

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MIRELLA NAPOLEÃO BALDEZ COELHO DE OLIVEIRA

ANÁLISE CRÍTICA DO RESP Nº 1.221.170/PR – DIAGNÓSTICO DE INSEGURANÇA
JURÍDICA – PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA ECONOMIA COMO REFERENCIAL
INTERPRETATIVO PARA A LEITURA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

SÃO PAULO

2020

MIRELLA NAPOLEÃO BALDEZ COELHO DE OLIVEIRA

ANÁLISE CRÍTICA DO RESP Nº 1.221.170/PR – DIAGNÓSTICO DE INSEGURANÇA
JURÍDICA – PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA ECONOMIA COMO REFERENCIAL
INTERPRETATIVO PARA A LEITURA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de
São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como
requisito para a obtenção do título de Mestre em
Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientadora: Prof^ª Dr.^a Vanessa Rahal Canado

SÃO PAULO

2020

Oliveira, Mirella Napoleão Baldez Coelho de.

Análise crítica do RESP Nº 1.221.170/PR : diagnóstico de insegurança jurídica: proposta de utilização da economia como referencial interpretativo para a leitura da não cumulatividade do PIS/COFINS / Mirella Napoleão Baldez Coelho de Oliveira. - 2020.

59 f.

Orientador: Vanessa Rahal Canado.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. PIS-PASEP. 3. COFINS. 4. Recurso especial. 5. Brasil. Superior Tribunal de Justiça. I. Canado, Vanessa Rahal. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

MIRELLA NAPOLEÃO BALDEZ COELHO DE OLIVEIRA

ANÁLISE CRÍTICA DO RESP Nº 1.221.170/PR – DIAGNÓSTICO DE INSEGURANÇA
JURÍDICA – PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA ECONOMIA COMO REFERENCIAL
INTERPRETATIVO PARA A LEITURA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Data de aprovação: 04/06/2020

Banca examinadora:

Profª Dra. Vanessa Rahal Canado
Professora Orientadora
Escola de Direito de São Paulo
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi
Escola de Direito de São Paulo
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira
IDP/Brasília

Prof. Eduardo Perez Salusse
Escola de Direito de São Paulo
FGV DIREITO SP

Dedico esse trabalho ao meu marido, Alexandre, quem me incentivou a realizar a inscrição no processo seletivo do Mestrado Profissional e quem sempre acreditou no meu potencial e me incentivou nos momentos de fraqueza.

Dedico também ao meu filho Lourenço, que se não fosse a criança tão tranquila e carinhosa que é, jamais teria sido possível conciliar a missão de mãe com o sonho do Mestrado e as obrigações como advogada.

Dedico aos meus pais e a minha irmã querida, que foram minha rede de apoio nesses dois anos corridos e de cumulação de funções, foram eles também aqueles que sempre incentivaram e apoiaram de forma incondicional os estudos, acima de tudo, como chance de aprimoramento profissional e oportunidade de tornar o mundo um lugar melhor.

Dedico, também, a todas as mulheres que tem o sonho de avançar profissionalmente. Sei que conciliar os múltiplos papéis das mulheres não é uma tarefa fácil, mas temos garra, temos competência, temos uma mente capaz de trilhar vários pensamentos e funções ao mesmo tempo. Acredite. Se há um sonho, você consegue.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de ter nascido em um lar acolhedor e de ter oportunidades que infelizmente não são dadas a todos. Muito obrigada por me iluminar nos dias difíceis e por servir de propósito máximo a todas as minhas escolhas. Você é a palavra, a luz, o caminho, todas as minhas bênçãos e aprendizados devo a ti e a todos os ensinamentos que me foram passados pelo seu filho. Obrigada por me manter no caminho e por me fazer buscar ser cada dia um ser humano melhor.

Obrigada meu marido amado, por ser meu amigo e confiante, por sempre me incentivar e me fazer sentir capaz, por estar sempre ao meu lado com palavras doces e carinhos. Obrigada simplesmente por ser meu guia, por acreditar em mim e por me ajudar a conciliar a maternidade com as obrigações profissionais. Ter seu amor e seu acolhimento é uma bênção.

Obrigada pai, por sempre reconhecer que meu maior gosto são os estudos, por financiar essa jornada de dois anos, por acreditar em mim e por me ensinar todos os dias, além dos valores básicos da vida, a ser uma boa profissional, e por me forçar a ter mais autoconfiança. Muito obrigada pela sua onipresença, essencial para a minha felicidade e crescimento.

Obrigada mãe, por ser meu porto seguro, meu ombro amigo, meu maior incentivo e as palavras doces nos momentos de desespero. Obrigada também por todo o amor e cuidado com o pequeno. Sem o seu apoio tenho certeza de que teria sido impossível. Jamais vou esquecer todos os pequenos gestos de carinho e gentileza, desde o café quentinho no meio da tarde para conseguir escrever mais um capítulo, até aquele abraço carinhoso com palavras de apoio.

Obrigada, Gigi, por ser a minha irmã, melhor amiga e companheira, que sempre me coloca para cima e também me ajuda muito em tudo o que preciso. Você me alegra e me faz sentir confiante, como jamais pensei que poderia me sentir.

Eu amo muito todos vocês.

Agradeço, também, de forma especial a minha professora orientadora, Vanessa, que já era fonte de inspiração desde as aulas da pós GV Law e a quem devo a luz dessa pesquisa e a descoberta pelas maravilhas e realizações do mundo acadêmico. Jamais pensei que pudesse gostar tanto de um tema, de pesquisar e de me sentir gratificada por isso.

Tive muita sorte em tê-la como orientadora, nossos pensamentos estavam sempre alinhados e ela sempre foi muito gentil, prestativa e aberta para conversas e discussões, além de me entender como mãe, mulher e aluna. Muito obrigada.

Agradeço em especial também o professor Bernard Appy, que tive a oportunidade de conhecer no seminário temático organizado pela professora Vanessa, aulas que foram essenciais para o despertar da análise econômica do direito tributário.

Agradeço também a todo o corpo docente do mestrado profissional, Professores Roberto Quiroga, Tathiane Piscitelli, Leonel Pessoa, Flavio Rubinstein, Juliana Furtado, Paulo Conrado, Elidie Bifano, Mário Engler, Daniela Gabbay: a experiência de ser aluna sob a perspectiva trazida nas aulas me fez gostar ainda mais do direito tributário, cultivar a sua função na sociedade, perceber a necessidade de se criar cidadania fiscal, bem como ter a certeza de que pelo caminho do conhecimento técnico, interdisciplinar e conectado com os problemas reais é possível se mudar, ainda que de pouco em pouco, a nossa realidade.

RESUMO

A controvérsia acerca do alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS possui enorme relevância para o dia a dia das empresas que apuram as contribuições pela sistemática não cumulativa e é objeto de enorme discussão jurídica tanto no contencioso administrativo como judicial. A adoção de uma corrente doutrinária pelo STJ em sistema de recursos repetitivos parecia ser a solução possível do contencioso e da insegurança jurídica sobre o tema, mas não foi o que aconteceu. Assim, constatando o cenário de insegurança e saturação das correntes doutrinárias existentes, foi proposta a utilização da economia como referencial interpretativo da não cumulatividade, realizando uma análise jurídico-econômica da base de cálculo do PIS/COFINS e do processo legislativo que instituiu a sua não cumulatividade, para, a partir dos equívocos realizados no passado, orientar o STF e o legislador para as possíveis soluções, de forma a trazer mais racionalidade ao sistema.

Palavras-Chave: PIS. COFINS. Não-Cumulatividade. STJ. REsp 1.221.170/PR

ABSTRACT

The controversy over the scope of the non-cumulative PIS / COFINS has enormous relevance for the day-to-day life of companies that assess contributions through the non-cumulative system and is the subject of enormous legal discussion in both administrative and judicial litigation. The adoption of a doctrinal current by the STJ in a system of repetitive appeals seemed to be the possible solution to litigation and legal uncertainty on the subject, but that is not what happened. Thus, noting the scenario of insecurity and saturation of the existing doctrinal currents, it was proposed to use the economy as an interpretive reference for non-cumulativity, performing a legal-economic analysis of the PIS / COFINS calculation base and the legislative process that instituted its non cumulativity, to, from the mistakes made in the past, guide the STF and the legislator towards possible solutions, in order to bring more rationality to the system.

