



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**YURI TELES PAMPLONA**

**DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO NA  
SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS/PASEP E DA COFINS**

**FORTALEZA**

**2013**

YURI TELES PAMPLONA

DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA  
NÃO CUMULATIVA DO PIS/PASEP E DA COFINS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal Do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

- 
- P185d Pamplona, Yuri Teles.  
Do conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS / Yuri Teles Pamplona. – 2013.  
59 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2013.  
Área de Concentração: Direito do Tributário.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Contribuições para seguridade social. 2. Incidência de impostos - Brasil. 3. Direito tributário - Brasil. I. Cintra, Carlos César Sousa (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

YURI TELES PAMPLONA

DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA  
NÃO CUMULATIVA DO PIS/PASEP E DA COFINS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal Do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

Aprovado em 05 de fevereiro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Mestrando Tibério Carlos Soares Roberto Pinto  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

*A minha família, inspiração e suporte para que eu consiga atingir todos os meus objetivos e sonhos, em especial aos meus pais, pelos exemplos de dedicação, perseverança e moral, que me levaram a ser quem sou hoje.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Carlos César Sousa Cintra, por ter incentivado, através de suas brilhantes explicações em sala de aula, o estudo do Direito Tributário, o que nos levou a ter grande interesse pelo ramo em questão, culminando com a escolha deste tema, bem como por ter prontamente aceitado o convite para orientar o presente trabalho.

Ao Professor Hugo de Brito Machado Segundo, que também em muito contribuiu para que o Direito Tributário se tornasse a predileção do autor deste trabalho, sempre conseguindo, através de sua didática irretocável, simplificar os assuntos mais complexos.

Ao amigo Tibério Carlos Soares Roberto Pinto, por prontamente aceitar participar da banca de avaliação deste trabalho.

Ao querido amigo Pedro Felipe de Oliveira Rocha, por todo o apoio na realização do presente trabalho, inclusive por ter sugerido o tema escolhido, e sempre se encontrar disposto a discutir as matérias relacionadas a este estudo.

Ao escritório Rocha, Araújo & Arrais Advogados Associados e a todos os seus integrantes, que me acompanham desde o 2º semestre de faculdade, onde tive minha primeira oportunidade de trabalho, experiência que me engrandeceu tanto pessoalmente como profissionalmente, sendo indispensável para a minha formação de Direito.

Aos meus colegas e amigos de Faculdade, que compartilharam inesquecíveis anos e momentos da minha vida, em especial aos seguintes: Daniel Torres, Weber Busgaib, Gilberto Antônio, Luana Cordeiro, Bárbara Ximenes, Deborah Mendonça, Jacks Filho, Flávio Rodrigues e Sávia Erma.

## RESUMO

O presente trabalho tem como por objetivo, através de um aprofundado estudo doutrinário, jurisprudencial e legislativo, discutir o conceito de insumo utilizado na relação de creditamento na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS. Para se chegar ao conceito de insumo que se entende devido, realiza-se toda uma análise do histórico das contribuições, desde sua criação até os dias atuais, apontando suas bases constitucionais e legais, bem como explicando a Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, em todos seus critérios referentes ao antecedente e conseqüente da norma jurídica tributária, e sua aplicação sobre os tributos em questão. Discorre-se também sobre a sistemática da não cumulatividade, abordando suas diretrizes e regras gerais instituídas pelas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a natureza do regime, os métodos de creditamento, sua vedação a determinadas atividades econômicas, bem como suas principais diferenças para o sistema utilizado para os impostos que incidem sobre o consumo, como o IPI e o ICMS. Por fim, estuda-se o conceito em si de insumo. As leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecerem a sistemática não cumulativa para as contribuições sociais, também estipularam novas alíquotas a serem utilizadas no regime, no valor de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS. Pelo novo regime adotado, o creditamento realizado pelo método base na base deveria subtrair as despesas que geram crédito do total das receitas, aplicando as alíquotas sobre esse montante. Ocorre que o conceito de insumo adotado pela legislação ordinária é muito restrito, deixando de englobar muitas despesas do contribuinte. Como a base de cálculo das contribuições sociais em comento é o faturamento, que engloba todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica a qualquer título, a mesma é bastante ampla. Assim, amplia-se a base de cálculo e se restringe os créditos, o que gera um substancial aumento na carga tributária, prejudicando muitos contribuintes. O legislador trasladou os conceitos de insumo utilizados para outros tributos, que possuem como base de cálculo operações de circulação de bens e serviços, a qual é bem mais restrita do que a do PIS/PASEP e da COFINS. Contudo, pela própria natureza da sistemática não cumulativa das contribuições sociais, conclui-se que o conceito de insumo deve ser o mais amplo possível, englobando todas as despesas e custos da empresa. Através de uma análise jurisprudencial, tanto no âmbito judicial como administrativo, afere-se que já existem entendimentos embasando essa extensão do conceito de insumo.

**Palavras-chave: PIS/PASEP. COFINS. Não cumulatividade. Conceito. Insumos.**

## ABSTRACT

This discourse aims to, through a deep study of the case law, the jurisprudence and the Brazilian legislation, discuss the concept of input used in the relation of crediting on the non-cumulative systematic of PIS/PASEP and COFINS. To find the concept of input that we understand as correct, it is done an entire analysis of the history of contributions, from its creation to the present day, pointing their constitutional and legal bases, as well as explaining the Tax Incidence Rule Theory, in all its aspects, including the antecedent and consequent of the tax precept, and its application on the taxes studied. We also talk about the non-cumulative systematic, writing about its guidelines and general rules established by the laws 10.637/2002 and 10.833/2003, the nature of the regime, the methods of crediting, the exceptions of some economic activities, as well its main differences to the system used for taxes on consumption, such as ICMS and IPI. Finally, we study the concept of input. The laws 10.637/2002 and 10.833/2003, by establishing the non-cumulative systematic for PIS/PASEP and COFINS, also stipulated new rates to be used in the regime, fixing the amount in 1.65% for PIS/PASEP and 7.6% for COFINS. In this new regime adopted, crediting uses the basis on basis method, by subtracting the costs from the total of revenues, and enforcing the rates on that amount. It happens that the concept of input adopted by the ordinary legislation is too narrow, failing to cover many expenses of the taxpayer. As the calculating basis for the social contributions in discussion is the billing, which includes all revenues earned by the corporation, it is very broad. Thus, it broadens the tax base and limits the use of credits, which generates a substantial increase in the tax burden, undermining many taxpayers. The legislature used the same concepts of input that were already used for other taxes, which have as the calculation basis the trade of products and services, which is much narrower than the one of the PIS/PASEP and COFINS. However, by the very nature of the non-cumulative systematic of social contributions, we concluded that the concept of input should be as broad as possible, including all fees and expenses of the company. Through an analysis of judicial and administrative jurisprudence, we can affirm that already exist some decisions that increase the extension of the concept of input.

**Key-words: PIS/PASEP. COFINS. Non cumulativity. Concept. Input.**



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E DA COFINS: EMBASAMENTO LEGAL E CONSTITUCIONAL E CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>Embasamento legal e constitucional</b> .....	<b>11</b>
<b>2.2</b>	<b>A regra-matriz de incidência tributária</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.1</b>	<i>Dos critérios do antecedente – material, espacial e temporal</i> .....	<b>19</b>
<b>2.2.2</b>	<i>Dos critérios do consequente – pessoal e quantitativo</i> .....	<b>21</b>
<b>2.3</b>	<b>Aplicação da Regra Matriz para o PIS/PASEP e para a COFINS</b> .....	<b>23</b>
<b>3</b>	<b>DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS</b> .....	<b>27</b>
<b>3.1</b>	<b>Não cumulatividade: Leis 10.637/2002 e 10.833/2003</b> .....	<b>27</b>
<b>3.2</b>	<b>Da validade da implantação da não cumulatividade somente para determinados grupos de contribuintes</b> .....	<b>31</b>
<b>3.3</b>	<b>Da natureza da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS</b> .....	<b>33</b>
<b>3.4</b>	<b>Metodologia de dedução dos créditos na sistemática não cumulativa – “Método Subtrativo Indireto” e “Base sobre base”</b> .....	<b>35</b>
<b>3.5</b>	<b>PIS/PASEP e COFINS: Regime diferenciado em relação a não cumulatividade clássica (IPI e ICMS)</b> .....	<b>38</b>
<b>4</b>	<b>DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA</b> .....	<b>42</b>
<b>4.1</b>	<b>Do aumento da carga tributária</b> .....	<b>42</b>
<b>4.2</b>	<b>Da necessidade de ampliação do conceito de insumo</b> .....	<b>44</b>
<b>4.3</b>	<b>Análise do entendimento jurisprudencial, judicial e administrativo, que embasa a extensão do conceito de insumo</b> .....	<b>51</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>55</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo promover uma discussão a respeito da extensão do conceito de insumo no âmbito do regime de não-cumulatividade das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS.

Pretende-se analisar, inicialmente, o surgimento das referidas contribuições, com suas características e funções precípua. Será também abordado todo o seu embasamento constitucional e a parte da legislação do PIS/PASEP e da COFINS que se considera de maior valia e destaque, já que a completude do ordenamento referente às citadas exações possui um volume excessivo e sua completa análise se mostra desnecessária para as metas deste trabalho.

Explicar-se-á a teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária e sua aplicação sobre o PIS/PASEP e a COFINS, dispondo a respeito de todos os critérios englobados pela teoria, que compõem a hipótese e o conseqüente.

Ainda, fundamental trazer à baila as inovações e particularidades introduzidas na legislação das contribuições sociais pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, momento em que se analisará o regime da não-cumulatividade para o PIS/PASEP e para a COFINS, aprofundando-se a respeito de sua sistemática procedimental e as conseqüências e impactos de sua implantação para os contribuintes, se positivas ou negativas.

Importante se esclarecer que foi realizado um corte metodológico neste ponto do trabalho, em virtude do objetivo maior do estudo que é discutir o conceito de insumo na relação de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS na sistemática não cumulativa, de forma que o regime cumulativo só será abordado perfunctoriamente.

Faremos uma analogia entre as características da sistemática do regime não cumulativo do PIS/PASEP com o de outros tributos como o IPI e o ICMS.

Dissecar-se-á toda a problemática que envolve o conceito de insumo trazido pela legislação das contribuições sociais que estabeleceu a não cumulatividade, questionando-se a abrangência das hipóteses previstas e se as mesmas atingem as expectativas e necessidades dos contribuintes, bem como se as restrições a certos tipos de creditamento são constitucionais.

Por fim, estudar-se-á a jurisprudência atualizada sobre a matéria, tanto no âmbito judicial como administrativo, quando se analisará os entendimentos predominantes nos tribunais e quais são as novas tendências de posicionamento.

Assim, verifica-se que o método de estudo do presente trabalho partiu da análise da legislação sobre o tema, da jurisprudência administrativa e judicial, e ainda da doutrina mais atualizada, com o intuito final de contribuir de certa forma para que se intensifiquem as discussões a respeito da matéria, qual seja a abrangência do conceito de insumo na relação de creditamento do regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS.

## **2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP E DA COFINS: EMBASAMENTO LEGAL E CONSTITUCIONAL E CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Inicialmente, iremos discorrer a respeito do surgimento das Contribuições Sociais em estudo, bem como mostraremos o seu embasamento constitucional e legal. Obviamente, não será explorada a totalidade da legislação existente sobre as exações, tendo em vista que a mesma é extremamente complexa e específica, variando muito de acordo com cada caso concreto. Assim, serão analisadas somente as leis pertinentes ao objeto do presente trabalho, que dizem respeito à sistemática da não cumulatividade das exações em tela.

Ainda neste primeiro capítulo, faremos um estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária, teoria concebida por Paulo de Barros Carvalho, que nos auxilia bastante na identificação dos critérios que constituem os tributos. Explicaremos a teoria geral, em cada um de seus aspectos, bem como demonstraremos a aplicação da Regra Matriz sobre o PIS/PASEP e a COFINS.

