de bases de cálculo: a CR/88 não difere a base tributável do PIS cumulativo daquela do PIS não cumulativo (o mesmo valendo para a COFINS). Ou seja (e, neste ponto, remetemos aos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker): se a base de cálculo é a mesma, a contribuição não pode ser

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.150, n.113, mar. 2008, p.116-117.

distinta, ainda que a forma de apuração seja diferenciada, bem como as alíquotas (as quais, todavia, devem ser equivalentes em ambos os regimes – pressuposto que pautou a criação do PIS/COFINS não cumulativos).

(...)

A lei nº 11.033/04 dispôs expressamente que ‘as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações (art.17). O intuito do legislador foi evitar uma equivocada aplicação, ao PIS/COFINS, das restrições constitucionais existentes no que tange à não-cumulatividade do ICMS (o art. 155, parágrafo 2º, II, da CR/88 autoriza a legislação estadual a vedar o crédito de ICMS – bem como a determinar o estorno dos créditos oriundos das operações anteriores – em casos de saídas isentas ou não tributadas).’”

CAPÍTULO III – DA CUMULATIVIDADE

Previamente ao estudo do fenômeno da não-cumulatividade, faz-se necessário estudarmos, ao menos sucintamente, o seu oposto, a cumulatividade. Assim, para compreendermos esta última, devemos apreender o contexto sob o qual esta se faz sentir. Logo, torna-se essencial adentrarmos quanto à compreensão das expressões “cadeias monofásica e plurifásica (multifásica)”, que são especialmente perceptíveis nos tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias decorrentes de vendas.

Na realidade, diz-se que as expressões “cadeia monofásica” e “cadeia plurifásica” são plurívocas, haja vista serem utilizadas tanto para designar o arquétipo, o esqueleto da cadeia econômica de um determinado setor de atividade, quanto para designar o regime tributário aplicável de um determinado tributo sobre esse mesmo setor.

Ressalte-se que é imprópria a expressão “cadeia monofásica”, uma vez que esta se caracteriza pela existência de um único fato hábil a ensejar a incidência da regra matriz de incidência tributária, não se verificando, portanto, o reflexo de sucessivas incidências, de acordo com a sucessão das etapas percorridas pelas mercadorias no âmbito daquela atividade econômica, esta sim própria da cadeia plurifásica.

Em particular à cadeia plurifásica, é possível ainda tratarmos quanto ao regime tributário aplicável, podendo este ser monofásico, quando, por opção legislativa, concentra-se um determinado tributo que incidiria sobre todas as etapas componentes da cadeia em uma única etapa desta. Já no caso de regime tributário plurifásico (multifásico), verifica-se a incidência deste tributo, de acordo com a sucessão das etapas ensejadoras do mesmo. Pois é justamente nesta última hipótese que observaremos a ocorrência do fenômeno da cumulatividade, quando a sucessão da incidência de um mesmo tributo em sucessivas etapas

da cadeia far-se-á sentir em sua integralidade, isto é, o tributo cobrado na etapa anterior de uma dada cadeia integrará a base de cálculo do mesmo tributo na etapa posterior.

CAPÍTULO IV – DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O fenômeno da não-cumulatividade não é novidade para o ordenamento jurídico pátrio, porém, sempre esteve associado aos tributos do ICMS e do IPI, os quais são essencialmente tributos de incidência plurifásica. Quando da sua instituição para o PIS e para a COFINS, por meio da MP 66/02 e MP 135/03, posteriormente convertidas nas leis n° 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, acarretou-se uma grande discussão nos meios doutrinários e nos tribunais pátrios, que se estendem até os dias de hoje, uma vez que o método aplicado para se fazer concretizar a não-cumulatividade para estas contribuições não foi o mesmo aplicado àqueles impostos.

De fato, a primeira diferença que se nota quanto à não-cumulatividade aplicada para os tributos acima versados reside no fato de que para o ICMS e para o IPI, a própria Constituição Federal especificou a forma como aquela haveria de se concretizar. Dessa maneira, os seus artigos 153, §3º, inciso II⁸ e 155, §2º, inciso I⁹, preceituam o seguinte:

“Art.153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§3º. O imposto previsto no inciso IV:

(...)