Keywords: PIS. COFINS. non-cumulative. STJ. REsp 1.221.170/PR

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO DO STJ NO RESP Nº 1.221.170/PR.....	13
2.1 Parecer Normativo nº 05 – Diagnóstico – Mais insegurança jurídica	19
2.2 Da importância da segurança jurídica – A certeza tributária	22
3 PROCESSO LEGISLATIVO DAS MP Nº 66 E MP Nº135 – ANÁLISE, CONTEXTO E FINALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS	25
4 DA EQUIVOCADA LEITURA DA BASE TRIBUTÁRIA DO PIS/COFINS E SEUS EFEITOS NO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE	33
4.1 Da leitura jurídico - econômica do direito tributário – evolução legislativa do PIS/COFINS e da conclusão pela base de incidência consumo na modalidade iva.....	37
4.2 Da incidência sobre o consumo e do crédito financeiro	43
5 POSSÍVEIS SOLUÇÕES DO PROBLEMA	47
5.1 O tema 756 de Repercussão Geral – Alcance da não cumulatividade do PIS e da COFINS.....	47
5.2 Diretrizes para alteração legislativa	51
CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

A instituição da não-cumulatividade para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em um contexto de reforma tributária teve como escopo econômico a eficiência e a neutralidade, mas, desde o início, as regras de permissão de tomada de créditos, sejam aquelas instituídas pelas Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03 como as instituídas pelas instruções normativas (INs) ns.º 247/02 e 404/04, foram questionadas pelos contribuintes, sob o fundamento de se estar mitigando a não cumulatividade para as mencionadas contribuições, seja pelo seu desenho constitucional, seja pelo alcance da finalidade para a qual foi instituída.

Assim, desde meados dos anos 2000, existem inúmeras disputas, administrativas e judiciais, versando sobre o alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS, sendo tal tema de extrema relevância para Fisco e para os contribuintes.

Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência, debruçadas sobre a questão cotidianamente, conduziram a criação de três teses possíveis para a correta interpretação do conceito de insumos e a consequente limitação da não cumulatividade: uma restritiva, que aproximava o conceito de insumos do PIS/COFINS ao do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), uma ampliativa, que buscava a aproximação dos insumos com as despesas dedutíveis do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e uma intermediária, balizada pela essencialidade e relevância do insumo para a realização da atividade econômica.

Com a evolução do debate, o tema chegou aos Tribunais Superiores, e no ano de 2018 o Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu acórdão no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, e sob a sistemática dos recursos repetitivos fixou a tese de que eram ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, entendendo que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

A despeito do potencial de segurança jurídica do qual é dotado um precedente, os critérios de essencialidade e relevância, amplos e incertos, mantiveram a casuística do tema para os contribuintes, o que conduziu ao questionamento de se a adoção, de qualquer das teses, traria efetivamente segurança jurídica.

A partir desta primeira pergunta, fez-se necessário verificar o porquê dos três caminhos possíveis não serem capazes de gerar um critério simples e uniforme para os contribuintes, hábil de lhes gerar segurança, e por conseguinte, diminuir ou erradicar o contencioso sobre o tema e, para isto, elegeu-se a leitura jurídico-econômica da base tributária do PIS/COFINS atrelada ao exame do processo legislativo da instituição da sua regra da não cumulatividade.

Desta forma, foi possível constatar que o atual cenário conturbado quanto a interpretação da não cumulatividade do PIS/COFINS decorreu da equivocada eleição da sua base tributária, aliado ao desenho do alcance da não cumulatividade.

Assim, a presente dissertação tem como proposta de pesquisa analisar, partindo do cenário de insegurança jurídica atual, os erros realizados no passado quanto ao desenho da não cumulatividade do PIS/COFINS, indicando o uso do direito conectado a economia como referencial interpretativo a ser seguido.

E, partindo dessa diretriz, orientar os ministros do Supremo Tribunal Federal e os legisladores para as possíveis soluções, de forma a trazer maior racionalidade ao sistema, em um contexto de desenvolvimento e crescimento econômico do país, embasado na certeza tributária, determinante para a acessão do Brasil a um papel de *player* de maior relevância no cenário internacional.

Importante destacar que por recorte teórico e adequado ao modelo de mestrado profissional da FGV Direito a presente dissertação, partindo das premissas dogmáticas já conhecidas acerca do PIS/COFINS, se limitará a analisar o atual cenário de insegurança jurídica e a saturação das soluções doutrinárias e jurisprudenciais existentes, usando a análise jurídico-econômica do fenômeno tributário como norte interpretativo, não se debruçando, também, sobre as consequências dessa leitura, como a constitucionalidade ou não de institutos ou a definição exata do termo “insumo”.

No primeiro capítulo, será realizado o estudo do REsp. n.º 1.221.170/PR e a análise do cenário de insegurança jurídica. Ao final será introduzido o questionamento do modelo atual e a proposta de utilização da economia como referencial interpretativo capaz de mitigar o problema, sendo necessário, para tanto, passar pelo processo legislativo que instituiu a não cumulatividade do PIS/COFINS e a análise da formação de sua base tributária.

O segundo capítulo, por sua vez, abordará o processo legislativo das Medidas Provisórias (MPs) ns.º 66/02 e 135/03, que instituíram a não cumulatividade do PIS/COFINS, apontando as inconsistências no seu desenho.

No terceiro capítulo será apresentada a incongruência da evolução jurisprudencial e a sua inadequação em solucionar o problema, uma vez que afastada da leitura jurídico econômica da formação da base tributária do PIS/COFINS, o que refletiu no desenho da sua não cumulatividade. Além disso, será orientada a necessidade de se eleger a base tributária receita, que é puramente de consumo, e não receita total, que é base mista consumo e renda, para o correto desenho da não cumulatividade, uma vez que uma base estritamente de consumo

permite a mensuração pelo método do valor adicionado e tomada de crédito na modalidade crédito financeiro.

Após a análise crítica do acórdão e a constatação do cenário de insegurança e da proposta de utilização da economia como referencial interpretativo, no quarto capítulo serão apresentadas as possíveis soluções para o problema.

Espera-se que a leitura seja simples e esclarecedora, proporcionando uma abordagem não convencional do direito tributário, porém com alto potencial de solução do problema analisado.

2 ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO DO STJ NO RESP N.º 1.221.170/PR

Com a evolução da discussão sobre o alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS e o questionamento quanto a suas limitações legais e infralegais, o tema chegou ao STJ.

A discussão do caso concreto submetido a julgamento na sistemática de recursos repetitivos, cingia-se, de forma resumida, a possibilidade de uma empresa do setor de produção de alimentos efetuar creditamento de PIS/COFINS, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)¹.

Ao longo do processo, foram apresentados pareceres da Logos Consultoria e da LCA Consultores, que bem ilustraram as correntes defendidas, conforme quadro de cotejo analítico abaixo:

Quadro 1 – Cotejo Pareceres

Parecer Logos Consultoria	Parecer LCA Consultores
<p>. O aumento das alíquotas das contribuições se deu diante do objetivo de neutralidade arrecadatória, para que, com a não cumulatividade, não se perdesse poder arrecadatório;</p> <p>. A CF/88 não trouxe diretrizes para a sua instituição, e que a Lei, então, determinou o método base x base;</p> <p>. A não cumulatividade do PIS/COFINS é mitigada (item 5.8) e <i>sui generis</i> (item 6.1). Além disso, defendeu que ela nasceu e se exauriu na Lei, não havendo</p>	<p>. Foco na adoção do conceito econômico de insumos, conceituando-os como todos os bens e serviços consumidos no processo produtivo de uma empresa, considerando-se não apenas sua atividade produtiva principal, mas também as atividades suplementares;</p> <p>. A intenção do legislador ao se instituir a não cumulatividade do PIS/COFINS era de alterar sua base de incidência para o valor agregado;</p>

¹. STJ. RECURSO ESPECIAL. **REsp. n.º 1.221.170/PR**. Relator: Ministro Napoleão nunes Maia Filho, DJ: 22/02/2018. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso: 15 mar 2020.

<p>qualquer parâmetro constitucional limitador, ou seja, apenas haveria direito a crédito quanto às hipóteses previstas na Lei;</p> <p>. Reconheceu que as INs 247/02 e 404/03 eram muito restritivas;</p> <p>. Concluiu ser unânime a posição quanto a ideia central de que o conceito de insumo para o PIS/COFINS deveria ser mais amplo do que o conceito da legislação do IPI, restando saber se haveria identidade com o IRPJ ou outra forma de ampliação quanto ao rol de despesas possíveis de qualificação como insumos.</p>	<p>. A sistemática da não cumulatividade não poderia ser classificada como benefício fiscal e que, a sua criação, não importou em renúncia fiscal, haja vista o aumento das alíquotas para fins de manutenção da neutralidade arrecadatória;</p> <p>. Concluiu-se que o critério restritivo de insumos adotado pela administração tributária era contraditório com o objetivo de não cumulatividade dessas contribuições;</p> <p>. O conceito de insumos capaz de erradicar as distorções econômicas resultantes da tributação em cascata seria o conceito amplo, que incorporaria insumos utilizados nas atividades principais e também suplementares das empresas, o que conduzia ao deferimento total da demanda do contribuinte.</p>
--	--

Com a análise dos argumentos contrapostos defendidos nos pareceres, é possível concluir que no entendimento da Logos Consultoria, a nuance arrecadatória aparece de forma evidente e contraria a ideia de aumento de alíquotas somado à não cumulatividade como fins de neutralidade arrecadatória. Ademais, em seu item 43, extraído do parecer, restou claro que o aumento do direito a crédito fora das hipóteses legais importaria em cenário de subvenção econômica, o que desvirtua totalmente a não-cumulatividade do PIS/COFINS, que deveria ter sido interpretada de acordo com a leitura econômica de sua base (consumo sob o método de valor adicionado), culminando no método do crédito financeiro.