### **2.1 Embasamento legal e constitucional**

A legislação dos PIS/PASEP e da COFINS é bem vasta, e foi alterada diversas vezes com o passar do tempo, de modo que faremos uma abordagem cronológica para que fiquem mais claras as transformações sofridas pelos tributos em tela.

O PIS (Programa de Integração Social) foi criado pela Lei Complementar nº 7/70, enquanto o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foi estabelecido pela Lei Complementar nº 8/70.

As referidas contribuições, como a própria nomenclatura já transparece, tinham como objetivo precípua promover uma integração social do empregado, proporcionando meios para que os mesmos conseguissem se inserir na sociedade. Exemplos claros dessa intenção das exações em comento eram certos dispositivos trazidos pela legislação citada, que autorizavam um auxílio para o empregado adquirir a casa própria ou ainda quando o mesmo se casava, conforme pode se verificar do artigo 9º, §§ 1º e 2º, da LC 7/70:

Art. 9º - As importâncias creditadas aos empregados nas cadernetas de participação são inalienáveis e impenhoráveis, destinando-se, primordialmente, à formação de patrimônio do trabalhador.

§1º - Por ocasião de casamento, aposentadoria ou invalidez do empregado titular da conta poderá o mesmo receber os valores depositados, mediante comprovação da ocorrência, nos termos do regulamento; ocorrendo a morte, os valores do depósito serão atribuídos aos dependentes e, em sua falta, aos sucessores, na forma da lei.

§2º - A pedido do interessado, o saldo dos depósitos poderá ser também utilizado como parte do pagamento destinado à aquisição da casa própria, obedecidas as disposições regulamentares previstas no art. 11.

A Lei Complementar nº 26/75 unificou os dois fundos sob a denominação de PIS/PASEP, razão pela qual sempre usamos essa nomenclatura no presente trabalho.

A base de cálculo do PIS/PASEP, prevista em lei, era o faturamento das empresas, e a alíquota era progressiva, aumentando anualmente até 1974, quando se estabiliza em 0,5% para os anos subsequentes.

A COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), por sua vez, sucedeu a contribuição de mesma natureza denominada FINSOCIAL, sendo instituída pela Lei Complementar nº 70/91, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, estabelecendo que a sua base de cálculo também seria o faturamento e que a alíquota seria de 2%.

O conceito de faturamento, que era a base de cálculo dos tributos em estudo, trazido pelas referidas leis, correspondia ao produto da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, não se incluindo, portanto, os valores referentes às receitas financeiras.

A Constituição Federal de 1988 trouxe a expressa previsão para as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, estabelecendo que as exações iriam financiar a seguridade social, a qual “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, conforme conceito estabelecido no artigo 194 da Carta Magna.

Assim, o PIS/PASEP foi devidamente recepcionado por meio do artigo 239, da Constituição, senão vejamos:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

A COFINS, por outro lado, teve suas bases estabelecidas no artigo 195, I, "b", tendo a mesma sido criada três anos depois, pela LC nº 70/91, conforme já exposto. Vejamos a redação do artigo:

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

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

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Verifica-se dessa forma que, de acordo com a previsão constitucional, a competência para a instituição das contribuições sociais é da União Federal. Na redação original, fora mantida a base de cálculo das exações como sendo o faturamento, o que só foi alterado posteriormente, como veremos a seguir.

No que tange às destinações previstas, afere-se que o PIS/PASEP tem um fim mais específico, que é financiar o seguro desemprego, o abono anual para os empregados que recebem até dois salários mínimos, desde que seus empregadores contribuam para o fundo em questão, e as atividades sociais carreadas pelo BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Já a COFINS não possui uma destinação específica, somente a geral, que é de financiar a seguridade social.

Em novembro de 1998, a União criou a Lei 9.718/98, que, entre outras medidas, unificou os regimes das duas contribuições, aumentou a alíquota de COFINS para 3%,

manteve a alíquota de PIS em 0,65%, e trouxe uma nova base de cálculo para as exações, qual seja a receita dos contribuintes, conceituada como toda e qualquer receita ingressa a qualquer título no caixa da empresa, o que expandiu consideravelmente o valor da base de cálculo, que antes era só o faturamento.

No entanto, a citada lei gerou grande polêmica à época, tendo em vista que o texto da Constituição Federal não autorizava a utilização da receita como base de cálculo para as Contribuições Sociais, mas somente o faturamento.

Com o intuito de recepcionar o previsto na Lei 9.718/98, em dezembro foi publicada a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal, permitindo a incidência das contribuições sociais agora também sobre a receita bruta, além do faturamento. Veja-se que a emenda foi publicada apenas um mês após a lei, ou seja, antes da efetividade plena das mudanças realizadas pela lei em discussão, tendo em vista a aplicação do princípio da noventena às contribuições sociais, em decorrência do artigo 195, § 6º da Carta Magna.

Contudo, criou-se um problema, já que no momento em que a lei foi publicada, a Constituição não permitia a extensão da base de cálculo para a receita bruta, o que só foi implantado pela EC nº 20/98, de forma que, no que diz respeito a este ponto específico, a lei era inconstitucional.

Por se tratar de matéria constitucional, a discussão foi dirimida pelo Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio Mello, no qual se decidiu que a lei inconstitucional é natimorta, não sendo passível de convalidação, de forma que foi invalidado o ponto referente à mudança da base de cálculo, e somente ele, já que só esse dispositivo ia de encontro às normas constitucionais, tendo o restante da lei eficácia plena. Segue a ementa do acórdão citado para ilustração do que foi exposto:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à

Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.<sup>1</sup>

Dessa forma, verifica-se que, apesar da previsão constitucional superveniente, implementada pela EC nº 20/98, não foi alterada a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, já que o artigo da Lei 9.718/98 que realizava tal mudança foi declarado inconstitucional.

Nessa conjuntura tributária, foram criadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que, agora com embasamento constitucional prévio, alterou a base de cálculo das contribuições sociais, dispondo que a mesma seria a partir daquele momento a receita bruta das empresas.

As referidas leis também trouxeram uma grande inovação para o ordenamento das contribuições sociais, na medida em que estabeleceram a previsão do regime não cumulativo para as contribuições, trazendo um rol de despesas incorridas pelos contribuintes que gerariam direito ao creditamento, e, por fim, fixando novas alíquotas para aqueles contribuintes que se submetessem à sistemática não cumulativa, de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS.

Importante notarmos que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são de suma importância para o presente estudo, tendo em vista que foram as mesmas que estabeleceram a previsão do regime de não cumulatividade das contribuições sociais, bem como fixaram os insumos que dariam direito ao creditamento, o que é o objeto de discussão deste trabalho. As citadas leis serão aprofundadas no capítulo seguinte, que trata mais especificamente da sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS.

A Constituição Federal, para acompanhar o desenvolvimento legislativo, teve seu texto novamente modificado, dessa vez pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que alterou a redação do artigo 195, introduzindo o § 12, o qual estabelece que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”, o que também será abordado de forma mais enfática no capítulo a seguir.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 357.950/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJe-156. Publicação 15/08/2006.



O PIS/PASEP e a COFINS ainda possuem diversas referências no plano constitucional, contudo o estudo das mesmas não é do interesse do presente trabalho, pois não são pertinentes para o conceito de insumo na relação de creditamento das contribuições sujeitas ao regime não cumulativo.

## 2.2 A regra-matriz de incidência tributária

A teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária foi criada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, sendo hoje muito popular entre os especialistas em Direito Tributário, uma vez que estabelece critérios objetivos que determinam a hipótese e o conseqüente dos tributos, tornando-se de grande valia para o estudo dos mesmos.

Neste primeiro momento, para que se consiga compreender a teoria da regra matriz de incidência em toda a sua complexidade, importante frisar-se a diferença entre hipótese tributária e fato imponible.

A hipótese de incidência tributária pode ser conceituada como a hipótese prevista em lei, a regra geral, abstrata e universal, é a descrição prévia do fato que irá gerar a obrigação tributária. Não pode ser de forma alguma confundida com o fato gerador ou fato imponible. Sobre a diferenciação entre hipótese de incidência e fato imponible escreve Luciano Amaro:

“a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.”<sup>2</sup>

O fato imponible, por sua vez, pode ser definido como a ocorrência real do que se encontrava previsto em lei no mundo fenomênico, é o acontecimento concreto, que dá origem à obrigação tributária, a materialização do fato, em um lugar e tempo específicos. Geraldo Ataliba disserta a respeito do tema, estabelecendo que fato imponible é:

“o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária.”<sup>3</sup>

<sup>2</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 512.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 209.

Paulo de Barros Carvalho também faz essa diferenciação entre hipótese tributária e fato imponible, no entanto enfatiza sua preferência pela expressão fato jurídico tributário, conforme se afere da lição transcrita do renomado mestre:

“Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de *hipótese, antecedente, suposto, antessuposto ou pressuposto*, à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

(...)

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *evento jurídico tributário*, reservando a locução *fato jurídico tributário* para o relato linguístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada a instituição do tributo.”<sup>4</sup>

Assim, para que se dê origem à obrigação tributária, o caso concreto tem que se adequar perfeitamente à previsão legal, ou seja, tem que preencher exatamente todas as características previstas na hipótese tributária. A subsunção só vai acontecer se o fato imponible se adequar perfeitamente ao que a legislação previu. Se não houver a correspondência de um único aspecto, não haverá obrigação tributária. Neste ponto, também invocamos as sábias palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de se satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.”<sup>5</sup>

Dessa forma, afere-se que o fato gerador, ou fato imponible, ou ainda fato jurídico tributário, para dar origem a uma obrigação tributária, tem que corresponder exatamente à hipótese tributária. É nesse momento que surge a importância da Regra Matriz de Incidência Tributária, uma vez que esta estabelece uma série de critérios objetivos, que permitem aos estudiosos de direito tributário apurar todos os aspectos da hipótese de incidência tributária,

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 314-315.

<sup>5</sup> *Ibidem*. p. 316.

para assim poder verificar se houve a completa subsunção do fato impositivo, dando origem a uma obrigação tributária.

A Regra Matriz de Incidência Tributária, portanto, possibilita a identificação dos critérios que compõem as normas instituidoras dos tributos. A norma jurídica é composta pelo antecedente e pelo consequente. O primeiro é a hipótese, que apresenta os componentes necessários que o fato concreto deve possuir para ser considerado fato gerador, enquanto o segundo é o que nos permite apontar os sujeitos envolvidos na relação tributária, bem como apurar o montante devido pela parte tributada.

O antecedente possui três critérios básicos, quais sejam o material, o temporal e o espacial, representando “uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar.”<sup>6</sup> Por outro lado, o consequente contém dois critérios, o pessoal, que nos permite aferir os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, e o quantitativo, no qual se verifica a base de cálculo e a alíquota, o que possibilita o cálculo do *quantum debeatur*. Também leciona a respeito do consequente da norma tributária Paulo de Barros Carvalho:

“Se a hipótese, funcionando com *descriptor*, anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como *prescriptor*, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.”<sup>7</sup>

Por fim, Paulo de Barros Carvalho arremata o que já foi exposto até aqui, dando uma visão geral da Regra Matriz de Incidência Tributária:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 319

<sup>7</sup> *Ibidem*. p. 353.

<sup>8</sup> *Ibidem*. p. 298-299.

Sobre a importância da aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária para o estudo das normas tributárias leciona Vitório Cassone:

“A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.”<sup>9</sup>

Os critérios que compõem o antecedente e o consequente serão aprofundados nos subtópicos a seguir.

### ***2.2.1 Dos critérios do antecedente – material, espacial e temporal***

O critério material do antecedente estabelece um comportamento humano, de pessoa física ou jurídica, através da estrutura de um verbo e seu complemento que indicará a ação ou o estado que dará ensejo à incidência tributária.

O referido critério indica a conduta e as características da mesma que, caso realizada nos termos descritos, irá criar a relação jurídica entre as partes. O verbo utilizado para a descrição da ação ou estado deve necessitar de complemento, ou seja, não se pode utilizar verbos que já tenham sentido completo por si mesmos, em virtude de o complemento ser fundamental para o tipo tributário já que trará outros elementos que irão melhor definir e especificar a hipótese de incidência dos tributos. Paulo de Barros Carvalho leciona sobre os tipos verbais a serem utilizados no critério material do antecedente tributário, senão vejamos:

“Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.”<sup>10</sup>

<sup>9</sup> CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 420.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 326.