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

(...)”

(o grifo é nosso)

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 fev. 2010.

⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 fev. 2010.

“Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

(...)”

(o grifo é nosso)

Em relação às contribuições do PIS e da COFINS, de forma diversa, constatamos que a Constituição Federal, apesar de ter preceituado que a instituição de novos tributos deveriam ser não-cumulativos (para os tributos que, pela sua natureza, exigem a não-cumulatividade, o que não é o caso do PIS e da COFINS, haja vista que até a sua instituição para estas contribuições sociais, vigia tão somente a cumulatividade), por meio dos seus artigos 154, inciso I¹⁰ e 195, §12¹¹, não esboçou a forma como esta deveria ser concretizada.

“Art.154.A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

(...)

(o grifo é nosso)

“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:

¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 fev. 2010.

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 fev. 2010.

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

§12º. 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;

(...)

(o grifo é nosso)

Conforme se apreende da leitura dos artigos acima referidos, o método pelo qual a não-cumulatividade haveria de ser aplicada para as contribuições do PIS e da COFINS ficou a cargo do legislador infraconstitucional, razão pela qual as leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em seu artigo 3º para ambas as leis, trouxeram uma discriminação das despesas sobre as quais haveria de se permitir o desconto de créditos, método por meio do qual se pretendeu pôr em prática a não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS. Tendo em vista a similitude da redação do art. 3º de ambas as leis e também por questões didáticas, transcrevemos abaixo somente a redação da lei nº 10.833/03.

“Lei nº 10.833/03¹²

(...)

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

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

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

b) no §1º do art.2º desta Lei;

c) 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

¹² BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

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.

(...)”

Tal qual anteriormente exposto, verifica-se que a não-cumulatividade prescrita para o ICMS e para o IPI não é a mesma daquela prescrita para o PIS e para a COFINS. Com isso, alguns doutrinadores pugnaram no sentido de que a não-cumulatividade não teria sido aplicada em sua integralidade para estas contribuições sociais e que uma vez tendo sido adotada, o legislador teria a obrigação de manter a coerência, fazendo valer todos os seus efeitos. Nesse sentido, discorreu ROBERTO FERRAZ¹³:

¹³ FERRAZ, Roberto. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/COFINS e as exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.154, n.104, jul. 2008, p.105-106.

“A questão está em saber se uma vez adotado o sistema não cumulativo, estaria o legislador obrigado a adotá-lo plenamente, isto é, em toda sua extensão, ou se, pelo contrário, estaria o legislador livre para adotá-lo nas partes que mais lhe interessassem, fazendo um sistema misto caso lhe aprovesse.

A resposta compatível com nosso sistema jurídico constitucional é claramente pela obrigatoriedade da adoção do sistema completo, sem margem à formação de modelos ‘Frankenstein’

(...)

Assim, uma vez exercida a faculdade constitucionalmente fixada e adotada a não cumulatividade para as contribuições do PIS/COFINS, não pode o legislador escolher que tipo de não cumulatividade irá utilizar. Uma vez que existe regime não cumulativo constitucionalmente definido, não pode o legislador afastar-se do regime não-cumulativo constitucionalmente desenhado.”

Houve igualmente quem entendesse que se tratava de mais um exemplo de atecnia por parte dos legisladores pátrios, ao formularem a redação legal acima exposta. Este foi o entendimento esposado pelo FERNANDO FACURY SCAFF¹⁴:

“Embora o legislador tenha utilizado a terminologia ‘não cumulativa’ para batizar a nova sistemática, na prática os critérios criados para apuração do PIS e da COFINS configuram um verdadeiro ‘sistema legal de abatimento de créditos’. Isso porque as leis n° 10.637/02 e 10.833/03 conferiram ao contribuinte um rol ‘taxativo’ de créditos para abatimento dos débitos fiscais pertinentes a essas contribuições.”

Não obstante as abalizadas opiniões professadas, devemos levar em consideração de que sob a expressão “não-cumulatividade”, divisam-se vários métodos aplicáveis. De fato, a doutrina específica ao menos cinco¹⁵:

¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.151, n.15, abril. 2008, p.16.