O parecer da LCA Consultores, por outro lado, trouxe aos autos a economia como referencial interpretativo do conceito de insumos e do alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS o que contribui para a correta leitura da sua base tributária e a erradicação do contencioso tributário que decorre da equivocada limitação do princípio da não-cumulatividade.

Entretanto, no julgamento do REsp. n.º 1.221.170/PR constatou-se que os ministros do STJ, apesar de em alguns momentos terem se baseado em argumentos econômicos, não chegaram a tocar no cerne quanto à tributação do valor agregado.

Com efeito, os votos dos ministros se dividiram, resumidamente, em três correntes² – uma defendida no início por Napoleão Nunes Maia Filho, que tocou de forma mais profunda na análise econômica dos efeitos e objetivos da não cumulatividade; uma intermediária e vencedora, de autoria de Regina Helena Costa, que trouxe os critérios da essencialidade e relevância como balizas para a interpretação de “insumos”; e uma corrente mais restritiva que restou vencida, trazida por Og Fernandes, que entendia pela legalidade da interpretação restritiva do conceito de insumos dada pelas INs ns.º 247/02 e 404/03:

Quadro 2 – Principais Argumentos dos Ministros de Acordo com as Teses Discutidas

Napoleão Nunes Maia Filho
<p>Fez apontamentos interessantes quanto ao conceito de insumos e a total inviabilidade da sua interpretação de forma restritiva, como algo que se consome no processo produtivo.</p> <p>Fez a interessante analogia quanto aos ingredientes de um bolo (que se consomem) e o calor do forno, que, apesar de não se consumir, é essencial para que se possa fazer o bolo; preocupação com a incidência não cumulativa, mas cumulativa do PIS/COFINS, que merecia ser revista³.</p> <p>A não cumulatividade do PIS/COFINS veio para racionalizar a tributação, e afirmou que não houve qualquer renúncia fiscal, posto que as alíquotas foram majoradas substancialmente.</p> <p>Acolheu, em um primeiro momento⁴ a ideia de serem passíveis de crédito como insumos todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, indo na linha defendida pelo Parecer LCA Consultores, assinado por Bernard Appy.</p>

² O Ministro Mauro Campbell Marques, antes de seguir o voto vencedor proferido pela Ministra Regina Helena Costa, inaugurou uma outra corrente, que ao invés de defender as balizas da “essencialidade e relevância”, defendia a “pertinência”, em regra por ele criada, denominada de teste da subtração, relacionando diretamente a despesa com o ramo de atividade – alimentos. Considerou como insumos, no caso concreto, apenas as despesas de água, combustíveis, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza.

³ “[...] em razão do aumento vertiginoso do custo, qualquer mercadoria – ou, quando menos, a encarecê-la desarrazoadamente, o que exclui a priori vastos contingentes sociais do acesso ao seu consumo – assim inibindo processos produtivos de que resultam produtos mais abundantes, melhores e mais aprimorados ou sofisticados e, ao mesmo tempo, favorecendo a produção daqueles menos complexos, com menos etapas produtivas e, portanto, menos expostos à perniciosa reincidência da tributação, levando, no médio prazo, à paralisação da evolução econômica”. (STJ. RECURSO ESPECIAL. REsp. n.º 1.221.170/PR. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJ: 22/02/2018. p. 75. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso: 15 mar 2020.).

⁴ Após o voto da Ministra Regina Helena Costa, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho resolveu seguir na integralidade o voto vencedor, mudando sensivelmente seu entendimento.

Regina Helena Costa

Ressaltou que a vedação ao creditamento importaria em cumulatividade, e foi categórica ao confirmar a ilegalidade das INs ns.º 247/2002 e 404/2003⁵.

Adotou a corrente de interpretação intermediária, associando como insumo as despesas essenciais e relevantes, fixando as teses vencedoras:

1) É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.º 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis ns.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

2) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

Permitiu o crédito, no caso concreto, das despesas de água, combustíveis, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual.

Og Fernandes

Afirmou que os signos previstos na lei “na produção e prestação” inviabilizavam qualquer interpretação que pudesse se estender a dispêndios não fisicamente consumidos na produção de bens ou prestação de serviços⁶.

Considerou, na linha do Parecer da Logos Consultoria, que o alargamento do conceito de insumos e do consequente aumento de concessão de direito a crédito importariam em desoneração fiscal.

⁵ “[...] a título de insumos implica ofensa imediata à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em consequência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco. Em outras palavras, remarque-se que a vedação impugnada é fixada por ato administrativo, que indubitavelmente desborda os limites legais, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas leis apontadas. Diante de tal quadro, impõe-se concluir pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída pelas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004”. (Op. cit. 3)

⁶ “Entretanto, as expressões “na prestação” e “na produção” ou “na fabricação” constantes de referidas normas denotam que somente bens e serviços que sirvam de matéria-prima, produto intermediário ou 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, podem corresponder a “insumos” nos termos descritos pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, para fins de creditamento na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS. (Idem, cit. 3).

Afirmou que a interpretação pretendida pelo contribuinte conduziria ao esvaziamento da arrecadação do PIS/COFINS e importaria em esvaziamento de suas bases de cálculo, que se aproximariam a da CSLL⁷ e sugeriu a adoção das seguintes teses:

1) O conceito de "insumos" para fins de incidência das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 compreende 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;

2) As Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004 apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, sem qualquer escopo restritivo dessas normas legais.

Decidiu pelo desprovimento integral do recurso do contribuinte.

Com a publicação do acórdão proferido em sede de recursos repetitivos, na nova sistemática do CPC/15 de cultura de precedentes, é certa a sua importância e relevância para a coerência, uniformidade e previsibilidade do sistema jurídico, utilizando-se a jurisprudência, como instrumento de garantia da isonomia, de redução do contencioso e, sobre todas essas premissas, de persecução à segurança jurídica⁸.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirmou que “o fato é que o STJ dispõe de instrumentos de uniformização de sua jurisprudência dominante, que tem por objetivo garantir a segurança jurídica, a proteção à confiança e a igualdade de tratamento para situações fundamentadas em idêntica questão de direito”⁹.

Sem embargo, o cenário de segurança jurídica e a coerência do sistema pretendidos por meio da utilização dos instrumentos de uniformização, como os recursos repetitivos, não foi atingido pelo REsp. 1.221.170/PR, em decorrência da manutenção da circunstância conflituosa, vista ausência de pacificação dos pontos determinantes para a aplicação do precedente extraído do julgado repetitivo.

⁷ No caso dos autos, interpretações como a pretendida pela recorrente culminariam em completo esvaziamento do resultado da arrecadação do PIS e da COFINS, na medida em que ocasionaria não apenas a redução de suas bases de cálculo, como também um decote no aspecto material da hipótese de incidência desses tributos - que é a receita ou faturamento -, equiparando-o ao aspecto material da CSLL, qual seja, o lucro líquido. Isso pelo fato de pretender a recorrente o creditamento de todas as despesas realizadas, ou seja, todos os gastos que não se relacionam com o processo de transformação ou produção de bens e prestação de serviços, em prejuízo, portanto, da seguridade social.

⁸ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Sistema Brasileiro de Precedentes**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2016. p. 372-400.

⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O STJ e o Princípio da Segurança Jurídica**. Revista do Advogado. AASP. n.º 141. Abr/2019. p. 160-166.

Isto porque, a despeito do caminho escolhido pelos ministros ser o que refletia a jurisprudência administrativa majoritária à época¹⁰, os critérios de essencialidade e relevância dão margem a interpretações, ou demasiadamente amplas, ou demasiadamente restritivas, pelos contribuintes e pelo Fisco, o que continuará, de todo o modo, gerando insegurança jurídica. Ou seja, para que o contribuinte tenha certeza de que aquela despesa pode ser considerada insumo, com base na essencialidade e relevância, deverá ter ao seu lado, ou um julgado favorável de pessoa jurídica com a mesma atividade e os mesmos insumos, ou deverá buscar pareceres técnicos e jurídicos, os quais, como notoriamente sabido, não afastam a insurgência fiscal, de índole arrecadatória.

Do mesmo modo, as outras duas correntes possíveis de serem seguidas acabam se afastando do desenho constitucional e legal do PIS/COFINS, já que, aproximá-lo do IRPJ implica em ausência de técnica por deixar de lado a leitura dos tributos de acordo com a sua base tributária e, por outro lado, aproximá-lo do IPI na formação da sua técnica de não cumulatividade desvirtua a finalidade econômica de desoneração da cadeia produtiva para a qual foi instituída, o que será melhor esclarecido em outro tópico.