O segundo critério a ser analisado é o espacial, que consiste na determinação do local em que se considera ocorrido o fato descrito na norma abstrata. Esse aspecto é de fundamental importância para a construção da regra matriz de incidência, uma vez que através da fixação do local onde se deu o fato, irá se verificar qual ente terá a competência referente ao tributo em questão.

Na legislação tributária brasileira, podemos verificar a existência de três espécies diferentes de determinação espacial. Alguns tributos só têm a ocorrência de seus fatos em lugares predeterminados e específicos, como repartições alfandegárias por exemplo. Outros tributos estabelecem a previsão de áreas ou regiões, nas quais o fato descrito na norma jurídica poderá ocorrer. Ainda, existem tributos nos quais não se delimita nenhum espaço específico, de forma que o critério espacial irá coincidir com o âmbito de vigência territorial da lei que tratar dos mesmos. Sobre esses tipos de critério espacial, Paulo de Barros Carvalho tece algumas considerações:

“Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- 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.

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens imóveis – ITR e IPTU – incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.”<sup>11</sup>

O último critério do antecedente é o temporal, que é o momento ou marco temporal do acontecimento do fato impositivo. A correta definição do momento em que se deu o fato tributário também possui vital relevância para a regra matriz de incidência, uma vez que irá indicar o instante em que a relação jurídica se estabelecerá e começará a produzir efeitos. Esse critério ainda possui influência sob a legislação a ser utilizada na análise de cada caso, já que no direito tributário se aplica a lei em vigor no momento de ocorrência do fato gerador do tributo.

Paulo de Barros Carvalho define o critério temporal da seguinte forma:

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 329.

“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”<sup>12</sup>

Dessa forma, em linhas gerais, essa é a caracterização dos três critérios que compõem o antecedente da norma tributária, quais sejam material, espacial e temporal. A análise desses três critérios de forma conjunta irá estabelecer a previsão hipotética, descrevendo as características necessárias que o fato ocorrido no mundo fenomênico precisará possuir para ser considerado fato imponível.

### **2.2.2 *Dos critérios do consequente – pessoal e quantitativo***

No que diz respeito ao consequente da norma jurídica tributária, por sua vez, o primeiro critério a ser abordado no presente trabalho é o pessoal. Esse critério nos permite definir quem são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, quem vai ter o direito de cobrar o montante referente à obrigação tributária e àquele que terá o dever de pagar esse valor.

O sujeito ativo é “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”<sup>13</sup>. Em princípio, o sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa jurídica de direito público, possuindo competência e capacidade tributária. No entanto, existem casos em que há a delegação dessa competência para pessoas jurídicas de direito privado, como as entidades paraestatais, que exercem funções com finalidade eminentemente públicas.

O sujeito passivo será “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”<sup>14</sup>

O outro critério do consequente da norma jurídica é o quantitativo, que é basicamente a conjugação de dois elementos, quais sejam a base de cálculo e a alíquota do tributo, através dos quais será possível o cálculo do montante devido pelo sujeito passivo da obrigação

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 331.

<sup>13</sup> *Ibidem*. p. 369.

<sup>14</sup> *Ibidem*. p. 372.

tributária. Sobre a análise conjunta da base de cálculo e da alíquota, assevera Paulo de Barros Carvalho:

“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, fatos de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.”<sup>15</sup>

Assim, verifica-se que a base de cálculo é uma grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o valor do tributo, enquanto a alíquota é um percentual apontado pelo legislador a ser aplicado sobre a base de cálculo para aferir o montante devido pelo contribuinte, podendo ser ainda um valor indicado em lei associado a uma unidade de medida.

Roque Antonio Carrazza também traz alguns ensinamentos a respeito da norma jurídica e a necessidade da determinação da base de cálculo e da alíquota para o estudo dos tributos:

“Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da *hipótese de incidência* do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota).”<sup>16</sup>

Por outro lado, Sacha Calmon Navarro Coêlho critica a divisão realizada por Paulo de Barros Carvalho no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, pois entende que só a base de cálculo e a alíquota não são suficientes para que o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, tenha todas as informações necessárias para desempenhar seu dever de pagar certo montante ao Fisco, sugerindo ainda a colocação de outros elementos para a aferição do critério quantitativo, como a forma, o momento e o lugar do pagamento do tributo. Vejamos trecho da obra do citado autor sobre o tema:

“A nosso sentir, *concessiva vênia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão-somente dois elementos – base de cálculo (estrito senso) e alíquota -, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A *uma*, porque tributos há que sequer *base de cálculo e alíquota* possuem. Hipótese frequente nas *taxas*. (...) A *duas*, porque outros tantos tributos, mais

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 398.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 223.

complexos, exigem a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*.<sup>17</sup>

Entendemos que a crítica proferida pelo citado autor à disposição do critério quantitativo fixado pelo professor Paulo de Barros Carvalho possui algum fundamento, tendo em vista que em algumas ocasiões só a base de cálculo e a alíquota não são suficientes para a determinação do valor devido pelo contribuinte. No entanto, a finalidade precípua da Regra Matriz de Incidência Tributária é estabelecer critérios que facilitem o estudo da generalidade dos tributos, possibilitando um esqueleto básico para o estudo deste tributo, de forma que os dados fornecidos pela base de cálculo e alíquota suprem as necessidades na grande maioria dos casos.

Assim, verifica-se que a Regra Matriz de Incidência Tributária, nos moldes previstos por Paulo de Barros Carvalho, é suficiente para o estudo geral da maioria dos tributos. Encerra-se assim a descrição sobre os critérios que compõem o consequente da norma jurídica, quais sejam o pessoal, identificado pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, e o quantitativo, composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

### **2.3 Aplicação da Regra Matriz para o PIS/PASEP e para a COFINS**

Explicada minuciosamente a Regra Matriz de Incidência Tributária, em cada um de seus critérios, resta-nos descrever a sua aplicação sobre as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS. A utilização da Regra Matriz para esquematizar as exações irá facilitar o estudo dessas contribuições, permitindo uma melhor compreensão do regime não cumulativo, e, por conseguinte, do conceito de insumo na sistemática de creditamento.

Assim, com base nos dispositivos da Constituição Federal e na legislação infraconstitucional que tratam das contribuições em tela, iremos identificar a Regra Matriz do PIS/PASEP e da COFINS.

Priorizando os objetivos do presente trabalho, realizamos aqui um corte metodológico, de forma que só será exposta a Regra Matriz de Incidência do PIS/PASEP e da COFINS na sistemática não cumulativa, não sendo explorada a regra matriz no regime cumulativo, ou ainda quando incidentes sobre a importação.

---

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. Ed. São Paulo, 2003, p. 99.



Tendo em vista que os regimes das exações em estudo foram unificados pela Lei 9.718/98, e que a redação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, referentes ao PIS/PASEP e à COFINS respectivamente, é bastante semelhante, a Regra Matriz das duas contribuições será estudada de forma conjunta, visando evitar repetições desnecessárias.

Inicialmente, verifica-se que o critério material da Regra Matriz do PIS/PASEP e da COFINS pode ser encontrado no artigo 1º, *caput*, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, na medida em que se estabelece que as exações têm como fato gerador o faturamento mensal. Assim, como o critério material é composto por um verbo e seu complemento, podemos fixar tal critério como ‘auferir receitas’.

O critério espacial, por sua vez, é o território nacional, uma vez que as leis em estudo não delimitam nenhuma área ou região específica, abrangendo assim todo o âmbito do território brasileiro.

O critério temporal diz respeito ao momento em que a empresa auferir seu faturamento, que é considerado mensalmente, uma vez que cada contribuição “deverá ser paga até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador”, conforme o que se encontra disposto no artigo 10 da Lei 10.637/2002, sobre o PIS/PASEP, e no artigo 11 da Lei 10.833/2003 (alterado pela lei 11.933/2009), sobre a COFINS.

Dessa forma, cada empresa deverá apurar todo o faturamento auferido durante o período de um mês, para proceder ao recolhimento das contribuições sociais no mês seguinte ao do fato gerador. Portanto, define-se que o critério temporal é mensal.

Já no que tange ao consequente da Regra Matriz de Incidência, começaremos analisando o critério pessoal. O sujeito ativo da relação jurídica tributária do PIS/PASEP e da COFINS será a União Federal, tendo em vista que o ente tem a competência exclusiva para instituir contribuições sociais, como se afere da redação do artigo 149 da Constituição Federal.

O sujeito passivo de ambas as exações é considerado como “a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º”, conforme se verifica da análise do artigo 4º da Lei 10.637/2002, para o PIS, e do artigo 5º da Lei 10.833/2003 para a COFINS.

No critério quantitativo, aferimos que a base de cálculo das contribuições “é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*”, o que se depreende do artigo 1º, §2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Pela redação do *caput* do artigo 1º de ambas as leis, o

faturamento mensal é entendido como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.” Ainda, de acordo com o §1º dos referidos artigos 1º, “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”.

Por fim, estudaremos a parte do critério quantitativo que trata da fixação da alíquota. Na sistemática não cumulativa, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS são maiores do que as previstas para o regime cumulativo. A disposição das alíquotas se encontra no artigo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que para a determinação do valor de cada contribuição, será aplicada sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/PASEP e a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS.

Assim, encontra-se detalhada toda a Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS/PASEP e da COFINS na sistemática da não cumulatividade. Corroborando tudo o que foi exposto nesse trabalho, importante citarmos um estudo semelhante publicado por Fabiana Guimarães Dunder Condé na Revista Dialética de Direito Tributário, no qual a autora elaborou um pequeno esquema para facilitar o entendimento da Regra Matriz das exações em comento, senão vejamos:

“(a) Regra-matriz de incidência do PIS Não-Cumulativo:

De acordo com o disposto na Lei nº. 10.637/02, a regra-matriz de incidência tributária do PIS Não-Cumulativo pode ser construída da seguinte forma:

- Critério material: auferir FATURAMENTO (Art. 1º, caput);
- Critério temporal: mensal (Art. 10);
- Critério espacial: no âmbito nacional;
- Critério pessoal: União (sujeito ativo) e pessoa jurídica que auferir faturamento (sujeito passivo) - (Art. 4º);
- Critério quantitativo: Base de cálculo – Valor do Faturamento (Art. 1º, § 2º); Alíquota – 1,65% (Art. 2º).

(...)

(b) Regra-matriz de incidência da COFINS Não-Cumulativa:

- Critério material: auferir FATURAMENTO (Art. 1º, caput);
- Critério temporal: mensal (Art. 10);
- Critério espacial: no âmbito nacional;
- Critério pessoal: União (sujeito ativo) e pessoa jurídica que auferir faturamento (sujeito passivo) - (Art. 4º);
- Critério quantitativo: Base de cálculo – Valor do Faturamento (Art. 1º, § 2º); Alíquota – 7,6% (Art. 2º).<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. PIS e Cofins não Cumulativos: Incidência sobre o Faturamento e não sobre a Receita. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 165, p. 17-25, jun. 2009. p. 19-20.

Dessa forma, superada a análise da Regra Matriz de Incidência do PIS/PASEP e da COFINS, adentraremos o estudo da sistemática da não cumulatividade dessas contribuições sociais, conforme o capítulo que segue.

### **3 DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS**

O instituto da não cumulatividade foi implantado no ordenamento jurídico brasileiro, em relação às contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Foi estabelecida a previsão constitucional a esta não cumulatividade através da Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o parágrafo 12 no artigo 195, dispondo que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.”

Iremos abordar no presente trabalho as linhas gerais da sistemática não cumulativa para as exações em tela, de acordo com as previsões legais, explicando como se realiza a dedução dos créditos nesse regime, bem como adentraremos em algumas discussões que a doutrina realiza sobre o tema, como, por exemplo, a restrição aos contemplados pela nova sistemática; a crítica a ampliação do conceito de faturamento; a diferenciação entre o regime utilizado para o PIS/PASEP e a COFINS e aquele usado para o IPI e o ICMS; e ainda se a fundamentação da não cumulatividade é constitucional ou legal.