¹⁵ Cf. FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a lei n° 10.637, de 2002 (MP 66). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.89, n.12, fev. 2003, p.12.

3.1 – Método Direto Subtrativo

Trata-se do método pelo qual se aplica a alíquota correspondente ao tributo (a) sobre a diferença entre as receitas necessárias para o desenvolvimento da atividade econômica (d) e as despesas decorrentes da mesma (r). Podemos visualizá-lo da seguinte maneira: $T = a \times (r - d)$.

3.2 – Método Direto Aditivo

Trata-se do método pelo qual se aplica a alíquota correspondente ao tributo (a) sobre o valor efetivamente agregado por meio da atividade econômica. Como exemplos, é possível citar a aplicação da mão-de-obra (mo), outras matérias-primas e insumos (mp), outras despesas (d) e a margem de lucro (l). Vejamos a sua visualização: $T = a \times (mo + mp + d + l)$.

3.3 – Método Indireto Subtrativo

Trata-se do método pelo qual se determina o valor do tributo devido por meio da diferença entre a aplicação da alíquota correspondente ao tributo sobre as receitas decorrentes da atividade econômica (r) e a aplicação da alíquota sobre as despesas decorrentes da mesma (d). Acreditamos que este é o método que se encontra vigente para as contribuições do PIS e da COFINS. Logo, apesar da redação legal mencionar o termo “crédito”, não devemos confundí-lo como parte integrante do “método de crédito de imposto”, sobre o qual discorreremos adiante. A visualização do método indireto subtrativo é a seguinte: $T = (a \times r) - (a \times c)$.

3.4 – Método Indireto Aditivo

Trata-se do método pelo qual se determina o valor do tributo devido pela somatória da aplicação da alíquota correspondente ao tributo sobre cada um dos elementos componentes do valor agregado decorrente da atividade econômica. Assim, visualizaremos este método da seguinte maneira: $T = (a \times mo) + (a \times mp) + (a \times d) + (a \times l)$.

3.5 – Método do Crédito do Tributo

Trata-se do método mais difundido na cultura jurídica brasileira, sendo a aplicada ao ICMS e ao IPI. Por este método, determina-se o valor do tributo devido pela diferença entre o valor do tributo devido na etapa anterior e o valor do tributo devido na etapa atual da atividade econômica. Isto é, o valor do tributo devido na etapa anterior constitui-se em crédito fiscal a ser utilizado na apuração do débito da operação seguinte. Por conseguinte, o valor do tributo devido na etapa anterior vem discriminado no próprio documento fiscal correspondente à operação referente a esta etapa.

Portanto, diante da constatação dos variados métodos pelos quais a não-cumulatividade pode se fazer presente, entendemos, *data venia*, que não procede a assertiva de que esta não teria sido plenamente aplicada às contribuições do PIS e da COFINS; pelo menos não sob o argumento de que a plenitude da sua aplicação não teria sido alcançada por não se adotar o método constitucionalmente esquematizado, qual seja, o método do crédito do tributo.

De fato, a Constituição Federal expôs o método do crédito do tributo, porém, atrelou-o exclusivamente ao ICMS e ao IPI; tanto o é assim que ao preceituar a respeito das contribuições sociais, silenciou-se a respeito de qual método haveria de ser utilizado,

deixando a sua aplicação ao legislador infraconstitucional, caso entendesse aplicável. Aliás, pela natureza jurídica das contribuições sociais do PIS e da COFINS, os quais tivemos oportunidade de examinar quando da explanação sobre a sua regra matriz de incidência tributária, verifica-se que não haveria obrigatoriedade da sua instituição. Porém, uma vez exercida esta faculdade legislativa, não há que se falar que a não-cumulatividade não teria sido aplicada àqueles tão somente pelo fato de que não teria sido escolhido o método aplicável ao ICMS e ao IPI.