Além disso, é possível diagnosticar que, a despeito do parecer da LCA Consultores evidenciar a intenção do legislador com a instituição da não cumulatividade do PIS/COFINS, quanto à troca da base tributária receita para valor agregado e pela necessária opção pelo crédito financeiro, esse tema não foi analisado pelos ministros.

Assim, o mencionado julgado, em que pese louvável quanto à coerência e a adoção do conceito intermediário de insumos defendido pela ampla maioria, não trouxe um critério racional para uniformizar a jurisprudência – prevaleceu a casuística e a “falsa não cumulatividade”, o que poderá ser mitigado pela leitura jurídico-econômica da não cumulatividade do PIS/COFINS, conforme restará demonstrado.

Nesses termos, a mencionada casuística revela que a manutenção do elevado contencioso sobre o tema foi vislumbrada, sendo, inclusive, editado, pela SRF, o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

¹⁰ LOGOS CONSULTORIA. Nota Técnica. **Crédito de insumos no regime não cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** 16 de abril de 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 de março de 2020.

2.1 Parecer Normativo COSIT nº 05 – Diagnóstico de Mais Insegurança Jurídica

Da leitura do Parecer Normativo COSIT nº 05 de 17 de dezembro de 2018 é possível diagnosticar que a interpretação da RFB buscou criar parâmetros seguros para o contribuinte, mas em algumas oportunidades, trouxe hipóteses exemplificativas e restringiu ainda mais a interpretação dada pelo STJ, o que não contribuiu para a mitigação do cenário de insegurança jurídica. Além disso, em alguns casos, é possível perceber que certas restrições resultam em distorções econômicas graves para o desenvolvimento do país.

Nos Tópicos 01, 04 e 07, a utilização de exemplos abertos resultou em cenário de maior insegurança jurídica:

Quadro 03 – Diagnóstico do Parecer

HIPÓTESES	DIAGNÓSTICO
Tópico 1 – Produção e Fabricação de Bens - afirma existirem zonas cinzentas entre a mera revenda e a produção de bens, o que torna necessária a análise dos casos concretos;	- Falta de capacidade de pacificação do conflito da tese fixada pelo STJ;
Tópico 04 – Bens e Serviços utilizados por imposição legal;	- Hipóteses exemplificativas, de acordo com determinados setores, abrindo margem para inúmeras discussões e questionamentos;
Tópico 07 - Bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano;	- Deu abertura a casuística;

O diagnóstico dos tópicos 08 e 11 é o de incompatibilidade com as diretrizes de desenvolvimento econômico do país uma vez que vai na contramão de toda a necessidade de avanço tecnológico para as indústrias, o que é imprescindível para a aproximação do Brasil ao nível do mercado desenvolvido. É certo, também, a contrariedade inclusive quanto aos benefícios fiscais concedidos pela União e pelos estados, que buscam privilegiar a inovação tecnológica.

Se trata de mais uma hipótese interpretada restritivamente que limita os direitos dos contribuintes e continua a abalar a economia do país e a energia daqueles que optam pela livre iniciativa e pelo empreendedorismo:

Quadro 04 – Diagnóstico do Parecer nº 02

HIPÓTESE	DIAGNÓSTICO
<p>Tópico 08 – Insumos e Ativo Intangível</p> <p>Crédito permitido apenas para dispêndios após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível, desde que a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem) b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros;</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Pouca viabilidade prática - momento das despesas e da efetiva comprovação requerida pela SRF para o seu aproveitamento ocorrerão em momentos distintos, havendo a necessidade de eventuais lançamentos extemporâneos; - Dificuldade de prova: resulta em autuação fiscal e consequente necessidade de exaustiva produção de provas por parte dos contribuintes; - Aumento do contencioso e da insegurança jurídica;
<p>Tópico 11 – Custos de Qualidade</p> <p>Custos de qualidade realizados no processo produtivo, na matéria prima ou produto em elaboração e nos materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Limitação ao creditamento de todas as despesas com qualidade induz ao comportamento negativo das pessoas jurídicas, vez que, se preocupadas com a qualidade dos produtos e serviços ofertados, em todas as fases que, apesar de circundarem, não fazem parte do processo produtivo/prestação de serviços <i>strictu sensu</i>, lhes é vedado o crédito de de PIS/COFINS; - Brasil novamente, na contramão do desenvolvimento, nesses específico, quanto à proteção do consumidor.

Não obstante, na conclusão, foi trazido ponto relevante no que concerne à leitura da base tributária do PIS/COFINS, quanto ao julgamento no STF do RE n.º 574.706/PR, que fixou a tese de exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse específico, pode-se afirmar que a leitura constitucional do conceito de receita e faturamento, sem a inclusão dos encargos tributários, como, no caso específico, o ICMS, poderá trazer consequências tanto na base de cálculo do PIS/COFINS em si (receita total x faturamento, como produto da produção e/ou venda de bens e prestação de serviços), que afeta diretamente a não cumulatividade (viabilidade ou não do crédito financeiro nos moldes do IVA), bem como a inclusão ou não desses valores na base do crédito a ser tomado de PIS/COFINS

De todo o modo, após o apontamento narrativo e crítico do Parecer Normativo COSIT nº 05, consigne-se que a insegurança jurídica dele resultante é patente.

De forma clara, apesar da atuação do STJ, os atos da SRF visam, conforme demonstrado, restringir ao máximo os direitos dos contribuintes, o que apenas corrobora para a manutenção do atual quadro de desconfiança mútua, em específico, nas instituições, e de elevado contencioso tributário e insegurança jurídica.

Em outras palavras, resta ofendido o princípio de proteção à confiança, que “leva em conta a boa-fé do cidadão, que espera e acredita que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria administração e por terceiros.”¹¹

Assim, é possível se concluir que, independentemente de qualquer decisão ou regulamentação que se imponha, o contencioso tributário não deixará de existir ou sequer será mitigado pela decisão proferida em sistemática repetitiva.

Isso porque o problema do alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS e do contencioso dela decorrente advém do distanciamento da utilização da economia como norte interpretativo de um instituto puramente econômico.

Dessa forma, somente a partir da utilização da economia como referencial de interpretação para o direito é que será possível erradicar o contencioso tributário que permeia a não cumulatividade dessas contribuições, uma vez que é capaz de trazer um conceito racional e uniforme para a leitura da não cumulatividade do PIS/COFINS, já que o seu escopo econômico somente é atingido mediante a adoção de uma base tributária de consumo, mensurada pelo valor adicionado e susceptível ao crédito financeiro,

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O STJ e o Princípio da Segurança Jurídica. Revista do Advogado. AASP.** nº 141. Abr/2019. p. 160-166.

2.2 Da importância da segurança jurídica – A certeza tributária

Com relação a esse ponto específico da insegurança jurídica e, traçando novamente uma conexão importante com a economia e os avanços buscados pelo Brasil, um dos piores países para se pagar impostos¹², deve-se destacar a relevância da certeza tributária no contexto dos investimentos internacionais.

Em março de 2017 foi publicado, pela OCDE, um relatório¹³ quanto à importância da certeza tributária e seus reflexos nas negociações internacionais, principalmente no tocante a tributação internacional. A pesquisa foi realizada com representantes dotados de poder de decisão nas empresas, bem como com membros do governo, demonstrando a imparcialidade do estudo e a relevância do tema.

Ocorre que, em que pese a necessária certeza tributária, a ineficiência dos métodos de solução adjudicada de conflitos, tal como ocorre no presente caso, resulta ao fato de que embora diante de precedente extraído de decisão formulada através do sistema de tratamento de demandas repetitivas, tal como a consequente regulamentação administrativa, a insegurança jurídica ainda permanece como principal resultado da manutenção do conflito interpretativo.

Além disso, no que diz respeito à incapacidade de resolução de conflitos, destaca-se a demora da resposta do Poder Judiciário, bem como a ausência de subordinação das autoridades administrativas aos entendimentos proferidos pelos Tribunais Superiores, o que resulta da cultura de litigância e separação de poderes que não privilegia a eficiência, moralidade e finalidade das funções públicas e a necessária harmonia entre suas políticas em prol de seus jurisdicionados, agravando, ainda mais, a inefetividade do Judiciário com a massiva judicialização de temas recorrentes e, conseqüentemente, o cenário de incerteza, que poderiam ser pacificados sem a intervenção da atividade jurisdicional.

Neste sentido, o cenário de insegurança jurídica decorrente da incapacidade de formulação de um precedente dotado de capacidade de solucionar o problema, tratando todos os casos de maneira uniforme, previsível e igual, é extremamente prejudicial para o país.¹⁴ Deste modo, o relatório *Doing Business* de 2020 do Banco Mundial toma como um dos critérios para

¹² VASCONCELOS, Breno e MATTHIESEN, Rafaela. **O CARF em um jogo de dados**. Disponível em - <<http://www.valor.com.br/legislacao/6325985/o-carf-em-um-jogo-de-dados>> Acesso em: 26 nov. 2019.