#### **3.1 Não cumulatividade: Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**

Inicialmente, importante destacarmos que para evitar repetições desnecessárias, a sistemática não cumulativa das duas contribuições será analisada de forma simultânea, tendo em vista que a redação das leis citadas é deveras semelhante. Em virtude disso, em alguns momentos iremos nos referir a apenas uma lei, mas estaremos fazendo menção às duas contribuições. Ainda, frise-se que o conteúdo das leis estudadas é bastante extenso, razão pela qual serão destacados apenas os principais pontos que caracterizam a não cumulatividade dessas contribuições sociais.

A implantação da sistemática da não cumulatividade para o PIS/PASEP e COFINS visa minorar os efeitos resultantes da tributação sobre o faturamento ou receita das empresas. A função primordial desse regime é evitar o ‘efeito cascata’ da tributação, neutralizando a cumulatividade. Abordando outros aspectos do objetivo da não cumulatividade, como o estímulo a economia brasileira, dispõe Daniel Zanetti Marques Carneiro:

“Tenha-se em mente que o principal objetivo da edição das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, convertidas respectivamente nas Leis nº 10.637/07 e 10.833/03, foi justamente o de estimular a eficiência econômica gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira, com o que a não-cumulatividade das referidas contribuições visou, em última análise, a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa dos referidos tributos, como, *e.g.*, a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes.”<sup>19</sup>

Como já visto no capítulo anterior, quando abordamos a regra matriz de incidência tributária das exações em tela, verifica-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram em seus respectivos artigos 1º que seu fato gerador seria o faturamento mensal, sendo este entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O termo ‘receitas’, por sua vez, pode ser compreendido como 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.

Assim, afere-se que as referidas leis trouxeram uma expansão do conceito de faturamento, que parte da doutrina considera como indevida, uma vez que se alterou por meio de uma lei tributária um conceito de direito privado. Tal argumento encontra base no artigo 110 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal.”

Alega-se ainda que a Constituição Federal, através da alteração da EC nº 20/98, passou a prever como possibilidade para a base de cálculo das contribuições sociais tanto o faturamento como a receita. Portanto, se o legislador tinha como intenção usar como base de cálculo a receita bruta da empresa, que tivesse utilizado já esse termo nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em vista que possui expressa previsão constitucional, ao invés de distorcer o conceito de faturamento, como foi feito. Sobre o tema, discorrem Pedro Anan Junior e Luis Claudio Yukio Vatari:

“Assim, a Lei nº 10.637/02 acaba por ampliar a base de incidência da Contribuição ao PIS através da extensão do conceito de faturamento, inicialmente definida pela *Lei Complementar nº 7/70* como receita advinda da venda de produtos e prestação de serviços, mas que agora passa a ser considerado, extensivamente, como toda e qualquer receita, salvo as situações legalmente excepcionadas. Nesse sentido a alteração de um conceito legalmente definido para fins tributários somente pode ocorrer se estiver em pleno acordo com os princípios e diretrizes

---

<sup>19</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005. p. 34.

traçadas em nossa Constituição Federal, norma máxima que fixa as regras-matrizes das hipóteses de incidência tributária.<sup>20</sup>

O artigo 2º de ambas as leis traz as alíquotas que deverão ser utilizadas na sistemática não cumulativa de recolhimento das exações. Para o PIS/PASEP fica estabelecido que a alíquota é de 1,65%, enquanto para a COFINS foi fixada em 7,6%.

A previsão dos créditos a serem descontados através do regime não cumulativo das contribuições sociais foi feita no artigo 3º das leis em comento. Embora existam algumas diferenças entre os artigos, a redação dos mesmos é bastante semelhante. Assim, para evitar repetições desnecessárias, transcreveremos aqui apenas o da Lei 10.833/2003:

**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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

<sup>20</sup> JUNIOR, Pedro Anan; VATARI, Luis Claudio Yukio. Contribuição ao PIS – Não-cumulatividade – Aspectos Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 96, p. 58-63, set. 2003. p. 60.

A redação dos parágrafos do artigo 3º também traz uma série de informações de suma importância. O §2º dispõe sobre as restrições de crédito aos valores a título de “mão-de-obra paga a pessoa física” e “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” Ainda, o §4º estabelece que os créditos não aproveitados em determinado mês poderão ser utilizados nos meses subsequentes.

Verifica-se também através do §3º que o direito ao crédito previsto no artigo 3º é aplicado exclusivamente em relação aos “I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”

Por fim, fundamental comentarmos o artigo 10 da Lei 10.833/2003 e o artigo 8º da lei 10.637/2002, que trazem o rol de contribuintes que continuam a ser tributados na sistemática cumulativa das exações, tais como: pessoas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado; pessoas optantes pelo Simples; imunes do imposto, órgãos públicos e as autarquias e fundações públicas; prestação de serviços de telecomunicações, entre muitos outros.

Assim, podemos atestar que as leis em apreço estabelecem o rol de contribuintes e atividades que ainda se submetem à cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, de modo que todas aquelas atividades que não tiverem sido excluídas expressamente no artigo 10 da Lei 10.833/2003 e no artigo 8º da lei 10.637/2002 passaram a se submeter a não cumulatividade.

Nota-se aqui que o legislador privilegiou aqueles contribuintes que recolhem Imposto de Renda sob o regime de Lucro Real, estendendo a estes a sistemática da não cumulatividade, enquanto aqueles que atuam sob o regime do lucro presumido ou ainda no Simples continuaram na sistemática cumulativa.

Alguns autores entendem que tal discriminação fere o princípio da isonomia, alegando que a lei deu tratamento diferenciado a contribuintes que se encontravam em situações semelhantes. Neste sentido, expõem Pedro Anan Junior e Luis Claudio Yukio Vatari:

“Destaque-se que o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em idêntica situação é vedado ao legislador infraconstitucional em matéria tributária, consoante princípio estampado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal,

razão pela qual inexistente justificativa jurídica a fundamentar a disparidade que impõe a malsinada lei.

No entanto, não é o que ocorre no presente caso, vez que a Lei nº 10.637/02 impõe tratamentos díspares entre pessoas jurídicas, na mesma situação, em total afronta ao preceito constitucional anteriormente mencionado.”<sup>21</sup>

Assim, verificamos um debate interessante na doutrina, a respeito da validade da previsão legislativa que estabelece a sistemática da não cumulatividade apenas para determinado grupo de contribuintes, excluindo expressamente outros, o que será alvo de discussão no tópico a seguir.

### **3.2 Da validade da implantação da não cumulatividade somente para determinados grupos de contribuintes**

Conforme já exposto neste trabalho, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, através de seus artigos 8º e 10 respectivamente, restringiram a não cumulatividade para determinados grupos de atividades e contribuintes. As empresas que recolhem IRPJ e CSLL sob o regime do Lucro Real foram contempladas pela não cumulatividade, enquanto aquelas que atuam sob o regime do Lucro Presumido ou ainda do simples, foram excluídas dessa sistemática, continuando a recolher o PIS/PASEP e a COFINS cumulativamente.

A referida exclusão de determinados grupos de contribuintes pelo legislador é alvo de bastante discussão. Os doutrinadores que consideram inválida tal exclusão alegam violação ao princípio da isonomia, bem como que certos grupos faziam jus à possibilidade de creditamento. Cita-se como exemplo o contribuinte que recolhe o Imposto de Renda pelo Lucro Presumido, tendo sua carga tributária abrandada exatamente por não possuir um caráter mercantil exacerbado, razão pela qual teria faltado coerência ao legislador que não possibilitou a este mesmo contribuinte a redução das despesas de PIS/PASEP e COFINS através do sistema de créditos. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo sustentam esse ponto de vista:

“Na verdade, o rol de vedações ao direito à não-cumulatividade atinge pessoas jurídicas que, por suas características naturais e legais – ao contrário – deveriam estar abrangidas por esta sistemática, de modo a considerar o desconto dos créditos nos valores dos bens e dos serviços, com repercussão nos preços suportados pelos consumidores finais.

---

<sup>21</sup> JUNIOR, Pedro Anan; VATARI, Luis Claudio Yukio. Contribuição ao PIS – Não-cumulatividade – Aspectos Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 96, p. 58-63, set. 2003. p. 61.



*As sociedades profissionais* são contempladas pela legislação do Imposto de Renda com carga favorecida (lucro presumido), pela circunstância de não evidenciarem um abrangente caráter mercantil, em face do que seria adequado, justo, equilibrado, isonômico, também minorar-se a carga do PIS, mediante a dedução dos respectivos créditos.

As pessoas *imunes* a impostos necessariamente deveriam estar imunes ao PIS, pela circunstância de que, estando as 'receitas' desoneradas do Imposto de Renda, também as mesmas 'receitas' não deveriam sofrer idêntico gravame tributário no âmbito da contribuição, por consistirem a sua base de cálculo.

Na medida em que as entidades de direito público e as referidas pessoas sejam integralmente oneradas pelo PIS, é óbvio que agravarão seu patrimônio, afetando sua capacidade econômica, o que impossibilita o desenvolvimento de suas atividades societárias.”<sup>22</sup>

Por outro lado, existe outro grupo de autores que entendem pelo contrário, insistindo que seria sim válida a restrição imposta pelo legislador a determinados grupos de contribuintes, excluindo-os da sistemática não cumulativa.

Argumenta-se para defender essa hipótese que faz sentido a previsão legal, uma vez que os contribuintes sujeitos ao Lucro Real possuem uma situação tributária mais complexa, sendo obrigados a manter um registro escritural bem mais rígido, de forma que poderiam ter um maior controle na apuração dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS. Ainda, alega-se que os contribuintes têm a opção de mudar de regime se entenderem que o Lucro Real irá lhes conceder mais benefícios. Caberá a cada um realizar o seu planejamento tributário e verificar qual regime será mais vantajoso para a empresa. Daniel Zanetti Marques Carneiro compartilha desta opinião, senão vejamos:

“No que tange aos arts. 8º da Lei nº 10.637 e 10 da Lei nº 10.833, os quais excluíram de forma expressa do regime de incidência não cumulativa as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, argumentam os litigantes inexistir razão plausível para a diferenciação operada pela lei, havendo, com isso, flagrante ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Entretanto, no caso em comento, existe uma justificativa objetiva, razoável e plausível para a escolha feita pelo legislador e essa justificativa, (...) insta ter em mente que as metas e critérios que nortearam a diferenciação operada pelas Leis nº 10.637 e 10.833/03 guardam consonância com os objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, de forma que não há falar-se em afronta ao princípio da igualdade, posto não ter havido arbitrariedade na discriminação operada.

Ainda no que faz objeto de nossas atenções, não é demais lembrar que, se uma empresa optante da apuração do IRPJ pelo lucro presumido sentir-se prejudicada pela exclusão, nada obsta proceda a mesma a seu enquadramento como optante do sistema de lucro real, e, a partir disto, possa usufruir do sistema não cumulativo de incidência da Cofins. Por outro turno, lembre-se que as empresas que apuram seu IRPJ com base no lucro real, por força da legislação vigente mantém escrituração contábil mais detalhada de todo o movimento empresarial/productivo, o que, inclusive, permite melhor e mais precisa apuração dos valores a serem descontados da base de cálculo daquelas contribuições pelo sistema não cumulativo, o que, aliás,

---

<sup>22</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária** (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 205-206.

já pragmaticamente complexo pelos demais sistemas de apuração do IR, senão inviável.”<sup>23</sup>

Também corroboram esse ponto de vista as lições de Hugo de Brito Machado Segundo, insistindo na questão de que se o contribuinte tem o direito de escolher a qual regime se submeter, não há que se falar em invalidade da lei que limitou a incidência da não cumulatividade para alguns grupos econômicos:

“Na verdade, parece razoável impor aos contribuintes em geral um regime de tributação mais complexo, facultando-lhes a opção por regime mais simples, que, exatamente *por isso* ou *para isso*, excepciona a aplicação de certas normas constitucionais. Exceção que é válida precisamente por ser opcional. É o que ocorre com o Simples e com a tributação pelo lucro presumido. A regra, da qual o contribuinte não pode ser afastado *senão por opção*, é a de um tributação sobre o lucro real (em relação ao IRPJ e à CSLL), e não cumulativa (em relação ao ICMS e ao IPI). Mas o Simples, uma faculdade do contribuinte, pode excepcionar tais realidade e ensejar tributação cumulativa sobre o faturamento. Nesse cenário, o critério adotado pelo legislador federal, de atrelar a tributação cumulativa da Cofins e do PIS à tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido parece razoável.”<sup>24</sup>

Entendemos que assiste razão aos autores que defendem a validade da norma que trouxe tal limitação à sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que a Constituição Federal, através do §12 do artigo 195, autorizou expressamente o legislador infraconstitucional a definir quais grupos econômicos iriam submeter à não cumulatividade. Ainda, o argumento de que cada contribuinte possui a opção de mudar de regime de apuração de Imposto de Renda, se assim julgar mais benéfico, para se adequar a previsão legal das contribuições sociais e poder, assim, usufruir do creditamento para abater os valores devidos ao Fisco Federal.