Ressalte-se que não discordamos de que a não-cumulatividade não está sendo aplicado em sua plenitude, mas não porque não se adotou o método vigente para o ICMS e o IPI e sim porque o próprio método escolhido pelo legislador infraconstitucional para o PIS e para a COFINS, o método indireto subtrativo, não está sendo aplicado em sua integralidade. Relembremos que este método caracteriza-se por ter o valor do tributo apurado por meio da diferença entre a aplicação da alíquota correspondente ao tributo sobre as receitas decorrentes da atividade econômica e a aplicação da alíquota sobre as despesas decorrentes da mesma.

Entretanto, como tivemos oportunidade de verificar, não são todas as despesas decorrentes da atividade econômica que concedem o direito ao crédito, mas somente aquelas despesas elencadas no artigo 3º das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. Ademais, a possibilidade de crédito somente existe quanto à aquisição de bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica, ou então, dos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica. Em ambos os casos, é necessário que a pessoa jurídica seja domiciliada no país. Este é o teor da redação disposta no art. 3º, §3º, incisos I e II, dos diplomas legais acima citados.

Assim o é que a Receita Federal do Brasil (RFB), o ente arrecadante das contribuições sociais do PIS e da COFINS, sob o pretexto de interpretar os comandos legais da não-cumulatividade aplicável a estas contribuições, tem restringido o seu alcance, vejamos alguns exemplos:

“Solução de consulta nº 10 de 11 de fevereiro de 2009¹⁶

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: PIS/PASEP. DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À FABRICAÇÃO DE PRODUTOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Para efeito de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, somente são considerados insumos utilizados na fabricação de produtos os bens e os serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado. Excluem-se, portanto, desse conceito, as despesas que se reflitam indiretamente na prestação do serviço, como, por exemplo, despesas com equipamentos de segurança, tratamento de efluentes, materiais de laboratório, vales-transporte, planos de saúde, uniforme e treinamento de pessoal, serviços de georreferenciamento e reposição florestal; exportação, comissões pagas a pessoas jurídicas no mercado nacional; seguros, publicidade e propaganda. A energia elétrica produzida pela contribuinte, para utilização em seu processo produtivo, não gera direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep por não ter sido adquirida de pessoa jurídica em operação submetida à incidência da contribuição.”

“Solução de divergência nº11 de 27 de setembro de 2007¹⁷

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PIS/Pasep – Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de consumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para transferências de

¹⁶ BRASIL. Ministério da fazenda, secretaria da receita federal, DISIT 03. Solução de consulta nº 10 de 11 de fevereiro de 2009. Disponível em: < [http://decisooes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisooes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=insumo&s8=&s7=>](http://decisooes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisooes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=insumo&s8=&s7=>) Acesso em 05 de dezembro de 2009.

¹⁷ BRASIL. Ministério da fazenda, secretaria da receita federal, COSIT. Solução de divergência nº 11 de 27 de setembro de 2007. Disponível em: < [http://decisooes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisooes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=11&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=frete&s8=&s7=>](http://decisooes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisooes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=11&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=frete&s8=&s7=>) Acesso em 05 de dezembro de 2009.

mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep devida. Somente os valores das despesas realizados com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep devida.”

Nesta situação sim é que devemos exigir a coerência por parte do legislador. Uma vez adotado um dos métodos acima dispostos quanto à não-cumulatividade, é preciso que a sua sistemática seja coerente. Nas situações acima versadas, não há razão pela qual se deva negar o desconto de créditos. É nesse sentido que o professor HUMBERTO ÁVILA¹⁸, em um de seus pareceres, embora elaborado em um outro contexto, assim dispõe:

“Ainda que o legislador tenha liberdade quanto a instituir ou não regime de não-cumulatividade (liberdade quanto ao ‘se’), tendo ele optado por estabelecê-lo, deverá coerentemente desenvolvê-lo de acordo com os princípios tributários aplicáveis, dentro os quais o princípio da igualdade. Isso significa, em outras palavras, que embora possa haver – o que se admite apenas para argumentar – liberdade ‘quanto à adoção do regime’, inexistente liberdade total ‘quanto à sua configuração’: o legislador não pode estabelecer uma finalidade de diferenciação, com uma mão, e escolher um critério de diferenciação que não mantenha com ela uma relação de pertinência, com a outra mão. Admiti-lo, é aceitar que o legislador possa instituir, caprichosamente, regimes tributários arbitrários, irrazoáveis e irracionais, ao seu bel prazer.