¹³ OCDE. Tax Certainty. **IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers**. 2017. 114p Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-taxcertainty.htm>> Acesso em: 26 nov. 2019.

¹⁴ Luiz Fux e Bruno Bodart asseveram que “Outro benefício gerado por uma jurisprudência íntegra é o ambiente de segurança jurídica proporcionado aos agentes econômicos”. (FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 161).

ranquear os países a complexidade tributária, especificamente em termos de tempo/custo das empresas para cumprir as obrigações acessórias¹⁵.

Com efeito, as empresas optantes pelo lucro real, apesar de poucas, mas as mais relevantes no mercado por seu porte e, na maioria das vezes, de caráter multinacional, sujeitas, portanto, ao regime não cumulativo, possuem como opção no tocante ao creditamento de insumos de PIS e COFINS poucas, incertas e ineficientes alternativas.

Em primeiro lugar, é possível a formulação de uma consulta perante a RFB, cuja resposta não possui prazo certo, o que a torna um caminho pouco atraente.

Além disso, em caso de resposta desfavorável, o entendimento firmado pela RFB se torna vinculante para a pessoa jurídica e é concedido tempo mínimo para o pagamento dos valores considerados devidos, inserindo risco injustificável aos empresários.

Por outro lado, é possível também optar pela tomada de créditos administrativamente, com base em pareceres e estudos de jurisprudência, aguardando, no entanto, uma possível autuação, tendo em vista, como já mencionado, o abuso de interpretação por parte das autoridades da fiscalização.

Igualmente, ainda que seja aproveitada com sucesso, pois existe a possibilidade de o creditamento passar incólume pelo prazo decadencial, a pessoa jurídica, por questões de contabilidade e *compliance*, necessitará adotar uma política de contingenciamento, com provisionamento de valores e acompanhamento.

Por fim e, possivelmente a postura mais adotada por essas grandes empresas, diante da sujeição a consultorias externas e políticas de *compliance*, tem-se a possibilidade de ingresso de medida judicial visando garantir o direito de se creditar de determinada despesa entendida como insumo viabilizador de creditamento de PIS e COFINS.

Essa alternativa, apesar de mais segura aos olhos das empresas, acaba sendo pouco eficiente, na medida em que o Poder Judiciário demora para conceder uma resposta efetiva aos seus jurisdicionados e, também, na maioria das oportunidades, adota uma posição conservadora pró-fisco, pouco preocupada com o funcionamento das empresas e as distorções econômicas resultantes de sua postura.

Além disso, sua eficiência é reduzida tendo em vista a previsão contida no art. 170-A do CTN, que condiciona a compensação de créditos objetos de ação judicial ao seu trânsito em julgado, fato que pode demorar muitos anos, tendo em vista as inúmeras possibilidades de

¹⁵World Bank Group. **Doing Business Report 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies** <<http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>> Acesso em 19 mar. 2020.

recurso que podem ser intentadas pela Fazenda Nacional, além da própria demora do Judiciário em si, já mencionada anteriormente.

Esse panorama não é nada atraente para as empresas que pretendem alocar investimentos no Brasil, tendo em vista o cenário conturbado de incerteza que impede a adoção de um critério seguro para a tomada de créditos de PIS/COFINS, direito das empresas que estão sujeitas ao recolhimento de IRPJ pelo lucro real. Ou seja, mesmo com a garantia de creditamento de insumos para a realização de sua atividade econômica, as pessoas jurídicas simplesmente ou se sujeitam às posições do Fisco mediante solução de consulta, ou, decidem correr risco mediante o aproveitamento automático sujeito a eventual autuação e condicionado a provisionamento, ou optam pelo longo e ineficiente contencioso judicial.

Ademais, a mencionada complexidade gera enorme custo de conformidade, o que tornou o Brasil o 124º país no *ranking* de facilidade para fazer negócios.¹⁶

Destarte, uma vez diagnosticado o cenário de insegurança jurídica e a impotência das atuais correntes interpretativas em mitigar o problema, restou necessário propor uma alternativa objetiva para atrair a almejada segurança jurídica, se socorrendo da economia como referencial interpretativo, sendo necessário percorrer o processo legislativo que instituiu a não cumulatividade do PIS/COFINS e a análise da formação de sua base tributária, o que ajudará a identificar erros cometidos no passado e propor soluções, o que será explorado nos próximos capítulos.

¹⁶ World Bank Group. **Doing Business Report 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies.** <<http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>> Acesso em 19 mar. 2020.

3 PROCESSO LEGISLATIVO DAS MP Nº 66 E MP Nº 135 – ANÁLISE, CONTEXTO E FINALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

A tributação cumulativa ou em cascata se revelou um desafio para o desenvolvimento econômico, na medida em que a oneração dos produtos e da cadeia produtiva criava inúmeras distorções.

Assim, em 2002 foi encaminhada a proposta da MP n.º 66/2002, que tratou, além de outros temas, sobre a instituição da cobrança não cumulativa para o PIS/PASEP. Da mesma forma, como inclusive mencionado na exposição de motivos da MP n.º 66/2002, foi proposta a MP n.º 135/2003, que seguiu o mesmo modelo para a cobrança não cumulativa também para a COFINS.

Ambas as medidas provisórias, após o regular trâmite legislativo, foram convertidas nas vigentes Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do PIS e da COFINS não cumulativos, respectivamente.

Importante destacar que o movimento legislativo ora analisado buscou criar contornos para a não cumulatividade constitucional, autorizada para o PIS/COFINS no seu art. 195, § 12º. Assim, por se tratar de princípio constitucional de índole econômica, cujo principal objetivo é a desoneração da cadeia produtiva e a tributação sobre o valor adicionado, é certo que tais premissas deveriam ter servido de norte interpretativo para os legisladores. Porém, nesse capítulo será possível diagnosticar falhas no desenho de um sistema que, apesar de buscar a não cumulatividade plena, não conseguiu alcançá-la.

A exposição de motivos da MP n.º 66/2002 deixou claro que seu impulso era a modernização do sistema tributário e que sua finalidade era a adoção do método do valor agregado.

Do mesmo modo, a exposição de motivos da MP n.º 135/2003 previu que o principal objetivo da instituição da não cumulatividade para a COFINS era o estímulo da eficiência econômica e a redução de distorções decorrentes do tratamento cumulativo¹⁷.

¹⁷ “[...] 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.” (**Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019).

Além disso, de forma mais detalhada do que na MP n.º 66/2002, foi tratada expressamente a questão da neutralidade econômica quanto à arrecadação e a calibragem das alíquotas para que se cumprisse a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)¹⁸.

Todavia, após estudo e análise das emendas parlamentares e a aprovação do texto final convertido nas Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03, foi possível concluir que não foi abordada a necessidade de adoção de dois pressupostos básicos para a efetiva tributação do valor adicionado: a eleição de uma base tributária de “consumo” e, para a correta mensuração pelo valor adicionado, a adoção do critério de não cumulatividade pelo “crédito financeiro”.

Em primeiro lugar, com relação a MP n.º 135/03, já na própria exposição de motivos se constata que o desenho equivocadamente instituído para o PIS foi reproduzido na COFINS, de forma expressa, quando se mencionou a adoção do método subtrativo indireto¹⁹. Nele, se elege a base tributária permitindo apenas alguns descontos passíveis de tomada de crédito, sem que houvesse atenção ou ideia de correção.

Assim, com relação a esse primeiro aspecto se conclui que as premissas de eficiência econômica tratadas como objetivos máximos da instituição da não cumulatividade não foram seguidas quando do desenho do sistema, já que para a não cumulatividade ampla é necessária a adoção de uma base tributária exclusiva de consumo, mensurada pelo valor adicionado e sujeita ao crédito financeiro.

De todo o modo, interessante frisar que o parecer da MP n.º 66/2002 defendeu a adoção da não cumulatividade para a melhora do sistema tributário e a desoneração da cadeia produtiva²⁰, o que demonstra o conhecimento dos membros do Congresso quanto a esses pontos.

¹⁸ O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.” (**Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019).