### 3.3 Da natureza da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS

A discussão a respeito da natureza da não cumulatividade das contribuições sociais do PISPASEP e da COFINS também é de fundamental importância para o presente estudo.

Questiona-se se o fundamento da não cumulatividade estaria na Constituição Federal ou na legislação ordinária. Como já visto, a Emenda Constitucional nº 42/2003 introduziu o

---

<sup>23</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005. p. 40-41.

<sup>24</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Não-cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 217-240, 2009. p. 238.

parágrafo 12 no texto do artigo 195, que delega à lei a definição dos setores da atividade econômica que irão se submeter à sistemática da não cumulatividade. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por sua vez, estabeleceram as diretrizes específicas do regime, dispondo sobre a concessão e vedação de créditos, a sistemática do creditamento, alíquotas e base de cálculo, e ainda quem seriam os contribuintes contemplados e excluídos do regime.

Ora, verifica-se que o dispositivo constitucional apenas faculta ao legislador ordinário a possibilidade de prever as atividades econômicas que iriam se submeter ao regime não cumulativo de recolhimento, concedendo assim liberdade para a legislação infraconstitucional definir os parâmetros e regras gerais do instituto.

Se o legislador não tivesse implantado a sistemática da não cumulatividade, deixando todos os contribuintes submetidos ao regime cumulativo, não estaria descumprindo nenhum mandamento constitucional, tendo em vista que se trata de uma faculdade.

Definir qual é a natureza da não cumulatividade das contribuições sociais se torna fundamental, pois só a partir daí poderemos analisar a validade das disposições contidas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendendo-se que o fundamento da não cumulatividade é constitucional, as restrições de crédito e limitação ao conceito de insumos, por exemplo, não poderiam ser feitas por lei ordinária, mas somente por norma com status constitucional. Por outro lado, considerando-se que a Constituição apenas faculta ao legislador ordinário a implantação da não cumulatividade no ordenamento jurídico, transfere-se a competência ao mesmo para estabelecer as diretrizes gerais da sistemática.

A doutrina diverge sobre o assunto. Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli sustenta que a natureza do regime é constitucional, escrevendo que a única faculdade que a constituição concede ao legislador ordinário é a de estabelecer quais atividades econômicas passarão a se submeter a não cumulatividade, não concedendo assim liberdade para dispor sobre assuntos, como a vedação a créditos, senão vejamos do trecho transcrito:

“Além disso, parece-nos também improcedente o argumento de que o citado parágrafo 12 do art. 195 da Carta de 1988 teria conferido ao legislador ordinário a faculdade de estabelecer a não cumulatividade destas contribuições, faculdade esta, portanto, que teria sido exercida em relação aos critérios para se apurar os créditos. Vejam que, se se quiser entender que tal dispositivo contempla uma faculdade, ela seria apenas em relação à possibilidade de escolher quais setores de economia passariam a reger-se pelo regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Esta permissão, portanto, não seria para definir os critérios de apropriação de créditos, mas sim exclusivamente para selecionar determinadas categorias econômicas que se

submeteriam à sistemática não cumulativa de apuração destas contribuições sociais.”<sup>25</sup>

Corroborando o entendimento acima exposto, Fábio Pallaretti Calcini expõe que “ocorre o fenômeno da constitucionalização do regime não cumulativo para a Cofins e para o PIS, de sorte que seu fundamento de validade e de interpretação transfere-se da lei para a Constituição.”<sup>26</sup>

Divergindo desse posicionamento, vem a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira asseverar que “é muito difícil argumentar contra a liberdade de definição do legislador ordinário, (...) quando se tem em mente que a não-cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS não é mandamento constitucional, mas possibilidade aberta à lei ordinária.”<sup>27</sup>

Notemos ainda que, diferentemente de tributos como o IPI e o ICMS, que possuem as regras de sua não cumulatividade previstas diretamente no texto constitucional, o PIS/PASEP e a COFINS possuem tais regras expressas na legislação ordinária, razão pela qual sustentamos que a natureza da não cumulatividade das contribuições sociais tem natureza legal, e não constitucional.

Portanto, verifica-se que a natureza da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é legal, o que não impede de forma alguma a extensão do conceito de insumos, pois pode se considerar o rol trazido pela legislação ordinária como exemplificativo, ampliando-se a lista de insumos que geram créditos para os contribuintes, considerando-se todos aqueles gastos necessários para o desempenho da atividade fim.

### **3.4 Metodologia de dedução dos créditos na sistemática não cumulativa – “Método Subtrativo Indireto” e “Base sobre base”**

Na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, conforme as disposições trazidas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, estabeleceu-se a seguinte metodologia de creditamento.

---

<sup>25</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de Créditos. Definição de Critérios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 180, p. 114-136, set. 2010. p. 119.

<sup>26</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010. p. 44.

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-Cumulatividade (tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 423-448, 2009. p. 442.

Em breves palavras, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli resume a sistemática que será explicada a seguir, aduzindo que a base de cálculo é “o *valor do faturamento*, aqui redefinido como o equivalente ao *total das receitas* auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas a esta contribuição. Apurada esta base de cálculo, será a mesma *reduzida* de acordo com os créditos determinados nos incisos do art. 3º.”<sup>28</sup>

Assim, a base de cálculo das exações é o faturamento, que teve o conceito estendido pela lei, para englobar toda e qualquer receita auferida pela empresa. Apurado o valor do faturamento mensal, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, o que resultará em determinado montante.

As citadas leis também trazem em sua redação uma série de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que dará ensejo ao creditamento. Assim, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS sobre o valor das despesas autorizadas pela lei, o que resultará no crédito do contribuinte.

Por fim, subtraem-se da tributação sobre a receita os créditos apurados, encontrando-se o valor devido a título de contribuições sociais na sistemática da não cumulatividade. Portanto, verifica-se que o método de dedução de créditos utilizado na não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é o Subtrativo Indireto, que consiste na determinação do tributo pela diferença entre o valor da aplicação da alíquota sobre as saídas e aquele da incidência da alíquota sobre as entradas que geram crédito.

Fábio Palaretti Calcini, de maneira bastante didática, explica o Método Subtrativo Indireto, conforme aferimos do seguinte trecho:

“A legislação de PIS e Cofins, nos moldes das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme exposto, estipula que tais contribuições terão como base de cálculo o faturamento (receita bruta), excluindo-se desta algumas hipóteses previstas em lei. Depois, aplica-se a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins). Juntamente com esta apuração, prevê a lei que o contribuinte submetido a este regime poderá descontar créditos a serem apurados, mediante a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins), sobre os bens, serviços, produtos, itens e encargos incorridos e adquiridos. Diante disso, apura-se o valor de tributo devido.

Há, portanto, três etapas: (i) apuração da base de cálculo, ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii) apuração dos créditos; e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

Levando em consideração tais aspectos da legislação em análise, é possível identificar o emprego do método subtrativo indireto, ou seja, a determinação do

---

<sup>28</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95, p. 109-124, ago. 2003. p. 116.

valor do tributo será apurado mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota relacionada às entradas.”<sup>29</sup>

Ainda a respeito desse método de creditamento, assevera Edson Carlos Fernandes:

“Na análise da sistemática de não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, conforme se constata da leitura do seu artigo 3º, temos que o Poder Executivo optou pelo Método Indireto Subtrativo, como forma de garantir a neutralidade da incidência da Contribuição ao PIS sobre todos os agentes da cadeia comercial. Embora o *caput* do artigo 3º faça referência a crédito, não estamos diante do Método de Crédito de Imposto, porque neste último, em decorrência de sua sistemática, o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia vem informado no documento fiscal; já naquele método, eleito pela lei nº 10.637, de 2002, para ser aplicado à Contribuição ao PIS, o próprio contribuinte deve apurar o valor a ser abatido da aplicação da alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviço:  
$$\text{PIS} = (\text{Alíquota} \times \text{Receitas}) - (\text{Alíquota} \times \text{Compras})$$
”<sup>30</sup>

O método acima descrito também é conhecido na doutrina como ‘base na base’, atuando, como explicado, através de deduções no substrato quantitativo do tributo, de modo que se abate do percentual aplicado sobre a base de cálculo o percentual legal calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados pelo contribuinte. Atinge-se, assim, o objetivo precípuo da não cumulatividade, que é evitar a cumulação das contribuições pagas pelos produtores e prestadores de serviço no desenrolar da cadeia e, por consequência, o aumento dos preços.

Ainda sobre o método base na base, expõe Fábio Palaretti Calcini:

“Isto porque, a legislação evidentemente adota a apuração, em geral, pela metodologia de ‘base sobre a base’, isto é, base das entradas e base das saídas, cada uma mediante a aplicação da alíquota determinada. Equivale dizer: ‘determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é:  $T = (axR) - (axC)$ ’.”<sup>31</sup>

André Mendes Moreira também escreve sobre o método de ‘base na base’, descrevendo a sua sistemática de forma diversa, mas que contabilmente resulta na mesma importância. Aduz o autor que deve se subtrair o valor das despesas do valor da base de cálculo, aplicando a alíquota já sobre a diferença entre as bases, como vemos abaixo:

“Uma derivação desse método é o intitulado base-contra-base (*basis on basis*). Neste, deduz-se da *base de cálculo* [...] o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado por lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. Assim, é que a não-cumulatividade, nestoutro processo, se presta para alcançar a base de cálculo do

<sup>29</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010. p. 45.

<sup>30</sup> FERNANDES, Edson Carlos. Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS, de Acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 89, p. 12-20, fev. 2003. p. 13.

<sup>31</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010. p. 45.

tributo – e não o seu valor devido, que será obtido com a mera incidência da alíquota sobre a base.”<sup>32</sup>

Dentre os doutrinadores estudados, aquele que possui opinião um pouco divergente é Marco Aurélio Greco, pois entende que a sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS não é a de base na base, mas apenas semelhante a esta, senão vejamos:

“o elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte o que, em certa medida, aproxima este regime do ‘base sobre base’, embora com este não se identifique plenamente. (...) as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade, que em parte se assemelha ao ‘base sobre base’ – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes.”<sup>33</sup>

Dessa forma, resta devidamente explicada a metodologia de dedução de créditos da sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, que, como visto, pode ser chamada de método Subtrativo Indireto ou ainda de método ‘base na base’. Entendemos que de fato o método de cálculo para o creditamento na sistemática não cumulativa é o de ‘base na base’, independentemente se primeiro subtrai-se o valor das receitas do valor das despesas creditáveis para aplicar a alíquota, ou ainda se aplicamos a alíquota sobre as receitas e sobre as despesas creditáveis para só então subtrair uma da outra, pois o resultado encontrado é o mesmo, sendo irrelevante, do ponto de vista contábil, a ordem das operações.

Verifica-se que o método descrito atinge sua finalidade básica, que é evitar a cumulatividade, distribuindo a carga tributária ao longo da cadeia produtiva, por meio do sistema de creditamento sobre os insumos da atividade da empresa, razão pela qual se faz extremamente necessária a correta aferição do termo insumo.