(...)

A proibição de o legislador afastar-se da própria finalidade que optou por realizar decorre do próprio princípio da igualdade, que compõe a coerente implementação das diferenciações já feitas pelo próprio Poder Público no passado. Tendo o legislador tomado determinadas decisões diretivas, ele fica obrigado a implementá-las de modo conseqüente (*folgerichtig*) e livre de contradições (*widerspruchsfrei*), sob pena de violar o princípio da igualdade.

(...)

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação dos princípios da igualdade, da liberdade, de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.170, n.150, nov. 2009, p.156.

Para o caso em pauta, interessa unicamente o fato – aliás incontroverso – de que o legislador optou por instituir o regime não cumulativo e, tendo tomado essa decisão fundamental, tem o dever de concretizá-la de modo conseqüente e isento de contradições. Não procedendo dessa forma, violará a norma fundamental da igualdade, pouco importando se o regime não cumulativo é, ou não, uma imposição constitucional.”

(o grifo é nosso)

Como se vê, a necessidade da coerência por parte do legislador e do seu aplicador, o Poder Executivo, é decorrência lógica da escolha de um dos métodos da não-cumulatividade. Uma vez escolhido o método indireto subtrativo para as contribuições sociais do PIS e da COFINS, é preciso aplicá-lo em toda a sua plenitude, não cabendo interpretações de cunho restritivo por parte da Receita Federal, com as quais muito se tem deparado os contribuintes. Não é descabido lembrarmos de que atinentes à atividade da administração pública, encontram-se princípios básicos, tais como o da legalidade e o da moralidade. Pois o preclaro e saudoso professor HELY LOPES MEIRELLES discorreu a respeito¹⁹:

“Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa dizer ‘deve fazer assim’.

(...)

Além de atender à *legalidade*, o ato do administrador público deve conformar-se com a *moralidade* e a *finalidade* administrativas para dar plena legitimidade à sua atuação. Administração legítima só é aquela que se reveste de legalidade e probidade administrativas, no sentido de que tanto atende às exigências da lei como se conforma com os preceitos da instituição pública.

Cumprir simplesmente a lei na frieza de seu texto não é o mesmo que atendê-la na sua letra e no seu espírito. A administração, por isso, deve ser orientada pelos princípios do Direito e da Moral, para que ao *legal* se ajunte o *honesto* e o *conveniente* aos interesses sociais.”

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002. p. 86-87

Portanto, não cabe à administração pública, neste caso, a Receita Federal, extrapolar as suas funções administrativas e arbitrariamente, de forma a atender interesses arrecadatários do governo (repare que não são necessariamente os interesses da sociedade), restringir o sentido da lei. Nem se argumente que se trata de poder discricionário, pois este deve ser exercido dentro dos estritos limites permitidos pela lei. Nesse sentido expôs RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA²⁰:

“Mas não foi suficiente esta ampliação desmesurada da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aí estão duas constatações verdadeiramente estarrecedoras da falta de bom senso nas práticas legislativas e arrecadatórias.

A primeira está contida em distorcidas interpretações fazendárias do conceito jurídico de receita, mediante as quais as autoridades, em inúmeras situações em que não existe receita, pretendem arrecadar as duas contribuições sobre meros ingressos financeiros no caixa das empresas, ingressos estes que não têm a mínima semelhança sequer com o conceito contábil do que seja uma receita.

A segunda é a ampliação das já enormes fontes de financiamento para a seguridade social, perpetrada através da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, mediante a qual também podem ser cobradas contribuições sobre a importação de bens e serviços.

Em paralelo, nos últimos anos proliferaram contribuições de intervenção no domínio econômico, sobreonerando receitas de determinados setores de atividade.