¹⁹ Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

²⁰ “As críticas à cumulatividade do Sistema Tributário Nacional são dirigidas, principalmente, à contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), quando cobradas sobre o faturamento ou a receita. Elas distorcem os preços, prejudicam as decisões empresariais quanto à alocação de recursos, inibem o comércio exterior e retardam o crescimento econômico. Essa tributação cumulativa, com alíquota uniforme, onera de forma diferenciada os diversos bens ou serviços, pois a carga tributária efetiva dependerá do número de transações realizadas ao longo das suas cadeias produtiva e de comercialização. O fato de cada etapa dessas cadeias elevar o montante da contribuição incluído no preço final do bem desestimula a terceirização, e incentiva a verticalização e a horizontalização das empresas com indiscutível redução da eficácia do processo de produção e de comercialização de bens e serviços. A cumulatividade prejudica também as exportações, pois impede que o exportador possa competir em condições de igualdade no mercado mundial. No mercado interno, a cumulatividade

Entretanto, se constata que esse conhecimento não foi bem utilizado, havendo, desde o nascimento, falha no desenho do sistema, já que não houve qualquer proposição de emenda e tampouco questionamento por parte do deputado relator do parecer no tocante à base tributária do PIS²¹.

Isso porque, com o advento da Lei n.º 9.718/98 e a definição de que os conceitos de “receita e faturamento” da Constituição Federal seriam interpretados como “receita total”, independentemente de sua classificação contábil, esse mesmo entendimento foi adotado quando da redação da MP n.º 66/2002 convertida na Lei n.º 10.637/02, sem, contudo, ter havido atenção quanto à migração da base para valor adicionado, o que pressuporia a mudança da base para estritamente consumo, como, por exemplo, “apenas a receita decorrente da produção e venda de bens e serviços”.

Além disso, se verifica que uma das preocupações do projeto dizia respeito a uma vez adotado o regime de crédito x débito, se preservar a arrecadação tributária, mantendo-se a sua neutralidade²².

Feitos esses apontamentos e considerações, o que é possível comprovar com a leitura do Parecer que bem resume a proposta e o trâmite legislativo é que, a despeito dos fundamentos para a instituição da não cumulatividade para o PIS serem eminentemente econômicos, o desenho do sistema em si não levou em conta a economia como referencial para a perfeita formatação da não cumulatividade, que deve ser lastreada em uma base estritamente de

desfavorece o produto nacional em relação ao importado, pois esse só é gravado quando vendido internamente ou, se for insumo, na venda do bem ou serviço que passar a integrar. A cumulatividade também interfere negativamente nas decisões de investimento, pois, não podendo ser compensadas, encarecem os bens de capital nacionais, cujas cadeias de produção são longas. Além disso, não há forma de aproveitamento, nem mesmo parcial, do montante dessas contribuições incluído no custo dos bens incorporados pela empresa a seu ativo imobilizado.”

BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 66 de 2002. **Parecer do Deputado Relator Benito Gama, de 05 de dezembro de 2002.** Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=69840>>. Acesso em: 26 nov. 2019

²¹ “Ao estabelecer - no art. 1º e § 1º - o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep, a MP não inova, pois a matéria já é assim tratada, com base inclusive no art. 195 da Contribuição Federal. Os §§ 2º e 3º, do mesmo artigo, dão adequado tratamento à base de cálculo da contribuição.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 66 de 2002. **Parecer do Deputado Relator Benito Gama, de 05 de dezembro de 2002.** Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=69840>>. Acesso em: 26 nov. 2019

²² “Quanto à adequação financeira e orçamentária deve ser dito, primeiramente, que os arts. 1º a 11 não apresentam regras que afetem a despesa; tratam apenas de normas de imposição e de desoneração tributária. Em segundo lugar, com apoio na Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, pode-se considerar cumprida a norma inserida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois diz S.Exa. que “a introdução da incidência não cumulativa da cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo”. (BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 66 de 2002. **Parecer do Deputado Relator Benito Gama, de 05 de dezembro de 2002.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=69840>>. Acesso em: 26 nov. 2019).

consumo (diferente da então eleita “receita total”) e a consequente mensuração da base pelo método do valor adicionado com a adoção do crédito financeiro.

Do mesmo modo, o Parecer da MP n.º 135/03 disponibilizado pela Câmara dos Deputados, elaborado pelo Deputado Jamil Murad, sem se atentar quanto à falha do desenho do sistema, não fez menção à essência econômica que deveria ter sido levada em conta quando da formação da base tributária da COFINS não cumulativa e do consequente desenho de sua técnica de não cumulatividade.

Pelo contrário, restou evidente a preocupação com a adequação orçamentária da proposição da MP n.º 135/2003 e as emendas²³ que versavam sobre hipóteses de aumento de direito a crédito foram rejeitadas sob o fundamento de inadequação orçamentária, diante de desrespeito a LRF decorrente da renúncia de receita²⁴.

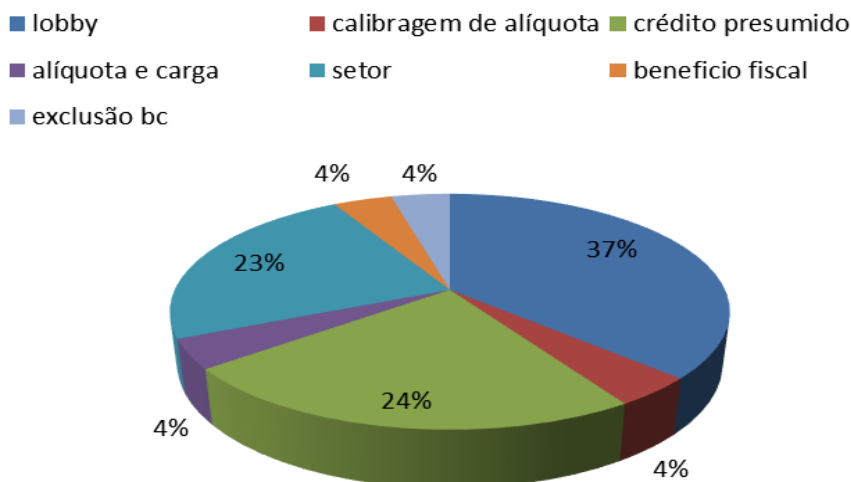
Sem embargo, ainda para confirmar que não houve atenção quanto à escolha equivocada da base tributária e consequente desenho limitado da não cumulatividade, segue gráfico ilustrativo das emendas parlamentares apresentadas na MP n.º 66/2002 e na MP n.º 135/2003.

Na MP n.º 66/2002, das 55 emendas parlamentares apresentadas, 19 abordaram a questão da instituição da não cumulatividade, sendo que os temas das emendas foram *lobby* de determinado setor, preocupação entre a calibragem da alíquota caso houvesse aumento demasiado ou diminuição de arrecadação, hipóteses de exclusão da base de cálculo, calibragem da alíquota em si, retirada/inclusão de determinado setor da economia na sistemática não-cumulativa; discussão acerca de crédito presumido e benefícios fiscais.

²³ Emendas ns.º 84, 89, 91, 112, 113, 205, 391, 395 a 399, 415, 421, 424, 455, a 460, 479, 480, 508, 511, 512, 513, 514, 515, 517, 520, 521, 524 a 532, 534, 535, 538, 540, 542, 547, 548, 552 560 a 564 e 566. (BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 135 de 2003. **Parecer do Deputado Relator Jamil Murad, de 18 de dezembro de 2003.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=140406>>. Acesso em: 26 nov. 2019).

²⁴ Idem.

EMENDAS MP 66/02

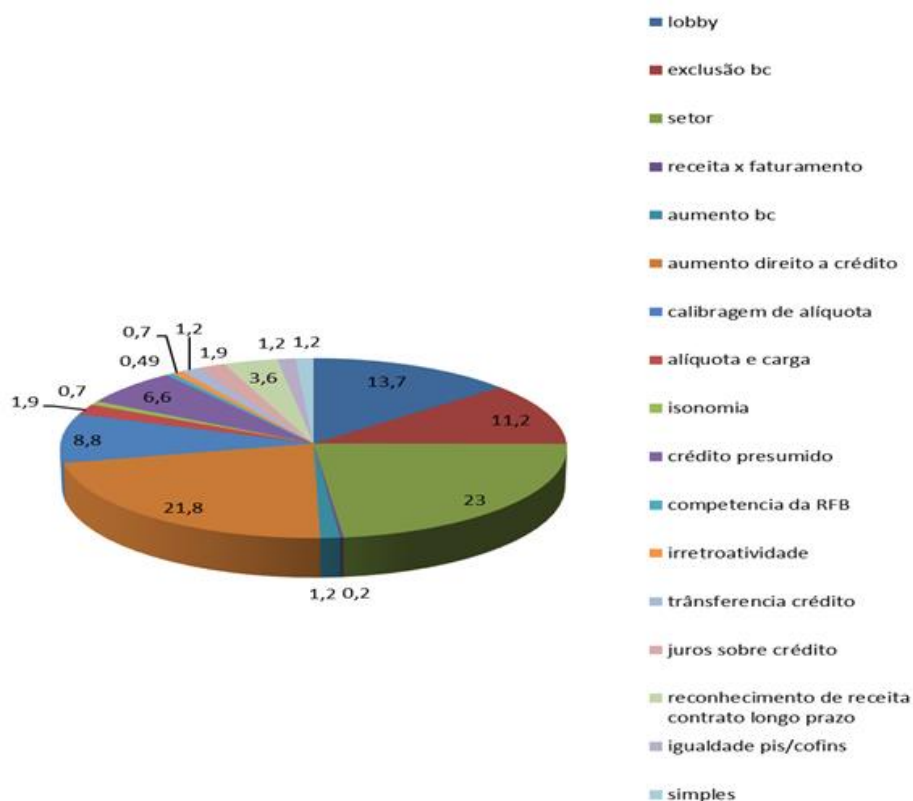


Pelo gráfico, se verifica que as questões de *lobby* e inclusão/exclusão de determinados setores da sistemática não-cumulativa foram as mais relevantes em termos percentuais.