### **3.5 PIS/PASEP e COFINS: Regime diferenciado em relação a não cumulatividade clássica (IPI e ICMS)**

Por fim, importante destacarmos a clara diferença entre a sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais e a dos impostos sobre o consumo, IPI e ICMS, pois tal diferença tem influência direta sobre o conceito de insumos a ser adotado.

---

<sup>32</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 72.

<sup>33</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 12, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez. 2004. p. 10.

Inicialmente, podemos destacar as naturezas diversas entre as sistemáticas de não cumulatividade analisadas. A do IPI e ICMS busca sua validade na constituição, que prevê as regras gerais do regime para esses impostos. No caso das contribuições sociais, como discutido em tópico anterior, entendemos que a natureza é legal.

No entanto, a principal diferença a ser apontada diz respeito ao pressuposto de fato das espécies tributárias. Enquanto as contribuições sociais têm como base o faturamento, os impostos citados incidem sobre operações comerciais envolvendo bens e serviços. Assim, de um lado fica o faturamento da empresa, que se configura através do auferimento de receitas a qualquer título, e do outro, coisas (bens ou serviços), na medida em que os impostos em tela incidem sobre cada operação.

A respeito da diferenciação entre a materialidade dos tributos acima destacados, assevera Eric Castro e Silva:

“Diferentemente de tais tributos, cujo exemplo mundial é o IVA europeu, as contribuições sociais, de uma forma geral, e o PIS e a COFINS em especial, têm como sua materialidade não bens ou serviços (coisas), mas sim a obtenção de *receita*, o que, na visão dos economistas que estudam repercussão tributária, impede a efetiva apuração do montante de tributo incidente no valor total pago sobre um bem cuja venda gerou receita tributada por tais contribuições.”<sup>34</sup>

Também diferindo os pressupostos de fato dos tributos aqui discutidos, dispõe a obra de Marco Aurélio Greco:

“(…) não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a ‘receita’, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. (...) esta afirmação, até por certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/Cofins são eventos que dizem respeito ao processo formativo de um determinado produto. (...) Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis para não-cumulatividade de PIS/Cofins é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (...) embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/Cofins a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos.”<sup>35</sup>

Assim, pela própria natureza dos fatos geradores dos tributos à baila, não se pode querer aproximar os conceitos e metodologias utilizadas em cada regime de não

---

<sup>34</sup> SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 170, p. 23-30, nov. 2009. p. 24.

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 12, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez. 2004, p. 10-11.



cumulatividade. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é bem mais ampla do que a do IPI e a do ICMS, que incidem sobre operações específicas, razão pela qual se faz necessário que o conceito de insumos que geram créditos para as contribuições também seja mais amplo, o que não ocorre, pois, como será visto no próximo capítulo, o legislador aproveitou para as contribuições sociais o mesmo conceito de insumo dos impostos que gravam bens e serviços.

Ricardo Mariz Oliveira escreve sobre o assunto:

“Na verdade, sob o prisma rigorosamente jurídico, há uma distinção entre os tributos que gravam coisas ou atos relacionados a coisas, e aqueles cujos suporte fáticos não se ligam necessariamente a coisas propriamente ditas.

Dentre os que têm uma determinada coisa, indissociavelmente participante das suas hipóteses de incidência podem ser citados, exemplificativamente, o IPI, que é imposto sobre produtos industrializados (coisas), o ICMS, que é imposto sobre as operações relativas a circulação de mercadorias (coisas) e determinados serviços (bens imateriais, coisas em sentido mais lato, e por extensão da histórica base de incidência desse imposto), o imposto de exportação e o imposto de importação, que são tributos sobre a saída ou entrada de bens (coisas), ou o IBI, que é imposto sobre a transmissão onerosa ‘inter vivos’ de direitos sobre imóveis (coisas). (...)

Entre os tributos independentes de coisas também estão a Cofins e a contribuição ao PIS, considerados no atual regime constitucional após a Emenda n. 20, pois *o fato receita independe de uma coisa determinada, podendo a incidência gravar as receitas de qualquer natureza, inclusive as contidas nos faturamentos derivados de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, mas sem que a coisa seja elemento determinante do núcleo da hipótese de incidência (tanto que esta prescindir da coisa, bastando haver receita de qualquer natureza ou origem, qualquer que seja seu objeto).*”<sup>36</sup>

Ainda sobre a amplitude da base de cálculo (receita) das contribuições sociais, em referência a do IPI e ICMS, discorre José Antônio Minatel:

“Receita, como já dito, pressupõe o conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-lo com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.”<sup>37</sup>

Em razão do que foi exposto, Marco Aurélio Greco afirma que pretender aplicar para a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS critérios fixados para o IPI e ICMS é “a)desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade de

---

<sup>36</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados a Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. **PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

<sup>37</sup> MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP, 2005. p. 180.

incidência de PIS/Cofins; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não produto.”<sup>38</sup>

No mesmo sentido, Pedro Accorsi Guilherme Lunardelli aduz que, para se analisar a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, é importante que “a interpretação não seja contaminada com pré-conceitos advindos da não-cumulatividade do IPI e do ICMS.”<sup>39</sup>

Como a sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS é considerada como a clássica, e é bastante diferente do regime adotado pelas contribuições sociais em estudo, alguns autores como Aires F. Barreto entendem que “não se terá tributo não cumulativo, mas tributo parcialmente não cumulativo ou, da perspectiva diversa, tributo parcialmente cumulativo, contrariando o propósito perseguido pelo sistema.”<sup>40</sup>

Desse modo, por conta de todas as diferenças apresentadas entre as contribuições sociais, que têm como base o faturamento, e os impostos que incidem sobre o consumo, verifica-se a necessidade de buscar outro tributo que possuísse uma base de cálculo ao menos semelhante com o PIS/PASEP e com a COFINS. Nesse sentido, utiliza-se o IRPJ, que também tributa a renda do contribuinte, como base para se avaliar alguns conceitos básicos, como o de insumo, por exemplo.

A similitude entre os conceitos trazidos pelo IRPJ com os do PIS e da COFINS é comprovada através da eleição de “outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil.”<sup>41</sup>

Assim, resta diferenciada a sistemática não cumulativa utilizada no PIS/PASEP com aquela dita clássica, usada pelo IPI e pelo ICMS, mostrando claramente que devido a natureza jurídica totalmente diversa dos tributos, o legislador não poderia aproveitar conceitos de um regime para o outro, como foi feito com o de insumo, que é deveras restrito para a amplitude da base de cálculo das contribuições sociais em estudo, o que será aprofundado no capítulo que segue.

---

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 12, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez. 2004. p. 10-11.

<sup>39</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95, p. 109-124, ago. 2003. p. 123.

<sup>40</sup> BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 103, p. 7-16, abr. 2004. p. 9.

<sup>41</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de Insumos na Sistemática Não-cumulativa do PIS e da Cofins. **PIS-Cofins. Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (coord.). São Paulo: Quarter Latin, 2005. p. 204.

## **4 DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA**

Neste último capítulo, abordaremos, enfim, a tese sustentada no presente trabalho, a respeito do conceito de insumo utilizado para o creditamento na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS.

Será realizada uma análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, mostrando-se os argumentos contra e a favor de se expandir o conceito de insumo, visando reduzir a carga tributária incidente sobre o contribuinte.

### **4.1 Do aumento da carga tributária**

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecerem a sistemática da não cumulatividade para as contribuições sociais em tela, também estipularam novas alíquotas a serem utilizadas para os contribuintes no regime. As alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos passaram a ser de 1,65% e 7,6%, respectivamente, em comparação aos percentuais de 0,65% (PIS/PASEP) e 3% (COFINS), na sistemática cumulativa.

Assim, verifica-se que o total da carga tributária das contribuições sociais no regime cumulativo é de 3,65%, enquanto no não cumulativo, sobe para 9,25%, ou seja, o percentual a incidir sobre o faturamento (receita bruta) dos contribuintes que passaram a se submeter à sistemática não cumulativa quase triplicou.

Como o objetivo precípua da não cumulatividade é reduzir o ônus tributário sofrido pelas empresas, através da possibilidade ao creditamento das despesas incorridas no desempenho de suas atividades, impedindo assim a incidência cumulativa ao longo da cadeia produtiva, esperava-se que a implantação da sistemática desafogasse o contribuinte, reduzindo sua carga tributária.

Essa, inclusive, é a razão para o aumento das alíquotas do regime cumulativo para o não cumulativo, pois através do abatimento dos créditos, a base de cálculo seria reduzida, de forma que a receita do Fisco Federal se mantivesse relativamente estável.

Daniel Zanetti Marques Carneiro discorre exatamente sobre este ponto, fazendo a conexão entre o aumento das alíquotas e o creditamento dos insumos, aduzindo que pela

possibilidade da redução da base de cálculo através dos créditos, não restaria sobrecarregado o contribuinte, senão vejamos:

“Todavia, paralelamente à previsão dos abatimentos possíveis, as referidas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 majoraram as alíquotas das indigitadas contribuições de 0,65% para 1,65% (PIS) e de 3 % para 7,6 % (Cofins). Eis aí um dos principais pontos de discórdia entre o Fisco e contribuinte e, de resto, o ponto central de toda a discussão travada nos Tribunais federais. De qualquer forma, lembre-se que referida elevação teve, como contrapartida, o direito ao crédito de diversas despesas, como por exemplo as indicativas linhas acima (dos bens adquiridos para revenda, da energia elétrica utilizada no estabelecimento etc.). Assim, o comerciante pagará o PIS e a Cofins apenas sobre o valor agregado, o que, certamente, implicará redução do valor da contribuição a ser paga em diversos ramos do comércio, notadamente por aqueles que trabalham com menores margens de lucro.”<sup>42</sup>

Ocorre que para a maioria dos contribuintes, a implantação da sistemática não cumulativa foi deveras prejudicial, pois o conceito de insumo trazido pela legislação foi muito restrito, não se englobando todos os custos e despesas dos contribuintes, de modo que, em determinados casos, os créditos apurados não compensam o aumento da alíquota, que incide diretamente sobre a receita bruta da empresa, acarretando um substancial aumento dos gastos dos contribuintes com as contribuições sociais.

Para se exemplificar o que foi exposto, algumas atividades foram amplamente beneficiadas pela legislação, como a de exportação, pois o artigo 5º, I, da Lei 10.637/2002, e o artigo 6º, I, da lei 10.833/2003, excluíram da base de cálculo as receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, ao passo que outras empresas, como as de prestação de serviços, foram muito prejudicadas, em virtude da previsão do artigo 3º, §2º, I, de ambas as leis, que estabelece que os valores pagos a título de mão de obra a pessoa física não irá gerar crédito.

Ora, a principal despesa das empresas prestadoras de serviço é a mão de obra paga a pessoa física. Ao excluir tal custo do conceito de insumo, impedindo que essa rubrica gere créditos para a empresa, o legislador passa a praticamente aplicar a alíquota sobre a receita bruta cheia da empresa, já que a mesma não terá créditos a abater da base de cálculo. Percebe-se assim a oneração absurda sofrida por determinados grupos de contribuintes.

Pedro Anan Junior e Luis Claudio Yukio Vaturi concordam com o que foi exposto, entendendo que as leis privilegiaram alguns contribuintes, e prejudicaram outros, conforme aferimos do trecho a seguir transcrito:

---

<sup>42</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005. p. 34-35.

“A chamada não-cumulatividade da Contribuição ao PIS não é plena, sendo determinado na própria lei quais operações geram valores passíveis de serem tomados com crédito, podendo até apresentar um saldo residual, o qual poderá ser compensado com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

Decorrência imediata de tal procedimento é o fato de que algumas empresas foram, inegavelmente, beneficiadas (exportadoras) em comparação à maioria (prestadoras de serviços) que tiveram majorada sua carga tributária.”<sup>43</sup>

Portanto, constata-se que a sistemática da não cumulatividade, a partir da restrição ao conceito de insumos, e, por conseguinte, ao abatimento de créditos, elevou consideravelmente a carga tributária de determinados contribuintes, que se viram imensamente prejudicados pelo novo regime, pois suas principais despesas não são consideradas crédito, enquanto todas as suas receitas são tributadas. Dessa forma, ao invés de se manter estável, a receita do Fisco Federal, referente às contribuições sociais, teve um aumento considerável, como aponta Daniel Zanetti Marques Carneiro:

“A despeito do sensível aumento alegava-se que a arrecadação manter-se-ia estável, e isso porque o intuito da nova sistemática adotada não era o de majorar a carga tributária nem aumentar a arrecadação tributária.