Da maneira como as coisas vão, a próxima ‘reforma tributária’ prescreverá a incidência de contribuições sobre todas as despesas e todos os custos das empresas, e, talvez mais adiante, sobre todo e qualquer ingresso ou saída do caixa empresarial, ou sobre toda e qualquer transferência interna entre contas do seu balanço patrimonial, asfixiando a empresa até o seu último suspiro, e cobrando-se tributos com total descaso da inexistência de capacidade contributiva.”

Tal qual expusemos quando da explanação da regra matriz de incidência tributária, a base de cálculo mede a intensidade, as proporções reais do fato, tendo igualmente como

²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 19.

função confirmar, infirmar ou afirmar o critério material. Tendo em vista que este último envolve a obtenção da receita, no caso das contribuições sociais do PIS e da COFINS não-cumulativos, o direito ao crédito proveniente desta sistemática necessariamente envolve que quaisquer custos e despesas relacionados à obtenção dessa mesma receita sejam considerados para fins de crédito. Entretanto, o que se tem visto, em casos tais como as soluções de consulta e de divergência da Receita Federal demonstrados acima, é que se tem restringido a possibilidade de crédito, adotando-se uma interpretação que condiz muito mais ao ICMS e ao IPI do que àquelas contribuições. Cabe lembrarmos a razão de ser da adoção da não-cumulatividade do PIS e da COFINS para verificarmos que tais restrições não podem subsistir.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES

Iniciamos o nosso trabalho com uma breve análise da evolução histórico-legislativa das contribuições sociais do PIS e da COFINS, tendo sido o nosso intuito o de melhor situarmos o leitor para a compreensão da fenomenologia da incidência da não cumulatividade aplicável àqueles tributos.

Em seguida, passamos à análise da regra matriz de incidência tributária das referidas contribuições sociais, com a explanação dos seus critérios identificadores, a fim de analisarmos como a não cumulatividade, afeta a sua estrutura normativa. Baseados nestas noções, tivemos oportunidade igualmente de melhor analisar a fenomenologia da incidência cumulativa, de forma a compreendermos mais claramente o seu oposto, o objeto desta monografia, a não-cumulatividade referente ao PIS e à COFINS.

Finalmente, constatamos que no caso das contribuições sociais, diferentemente do ICMS e do IPI, para os quais a própria Constituição Federal preceitua e adota um dos métodos da não-cumulatividade existentes, tratou-se de uma opção do legislador infraconstitucional adotar a não-cumulatividade. Dentre os variados métodos existentes, foi escolhido o método indireto subtrativo. No entanto, demonstramos que a não-cumulatividade não tem sido adotada em sua plenitude diante de interpretações de cunho restritivo por parte da Receita Federal, que não condiz com a materialidade das referidas contribuições sociais.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação dos princípios da igualdade, da liberdade, de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.170, n.150, nov. 2009.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. *Fenômeno da cumulatividade e das regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional*. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 fev. 2010.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 22 mar. 2010.

BRASIL. Ministério da fazenda, secretaria da receita federal, DISIT 03. Solução de consulta nº 10 de 11 de fevereiro de 2009. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-)>

DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=insumo&s8=&s7=>. Acesso em 05 de dezembro de 2009.

BRASIL. Ministério da fazenda, secretaria da receita federal, COSIT. Solução de divergência nº 11 de 27 de setembro de 2007. Disponível em:

<[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=11&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=frete&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=11&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=frete&s8=&s7=>)>.

DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=11&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=frete&s8=&s7=>. Acesso em 05 de dezembro de 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.150, n.113, mar. 2008.

FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.89, n.12, fev. 2003.

FERRAZ, Roberto. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/COFINS e as exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.154, n.104, jul. 2008.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.124, n.42, jan. 2006.

MARQUES, Leonardo Nunes. A contribuição ao PIS e a sistemática da cobrança não cumulativa inserida pela medida provisória nº 66/2002 e lei nº 10.637/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.93, n.53, jun. 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. *Aspectos jurídicos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.151, n.15, abril. 2008, p.16.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22ª ed. São Paulo: Cortez, 2006.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Contribuição ao PIS e lei nº 10.637 (MP 66) – estrutura jurídica e inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.89, n.99, fev. 2003, p.100-101.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática*. São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.