Ademais, na MP n.º 66/2002 nenhuma emenda parlamentar apresentada se preocupou com a essência econômica da não cumulatividade e da correta eleição da base tributária a possibilitar a apuração pelo método do valor adicionado.

Já no tocante a MP n.º 135/2003, como se pode verificar do gráfico, a experiência com a não cumulatividade instituída para o PIS, somado ao aumento do debate sobre o tema, conduziu a um número muito superior de emendas – do total de 572, 408 trataram sobre a não cumulatividade da COFINS – e também do número de temas – 17.

EMENDAS MP 135/03



Todavia, no geral, percebe-se que tanto a exclusão/inclusão de determinado setor da economia na sistemática não cumulativa como o *lobby* figuraram como protagonistas (23% e 13,7%, respectivamente).

Como novidade, no entanto, e em destaque, tem-se o aumento de direito a crédito, ou seja, uma vez notado que, de certa forma, a não cumulatividade do PIS não havia surtido efetivamente o efeito de neutralidade e amenização da tributação em cascata, buscou-se a correção da distorção por meio do aumento de hipóteses de creditamento (21,8%).

No entanto, as mencionadas hipóteses ainda seriam elaboradas com base na apuração pelo método subtrativo indireto e, todas elas, conforme já narrado, foram barradas sob o fundamento de inadequação orçamentária.

Em questão de relevância quanto à porcentagem, figurou o tema exclusões da base de cálculo (11,2%), que a despeito de ter aparecido na MP 66/02, na MP 135/2003 foi melhor debatido, e de forma positiva, porém incipiente, dentre essas emendas, apenas três tocaram na questão da eleição da base tributária “receita total”, que, uma vez mesclando base de “consumo” com “renda”, distorceu o desenho da não cumulatividade plena, conforme seu ideal econômico de desoneração da cadeia produtiva.

A emenda nº 001, do deputado Murilo Zauthi sugeria a supressão “e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” constante do § 1º do art. 1º da MP, mas a justificativa foi superficial, sem maiores detalhamentos quanto ao conceito²⁵.

A Emenda nº 007 do deputado Mussa Demes era modificativa, no intuito de se fixar a base de cálculo da COFINS não cumulativa como apenas o “faturamento”, entendido como o produto da venda de mercadorias, de mercadorias e de serviços e de serviços de qualquer natureza²⁶, em respeito ao art. 110 do CTN.

Por sua vez, a Emenda nº 037 do deputado Rodrigo Maia, propunha que a base de incidência fosse somente a receita bruta da venda de bens e serviços em conta própria ou alheia, retomando o conceito de faturamento da Lei Complementar (LC) n.º 70/91, o que na sua visão definia a exata incidência sobre a cadeia econômica com respeito a capacidade contributiva.

Nesse passo, destaca-se que mencionadas emendas conseguiram demonstrar a incongruência da tributação da base “receita total”, mas não tocaram na questão econômica quanto a desvirtuação do desenho e alcance da não cumulatividade que decorreriam da eleição dessa base de incidência, focando apenas no alcance do conceito legal de “receita e faturamento”.

Todavia, ainda que os debates na MP n.º 135/2003 tenham evoluído com a introdução, por três emendas, do questionamento da base tributária “receita total” as mensagens de veto²⁷, tanto no caso da MP 66/02 (PLV 31/02) como no caso da MP n.º 135/02 (PLV 30/03) em

²⁵ Justificativa Emenda 001: “Não é justo que outras receitas auferidas pela pessoa jurídica, tais como doações, indenizações, compreendam o conceito de receita a ser tributada pela COFINS.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 135 de 2003. **Parecer do Deputado Relator Jamil Murad, de 18 de dezembro de 2003.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=140406>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

²⁶ "Art. 1.º Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. § 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, os valores: I - das operações isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado; III - auferidos pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; V - referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita." (BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019).

²⁷ BRASIL. Câmara dos deputados. **Mensagem de veto da presidência.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2002/Mv1243-02.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019 e BRASIL. Câmara dos deputados. **Mensagem de veto da presidência.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2003/Mv795-03.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

momento nenhum se atentaram a questão da formação híbrida da base de cálculo do PIS/COFINS e da falha dela decorrente quanto ao desenho da não cumulatividade.

Nesse cenário, a despeito da existência de emendas que tocaram no cerne da questão, não houve o necessário movimento para a efetiva discussão e aprovação das alterações que, conforme restará demonstrado, teriam evitado o atual problema de interpretação da não cumulatividade do PIS/COFINS.

4 DA EQUIVOCADA LEITURA DA BASE TRIBUTÁRIA DO PIS/COFINS E SEUS EFEITOS NO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Com efeito, as MPs ns.º 66/02 (para o PIS) e 135/03 (para a COFINS), que foram convertidas, respectivamente, nas Leis ns.º 10.637/2002 e 10.833/2003, diante da equivocada leitura da base tributária, sem conjugar a análise jurídica com a econômica de que se trataria de um tributo sobre o consumo, ao invés de terem acolhido o método do crédito financeiro, optaram por limitar o direito a crédito²⁸. E tal posição foi seguida pelas INs ns.º 247/02 e 404/04, que, de forma bastante restritiva, regulamentaram as hipóteses de creditamento para o termo “insumo”²⁹

Ou seja, essa opção influenciou diretamente o alcance da não cumulatividade, o que trouxe inúmeras distorções ao sistema, e corroborou para o atual cenário de insegurança jurídica e elevado contencioso sobre o tema.

Em primeiro lugar, a suposta aproximação da base receita total com a base do IRPJ fizeram com que se interpretasse o conceito de insumos, para fins de crédito de PIS e de COFINS, como similares às despesas dedutíveis.

Vanessa Rahal Canado³⁰, ao se aprofundar nas inconsistências que permeavam e ainda permeiam os conceitos de receita, receita bruta e faturamento, explicou que a Lei n.º 9.718/98 igualou o conceito de “faturamento” ao de “receita bruta”, que era considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (artigos 2º e 3º, *caput* e §1º).

Em outras palavras, tributa-se toda a receita, independentemente de sua classificação contábil. Assim, tem-se uma possível aproximação com o conceito de lucro real trazido pelo Decreto n.º 1598/77, que, em seu art. 6º expõe que o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, e que, o lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Tal assertiva se torna possível, inclusive, ao se analisar os conceitos de faturamento, receita e receita bruta, de acordo com a contabilidade das pessoas jurídicas. Isto porque, para

²⁸ Vide art. 3º das Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03.

²⁹ Elas foram objeto de questionamento no STJ, que em decisão na sistemática de recursos repetitivos, expressamente declarou a sua ilegalidade (REsp. n.º 1.221.170/PR).

³⁰ CANADO, Vanessa Rahal. **COFINS: Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 113.

Vanessa Rahal Canado “na DRE estará registrado o valor da receita bruta e de suas deduções para se chegar à receita líquida, bem como os valores de outras espécies de receita, diferentes da receita bruta [...]”.³¹

Em outras palavras, a própria apuração do resultado das pessoas jurídicas a ser tomado como base na apuração do lucro real submetido à tributação do IRPJ acaba se utilizando dos conceitos de “receita”. Nestes termos, as definições de “lucro real” para fins de incidência do imposto e de “receita e faturamento” para fins de incidência de PIS/COFINS se confundem, misturam, miscigenam, e resultam em enorme grau de complexidade e impropriedade.

Tanto o é que, desde o estudo de Vanessa Canado, que citou relato pessoal de Eurico M. Diniz de Santi, foi constatada a “impropriedade da tributação sobre receita pela sua absoluta falta de autonomia semântica”³².

Outro ponto importante e que será retomado no próximo tópico, diz respeito ao fato de a tributação sobre a “receita total”, quando retomada a tributação sobre as receitas financeiras, passou a tornar mais transparente a incidência híbrida sobre consumo e renda, o que dificulta a operacionalização da não cumulatividade do PIS/COFINS, e demonstra cabalmente a sua aproximação equivocada com o IRPJ.

Aliada à questão de ser possível, diante do conceito de receita total, aproximar a base do PIS e da COFINS a do IRPJ, tem-se, nitidamente, com a adoção do método subtrativo indireto, a noção de abatimento de certas despesas da base de cálculo, o que notadamente se aproxima da sistemática de apuração da base de incidência do IRPJ pelo lucro real, que elenca as despesas dedutíveis e indedutíveis.