Entretanto, neste particular, a expectativa inicial do Ministério da Fazenda de que a alteração não produziria aumento da carga tributária, mantendo-se inclusive estável a arrecadação, não foi verificada no plano prático, já que, conforme dados da própria Secretaria da Receita Federal, a arrecadação da Cofins no período de março de 2003 a março de 2004 aumentou em 13,41%, período este sabidamente de estagnação econômica do País. Referido incremento da arrecadação da Cofins fora, pelo próprio Secretário Adjunto da Receita, atribuído aos efeitos da Lei nº 10.833/03.”<sup>44</sup>

Desse modo, vê-se nitidamente como a limitação do conceito de insumo na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS acarretou um aumento da carga tributária dos contribuintes, razão pela qual o conceito de insumo merece uma discussão mais aprofundada, o que será realizado no tópico a seguir.

## **4.2 Da necessidade de ampliação do conceito de insumo**

O termo insumo é uma expressão de origem espanhola, utilizada, conforme as lições proferidas por Aliomar Baleeiro, “por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa

---

<sup>43</sup> JUNIOR, Pedro Anan; VATARI, Luis Claudio Yukio. Contribuição ao PIS – Não-cumulatividade – Aspectos Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 96, p. 58-63, set. 2003. p. 59.

<sup>44</sup> CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005. p. 35.

‘input’, isto é, *o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados para produzir o ‘output’ ou produto final.*”<sup>45</sup>

Conforme já foi constatado nos capítulos anteriores deste trabalho, as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabeleceram a sistemática da não cumulatividade, trouxeram um rol de atividades e custos que gerariam créditos para os contribuintes, autorizando o abatimento de tais valores da base de cálculo, conforme se apura da redação do artigo 3º de ambas as leis.

No entanto, tal rol é taxativo, limitando substancialmente o conceito de insumo utilizado na sistemática não cumulativa, pois só se consideram crédito os insumos expressamente previstos na legislação. Por ser taxativa, a listagem de créditos deixa de albergar várias despesas e custos das empresas, deixando de atender às necessidades dos contribuintes, o que resulta em aumento da carga tributária, já que muitas empresas ficam impedidas de se creditar de seus gastos.

Leonardo Freitas de Moraes e Castro corrobora o entendimento de que o rol de créditos trazido pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é *numerus clausus*:

“Uma constatação importante é que as listas dos insumos que dão direito a crédito, veiculadas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, são consideradas pelo Fisco federal como *numerus clausus*, isto é, são taxativas, não comportando adições e, embora a abrangência de algumas delas seja extensa, ainda assim são indevidamente restritivas.”<sup>46</sup>

As instruções normativas da Receita Federal nº 247/2002 e 404/2004 dispõem sobre o PIS/PASEP e à COFINS, e possuem uma série de dispositivos tratando de não cumulatividade e ainda dos insumos que geram créditos para os contribuintes. O artigo 66, §5º da IN 247/2002º (PIS/PASEP), que tem a mesma redação do artigo 8º, §4º da IN 404/2004 (COFINS), estabelece o seguinte conceito de insumo:

Art. 66. § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: ( Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )  
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: ( Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )  
a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

<sup>45</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 237.

<sup>46</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/Cofins Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 197, p. 97-106, fev. 2012. p. 98.

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

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

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

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

No entanto, verifica-se da definição de insumo apontada pelas instruções normativas que foi basicamente aproveitado o conceito já utilizado na não cumulatividade do IPI. Ocorre que o uso do mesmo conceito do IPI é indevido, pois se tratam de tributos de natureza totalmente distintas, já que um incide sobre uma base bastante ampla, que é a receita, enquanto o outro sobre a industrialização dos produtos.

Percebe-se que, consubstanciando-se extremamente diferentes suas materialidades, não há como cogitar da utilização do conceito de insumos do IPI e do ICMS para as contribuições sociais. Tal esdrúxulo equívoco foi realizado pela Receita Federal do Brasil por meio das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, estabelecendo o conceito de insumo para as contribuições em apreço, erroneamente limitando-os, nos mesmos moldes do sistema adotado para o IPI, a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Vale ressaltar que as Instruções Normativas constituem normas infralegais, de modo que, por ser hierarquicamente inferior, não pode limitar princípio estabelecido legalmente.

Assim, não se faz razoável buscar o conceito de insumo em outros tributos que têm natureza e base de cálculo muito diferentes das contribuições sociais. Este é o entendimento de grande parte da doutrina, inclusive de Eric Castro e Silva:

“Tal interpretação veio plasmada na Instrução Normativa nº 247/02 que, no seu art. 66, parágrafo 5º, inciso I, define como insumos possíveis de serem deduzidos no cálculo do PIS e da Cofins apenas ‘a matéria-prima’, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações (...) em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.’

Em outras palavras, houve, para a definição de ‘insumos’ para o PIS e a Cofins não-cumulativos, a reprodução integral do conceito legal de insumos para fins de IPI.

O entendimento da referida IN é totalmente anti-científico porque pretende dar tratamento idêntico a tributos de materialidades totalmente distintas. Não é possível equiparar um tributo, cuja materialidade é, sob o aspecto econômico, extremamente ampla (v.g., receita), com outro de materialidade bem mais restrita, qual seja, a *industrialização de produtos (v.g., coisa).*”<sup>47</sup>

<sup>47</sup> SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 170, p. 23-30, nov. 2009. p. 25-26.

Natanael Martins também se manifesta a respeito da incompatibilidade entre os conceitos usados para o IPI e o ICMS e a sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS:

“A noção de insumo “erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços. (...) o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil.”<sup>48</sup>

Sobre o assunto também escreve Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli:

“A proposta de definir o conceito de *insumo* dentro deste regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS, pressupõe afastamo-nos dos critérios que já estão sedimentados em nossas mentes por conta da utilização deste mesmo vocábulo *insumo*, para trabalhar questões relacionadas com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

Assim, se não houver o devido cuidado, facilmente poderemos incorrer no equívoco de transportar para a não-cumulatividade do PIS, os atributos que definem a palavra *insumo* no contexto da não-cumulatividade daqueles tributos, concluindo que, com base em tais critérios, gerariam crédito apenas aqueles bens ou serviços que venham a ser empregados no *processo fabril* do sujeito passivo desta contribuição. Teríamos, então, para esta não-cumulatividade, o denominado *crédito físico* que, há décadas, vem sendo alegado como o que norteia o regime não cumulativo dos aludidos impostos.”<sup>49</sup>

Ainda nesse sentido, assevera Carlos César Sousa Cintra:

“Por outro lado, somos da opinião de que ao disciplinar a não-cumulatividade do PIS e da Cofins o legislador não dispõe de liberdade absoluta para conceituar o que deva se entender por insumo, cujo sentido comum é atrelado a cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços.

Na verdade, é preciso atentar que se afigura inadequado pretender aplicar ao PIS e Cofins a noção de insumos válida para o IPI e o ICMS, que por sua vez devem mostrar-se compatíveis com as situações que dão margem às respectivas incidências tributárias (arts. 153, IV e 155, II, ambos da CF/88). O simples fato de o PIS e a Cofins não cumulativos poderem onerar a prestação de serviços justifica algumas adaptações.

De seu turno, não se mostra razoável por um lado tributar-se o total das receitas auferidas pela empresa, e, em contrapartida, impor inúmeras restrições quanto à indicação daquilo que pode ser computado para fins de cálculo dos créditos a que faz jus o contribuinte, por meio da adoção de um conceito restrito de insumo.”<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de Insumos na Sistemática Não-cumulativa do PIS e da Cofins. **PIS- Cofins. Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (coord.). São Paulo: Quarter Latin, 2005. p. 207.

<sup>49</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95, p. 109-124, ago. 2003. p. 122.

<sup>50</sup> CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no Direito Tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 103-151, 2009. p. 148.



Assim, conclui-se que não podemos aproveitar o conceito de insumo utilizado na não cumulatividade do IPI e do ICMS, pois tais tributos possuem uma base de cálculo bem restrita, ao contrário do PIS/PASEP e da COFINS, que incidem sobre a receita, que é bem mais ampla.

O conceito de insumo para fins de creditamento na cobrança não-cumulativa das contribuições sociais deve demonstrar-se, na prática, tão mais abrangente e amplo quanto a parcela da cadeia produtiva sobre a qual incide, ou seja, tão amplo quanto a base de cálculo da exação; aspecto quantitativo do tributo e representativo de riqueza a servir de base para a aferição da capacidade individual contributiva.

No caso do IPI, imposto que recai sobre a produção, e do ICMS, imposto sobre a circulação, certo é que a abrangência do conceito de insumo, obviamente, demonstrar-se-á mais limitada, delimitando sistema menos amplo de creditamento, posto que tais exações, individualmente consideradas, incidem apenas em uma parte da cadeia produtiva (produção, distribuição ou circulação). O conceito de insumo para tais impostos deve limitar-se aos gastos essenciais à produção dos produtos, no caso do IPI, e à circulação de mercadorias, no caso do ICMS.

Comparando-se à base de cálculo das contribuições para a seguridade social (faturamento/receita bruta), a qual, considerada toda a cadeia produtiva, abarca tanto os valores auferidos com a produção como os auferidos na distribuição e circulação da mercadoria e na prestação de serviço, a base de cálculo das contribuições é muito mais abrangente, devendo seu sistema de creditamento apresentar-se, do mesmo modo, muito mais amplo, permitindo abatimento sobre o valor de todos os insumos e forças necessárias à obtenção de todas as entradas, as quais compõem a receita.

Por sua base de cálculo, a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS vincula-se a todas as forças realizadas com o intuito de desenvolver a atividade fim da pessoa jurídica, ou seja, vincula-se a todas as forças empregadas na obtenção da receita bruta, sobre a qual incidem as contribuições. O critério a ser adotado, nesse caso, com o específico fim de determinar o conceito de insumo para fins de creditamento, é o da essencialidade do insumo no processo produtivo, mundialmente difundido como o critério mais eficaz a veicular a não cumulatividade.

O direito ao crédito relativamente às contribuições para a seguridade social, conclui-se, deve, obrigatoriamente, regular-se pela teoria do crédito financeiro, a qual considera como

insumos (ensejadores do direito aos créditos) não apenas os materiais diretamente utilizados, desgastados e somados à prestação do serviço ou produção de bem, mas, também, além daqueles, todo valor despendido no exercício da atividade fim da pessoa jurídica, incluindo-se aí mão de obra, energia e materiais afins.

Fábio Palaretti Calcini escreve que o “conceito de insumos para fins de PIS e Cofins é abrangente (amplo), comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica visando à obtenção de receita.”<sup>51</sup>

No mesmo sentido, assevera Leonardo Freitas de Moraes e Castro que “por incidirem sobre a receita bruta, o conceito de insumos para essas contribuições deveria ser certamente mais amplo, relacionando-se com toda a atividade produtora de receita bruta desempenhada pelo contribuinte, e não restringir-se apenas à atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte.”<sup>52</sup>

Hugo de Brito Machado também disserta sobre a necessidade da ampliação do conceito de insumo para acompanhar a amplitude da base de cálculo das exações, que é a receita, senão vejamos:

“E quanto ao conceito de insumo estabelecido nas leis ordinárias que tratam da não-cumulatividade das questionadas contribuições, pensamos que eventuais restrições podem ser afastadas pelo argumento que levou a própria Receita Federal a editar o Ato Declaratório Interpretativo nº 15, acima citado, vale dizer, o argumento fundado na idéia de que a não-cumulatividade das contribuições em questão não se estabelece com a técnica de imposto sobre imposto, mas de base sobre base. Por isto mesmo o conceito de insumo, no que diz respeito à não-cumulatividade das referidas contribuições, deve ser o mais amplo possível, abrangendo tudo quanto seja custi para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo respectiva.”<sup>53</sup>

Em virtude da amplitude da base de cálculo das contribuições sociais, que é o faturamento das empresas, que abrange toda e qualquer receita auferida pelo contribuinte, faz-se necessária também a ampliação do conceito de insumo para englobar todas as despesas incorridas pelo contribuinte que sejam necessárias para sua atividade fim. Se toda a receita da

---

<sup>51</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010. p. 63.

<sup>52</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/Cofins Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 197, p. 97-106, fev. 2012. p. 99-100.

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 190-216, 2009. p. 215-216.

empresa é tributada, então todas as despesas necessárias para a obtenção de tal receita deve gerar crédito.

Alguns autores sugerem a utilização do conceito de insumo utilizado para o Imposto de Renda, já que, por possuir uma base de cálculo bastante ampla, a legislação do imposto prevê um conceito abrangente para os insumos. Nesse sentido, assevera Ricardo Mariz Oliveira:

“Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979.

Come efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-Lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo ST nº 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.”<sup>54</sup>

Fábio Pallaretti Calcini expõe que os insumos são “todos os fatores necessários para que seja possível o exercício de uma atividade econômica. Isto é, tudo que contribui (*input*), de forma direta ou indireta, para o pleno exercício de uma atividade de cunho econômico.”<sup>55</sup>

O mesmo autor também escreve que:

“Em verdade, o que se pretende sustentar, juntamente com as conclusões estampadas pela doutrina, é a de que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Portanto, não se restringe a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, mas também aqueles fatores econômicos onerados pelas contribuições e que contribuam – direta ou indiretamente – para a obtenção de receita (insumo sob critério funcional, físico e econômico).”<sup>56</sup>

Marco Aurélio Greco, por sua vez, conceitua insumos como:

“todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – que sejam relevantes para

---

<sup>54</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados a Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. **PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 48.

<sup>55</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010. p. 54.

<sup>56</sup> *Ibidem*. p. 58.

o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.”<sup>57</sup>

Ainda, destacamos mais uma observação proferida por Ricardo Mariz Oliveira sobre o conceito de insumo para o PIS/PASEP e COFINS:

“Destarte, na perseguição do sentido do termo ‘insumo’, que é um dos itens permissivos de créditos, deve-se compreender que o que não for insumo não está na lista dos créditos, mas tudo quanto puder ser compreendido como ‘insumo’ deve gerar crédito.

Assim, são 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 alterações, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.”<sup>58</sup>

Dessa forma, constatamos que grande parte da doutrina realmente entende que o conceito de insumo que deve gerar crédito na sistemática não cumulativa de recolhimento das contribuições para a seguridade social tem que ser o mais amplo possível, englobando todas as despesas incorridas pelo contribuinte no desempenho de suas atividades, pois se toda a receita é tributada, todos os gastos necessários para a obtenção de tal receita deve gerar crédito.

Assim, conclui-se que o conceito de insumo deve ser ampliado para abarcar todo e qualquer custo incorrido pelo contribuinte que seja necessário para o desempenho de sua atividade fim, de forma que haja proporcionalidade entre a base de cálculo e os créditos.

#### **4.3 Análise do entendimento jurisprudencial, judicial e administrativo, que embasa a extensão do conceito de insumo**

O conceito de insumo proposto no tópico anterior, para que gerem créditos todas as despesas do contribuinte necessárias para a realização de suas atividades já vem sendo aos poucos aceita nos tribunais pátrios.

---

<sup>57</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da Legislação de PIS/Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 34. Belo Horizonte: Fórum, jul/ago. 2008. p. 11.

<sup>58</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-Cumulatividade (tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 423-448, 2009. p. 447.

Embora a legislação ainda vede expressamente o creditamento de certos insumos, como os pagamentos realizados a mão de obra de pessoa física, os tribunais vêm entendendo que o conceito de insumo deve ser ampliado para abranger todas as despesas do contribuinte, já que sua base de cálculo também é bastante ampla.

Os contribuintes têm contestado tanto no âmbito judicial como no administrativo às vedações ao creditamento impostas pela lei, requerendo a extensão do conceito de insumo, o que vem, ainda minoritariamente, mas já com algum destaque, sendo julgado procedente por algumas cortes do país.

Malgrado normalmente demonstrem-se contrários à flexibilização da legislação acerca do creditamento de PIS/PASEP e COFINS, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – e o Conselho Administrativo Fiscal – CARF, modernamente, no que diz respeito ao tema, renderam-se à necessidade premente de aplicar o entendimento supracitado, promovendo eficiência a verdadeiro critério de justiça fiscal vinculado à não cumulatividade:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. Recurso Especial do Procurador Negado.”<sup>59</sup>

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.”<sup>60</sup>

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na

<sup>59</sup> BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Recurso nº 255.483**. 3ª Turma. Sessão: 09/11/2011.

<sup>60</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 369.519**. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão: 08/12/2010.

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.<sup>61</sup>

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

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.<sup>62</sup>

O entendimento dos tribunais administrativos já vem repercutindo no judiciário, de modo que vai se construindo jurisprudência judicial favorável ao tema. Vale colacionar os recentes posicionamentos do TRF da 4ª Região, o qual assume a vanguarda da justiça fiscal:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 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 Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

1. [...]

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. [...]

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, nesse 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 nº 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 nº 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.

<sup>61</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 248.457**. 3ª Turma. Sessão: 23/08/2010.

<sup>62</sup> BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 137.910**. 3ª Câmara. Sessão: 11/03/2008.

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.”<sup>63</sup>

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. [...]

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. [...]

6. [...]”<sup>64</sup>

No STJ a matéria ainda encontra-se pendente de desfecho no REsp 1.246.317/MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Faz-se mister frisar, no entanto, que o relator e dois dos demais ministros da turma, ou seja, a maioria, atualmente, concordam pela aplicação da tese exposta neste trabalho, no sentido de afastar a disposição das instruções normativas supracitadas e ampliar o conceito de insumos para o PIS/PASEP e para a COFINS em razão das especificidades de sua regra matriz de incidência.

Dessa forma, verifica-se a plausibilidade da tese defendida neste trabalho, uma vez que os tribunais, tanto no âmbito judicial, como no administrativo, vem decidindo em favor da extensão do conceito de insumo, para abranger todas as despesas do contribuinte que sejam necessárias ao regular cumprimento de suas atividades.

---

<sup>63</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS**. Relator: Des. Joel Ilan Pacionik. Publicação 21/07/2011.

<sup>64</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC**. Relator: Des. Leandro Paulsen. Publicação 26/06/2012.

## 5 CONCLUSÃO

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecerem a sistemática não cumulativa para o PIS/PASEP e para a COFINS, estipularam as possibilidades de creditamento. No entanto, não definiram expressamente qual seria o conceito de insumo utilizado. Posteriormente, a Receita Federal do Brasil criou Instruções Normativas para disciplinar a questão, nas quais aproveitaram o conceito de insumo já utilizado para a sistemática não cumulativa do IPI.

Ocorre que o IPI, assim como ICMS, é imposto que incide sobre uma operação específica, de modo que sua base de cálculo é bastante restrita, em comparação com a das contribuições sociais em estudo, já que as mesmas têm como base de cálculo o faturamento mensal, que engloba todas as receitas auferidas a qualquer título pelo contribuinte.

Dessa forma, logicamente, o conceito de insumo trazido pela legislação do IPI não iria suprir as necessidades dos contribuintes das contribuições para a seguridade social, pois não englobaria todos os custos e despesas incorridas pela empresa que são necessárias para sua atividade fim.

Como visto, a sistemática não cumulativa das contribuições sociais usa o método de creditamento chamado de base na base, que consiste na subtração do valor total das despesas do valor total das receitas, aplicando-se a alíquota sobre esse montante.

Como teoricamente a nova sistemática iria permitir ao contribuinte a possibilidade de se creditar de suas despesas, o legislador estipulou novas alíquotas, com valor bem acima daquelas utilizadas no regime cumulativo de recolhimento. Aumentou-se a alíquota de PIS de 0,65% para 1,65%, e a de COFINS de 3% para 7,6%.

Através do estudo do método 'base na base', verificamos que a base de cálculo dos tributos é toda a receita que entra no caixa da empresa, e que os créditos são apenas aqueles fixados pela lei, pois o entendimento majoritário da jurisprudência ainda é o de considerar taxativo o rol de insumos creditáveis trazidos pela legislação ordinária. Assim, ocorre uma desproporcionalidade entre os montantes comparados, pois o primeiro tem caráter extremamente amplo, enquanto o segundo é bastante restrito.



Por ter limitado o conceito de insumo, apesar de ter aumentado as alíquotas, o legislador acabou por prejudicar muitos contribuintes na nova sistemática, já que a carga tributária aumentou de forma considerável, enquanto os mesmos são impedidos de se creditar de parte de seus gastos operacionais.

Assim, só se atesta uma hipótese plausível, que é a extensão do conceito de insumo para acompanhar a amplitude da base de cálculo dos tributos. Afinal, se toda a receita auferida é tributada, todos os gastos deverão gerar créditos.

Verificou-se que grande parte da doutrina é simpática à extensão do conceito de insumo, pois se entende que a amplitude da base de cálculo deve ser acompanhada pelos créditos a serem deduzidos, a fim de que a sistemática não cumulativa possa atingir efetivamente seu objetivo.

Aferiu-se ainda que, embora a jurisprudência majoritária ainda entenda pela restrição do conceito de insumo, considerando basicamente a previsão estabelecida pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já se constrói no judiciário, e, principalmente nos tribunais administrativos, o entendimento de que deve ser ampliado o conceito de insumo.

Desse modo, como entendemos que a natureza da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é legal e, que, assim, a própria legislação ordinária tem competência para estabelecer os insumos que devem gerar crédito na sistemática, devemos interpretar o rol trazido pelas leis em estudo como exemplificativo, de forma a incluir todos aqueles gastos indispensáveis à atividade do contribuinte que não estejam explicitamente excluídos pela legislação no conceito de insumo. Ainda, no que tange aqueles casos que encontrem expressa vedação legal ao creditamento, como é o pagamento de mão de obra a pessoa física, compreende-se que tais limitações não são razoáveis, devendo ser extirpadas do ordenamento jurídico pátrio, possibilitando assim a maior amplitude possível do conceito de insumo, englobando todos os gastos do contribuinte imprescindíveis para sua atividade.

Portanto, com grande embasamento doutrinário e já minoritariamente presente na jurisprudência, conclui-se que o conceito de insumo deve ser ampliado para albergar todas as despesas incorridas pelo contribuinte que sejam necessárias para sua atividade fim.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 103, p. 7-16, abr. 2004.
- BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Recurso nº 255.483**. 3ª Turma. Sessão: 09/11/2011.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 248.457**. 3ª Turma. Sessão: 23/08/2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 369.519**. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão: 08/12/2010.
- BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 137.910**. 3ª Câmara. Sessão: 11/03/2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 357.950/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJe-156. Publicação 15/08/2006.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS**. ..Relator: Des. Joel Ilan Pacionik. Publicação 21/07/2011.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC**. ..Relator: Des. Leandro Paulsen. Publicação 26/06/2012.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/Cofins Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 197, p. 97-106, fev. 2012.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no Direito Tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 103-151, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. Ed. São Paulo, 2003.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. PIS e Cofins não Cumulativos: Incidência sobre o Faturamento e não sobre a Receita. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 165, p. 17-25, jun. 2009.

FERNANDES, Edson Carlos. Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS, de Acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 89, p. 12-20, fev. 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 12, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez. 2004.

JUNIOR, Pedro Anan; VATARI, Luis Claudio Yukio. Contribuição ao PIS – Não-cumulatividade – Aspectos Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 96, p. 58-63, set. 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95, p. 109-124, ago. 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de Créditos. Definição de Critérios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 180, p. 114-136, set. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 190-216, 2009.

MARTINS, Natanael. O conceito de Insumos na Sistemática Não-cumulativa do PIS e da Cofins. **PIS-Cofins. Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (coord.). São Paulo: Quarter Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados a Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. **PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-Cumulatividade (tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 423-448, 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Não-cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 217-240, 2009.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 170, p. 23-30, nov. 2009.