Esse primeiro ponto de interpretação equivocada do PIS e da COFINS não-cumulativas, já que elas são contribuições, na verdade, incidentes sobre o consumo, o que será explorado no próximo tópico, encontra adeptos na doutrina.

Ao tratar das hipóteses de creditamento de PIS e COFINS sobre insumos, André Mendes Moreira rechaça a aproximação com o IPI e afirma que essas contribuições guardam maior identidade com o IRPJ, tanto pelo fato de suas bases serem receita bruta, como pelo fato de os dispêndios autorizadores de crédito serem denominados custos ou despesas, nomenclatura definida pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR).³³

Esse primeiro destaque quanto à evolução incongruente do instituto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e sua aproximação com o IRPJ precisa ser objeto de

³¹ Idem. p. 65.

³² Ibidem. p. 75.

³³ MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 478.

máxima atenção, na medida em que essa equivocada interpretação afetou o projeto de reforma do PIS.

Isto porque, conforme se extrai da leitura dos *slides*³⁴ apresentados no fórum nacional da indústria, o modelo proposto indica como base de cálculo o valor agregado, ao afirmar que o direito creditório será amplo – baseado no crédito financeiro – mas aponta que serão adotadas as regras sobre custos e despesas dedutíveis para fins de IRPJ.

Ou seja, mistura o conceito de valor adicionado, próprio da tributação do consumo quando se utiliza do método IVA, que como vimos, pressupõe a adoção do método do crédito financeiro para o real alcance da não cumulatividade e da efetiva tributação do valor adicionado para desoneração da cadeia produtiva, com a tributação sobre a renda.

Além da equivocada leitura da base tributária do PIS/COFINS, diante do afastamento da interpretação do direito em fatos econômicos ter gerado a aproximação com o IRPJ e a incorreta dimensão do alcance da não cumulatividade dessas contribuições, foi criada interpretação que buscou aproximar o PIS/COFINS com o IPI, dessa vez não por identidade ou proximidade de suas bases de cálculo, mas pela característica a eles em comum quanto à submissão à sistemática não cumulativa.

As INs ns.º 247/2002 e 404/2004 tomaram por base um conceito restritivo de insumos, que de forma bem próxima ao conceito de IPI, os delimitava a matéria prima, produto intermediário, material de embalagem ou outro bem que sofresse alteração ou desgaste no processo produtivo, mas que não se incorporasse ao ativo imobilizado, dentre outras hipóteses também restritivas.³⁵

Diante do cenário equivocado que, ora aproximava o PIS e a COFINS do IRPJ, ora do IPI, a jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário³⁶ evoluiu ora para um lado, ora para outro, mesclando argumentos, misturando institutos, até se chegar a evidente distribuição de três principais correntes: a) restritiva, protetora da validade das INs ns.º 247/2002 e 404/2004, que aproximava o PIS e a COFINS do IPI; b) intermediária, que conceituava insumos com relação à base de cálculo receita, conceituando-os como tudo o essencial e relevante para a atividade da empresa e c) ampliativa, que aproximando o PIS e a COFINS do IRPJ, defendia a possibilidade de creditamento de todas as despesas dedutíveis.

³⁴ RACHID, Jorge Antônio Deher. Apresentação de slides Nova Contribuição para o PIS/PASEP. In: **Fórum Nacional da Indústria**. Março de 2018: São Paulo. Disponível em: <<http://www.simpesc.org.br/wp-content/uploads/2018/03/RFBApresenta%C3%A7%C3%A3o-Diretrizes-do-Novo-PIS-Mar%C3%A7o2018.pdf>> Acesso: 26 mar. 2020.

³⁵ Vide art. 66, § 5º, da IN n.º 247/2002 e art. 8º, § 4º da IN n.º 404/2004.

³⁶ Vide REsp. n.º 1.734.574 (STJ). Acórdão CARF n.º 3401-002.389; Acórdão CARF n.º 203-12.741 e Acórdão CARF n.º 3402-002.357.

Entretanto, percebe-se que nenhuma das três correntes se preocupou com o sentido econômico da não cumulatividade e com a intenção do legislador quando da sua instituição para o PIS e a COFINS. Assim, o que se teve foi a equivocada interpretação do instituto desde a sua origem, que foi evitada de vício quanto ao real desenho do sistema.

Ademais, essa equivocada leitura da base de incidência do PIS/COFINS e, por conseguinte, do alcance da não cumulatividade, se esqueceu que restrições ao crédito em tributos não cumulativos importam em distorções que geram enormes impactos na economia, como a verticalização das operações, impossibilidade de desonerar adequadamente as exportações, incidência de carga tributária maior sobre a produção nacional do que a importada e a falta de transparência para os consumidores.³⁷

Com efeito, a tributação cumulativa, por economicamente incidir em cascata, uma vez que o encargo tributário de cada operação se acumula ao das subsequentes, encarecendo a produção, cria o movimento de verticalização das empresas. Ou seja, para não encarecer o produto e os custos de aquisição de matéria-prima e produtos intermediários, as empresas optam por concentrar todas as etapas da produção.

Essa estratégia de mercado prejudica a livre concorrência e a livre iniciativa, já que inibe a existência de diferentes negócios e conseqüentemente limita o número de *players* no mercado, o que é prejudicial à economia.

Como a incidência cumulativa do PIS/COFINS decorrente de uma não cumulatividade mitigada onera a produção, é certo que cada etapa da cadeia carrega consigo um valor superior do que o valor agregado propriamente dito, o que resulta no preço final do produto maior do que o competitivo em mercado.

Assim, mesmo quando o Brasil opta por desonerar as exportações, o produto brasileiro chega ao mercado internacional mais caro do que os demais, perdendo competitividade, o que é muito prejudicial para o cenário econômico.

Do mesmo modo, a incidência em cascata do PIS/COFINS onera o produto nacional de modo que, mesmo havendo a tributação dos produtos importados, esses últimos se tornam mais acessíveis do que os nacionais, outra preocupante distorção que apenas prejudica o desenvolvimento econômico do país.

³⁷ LCA CONSULTORES. Parecer técnico. **O conceito de insumo e o impacto econômico da vedação à apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.** Setembro de 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em: 15 mar. 2020.

A falta de transparência para os consumidores também é um problema da não cumulatividade *sui generis* do PIS/COFINS, tendo em vista que como a incidência de cada etapa se sobrepõe a das demais, não é possível, ao final da etapa produtiva, mensurar o quanto corresponde aos encargos de produção e o quanto corresponde a carga tributária.

Em suma, é nítido que a falta da utilização da economia como referencial interpretativo da base tributária do PIS/COFINS resultou na equivocada leitura do alcance da não cumulatividade que deveria lhe ter sido aplicada, gerando o atual cenário de contencioso e insegurança.

4.1 Da leitura jurídico - econômica do direito tributário – evolução legislativa do PIS/COFINS e da conclusão pela base de incidência consumo na modalidade IVA

Como introduzido no capítulo anterior, a instituição da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, a despeito de na exposição de motivos de seus veículos normativos introdutórios expressamente se afirmar que tratar-se-ia de uma aproximação com o IVA³⁸ no intuito de se reduzir o impacto econômico da tributação cumulativa³⁹, o resultado foi, na verdade, uma apuração não cumulativa *sui generis*, com base no método subtrativo indireto, no qual se mensura a base de cálculo se descontando valores permitidos por lei.

Tomando por base o levantamento realizado, é possível se verificar que, dentre outros problemas, a origem de toda a controvérsia acerca da não cumulatividade instituída para o PIS e a COFINS decorre, primeiramente da eleição da base tributária “receita” e “faturamento”⁴⁰, alheia às tradicionais bases “consumo, renda, patrimônio e folha de salários”.

Com efeito, o PIS foi instituído pela LC n.º 07/70, cuja base de incidência não era clara e distinguia os sujeitos passivos pela atividade. De forma resumida, valia-se (i) da receita de “faturamento” para as empresas que fizessem operações de venda de mercadorias e (ii) do “PIS/Repique” para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que

38 Exposição de Motivos MP n.º 66: “[...] é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm> Acesso em 17 mar. 2020.

39 Exposição de Motivos MP n.º 135: “Neste sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.” Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003_mf.htm> Acesso em 17 mar 2020.

40 CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. **O Conceito de Insumo Para Fins de Creditamento do PIS e da COFINS**. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>>. Acesso: 27 mar. 2020.

não realizavam operações de venda de mercadorias. Ato contínuo, o PIS foi recepcionado pela Constituição Federal no seu art. 239.

Após a recepção pela Constituição, no ano de 1998 foi promulgada a Lei n.º 9.715/98, que consolidou a base de incidência do PIS, sendo ela o “faturamento mensal da empresa”, que consistia na receita bruta definida pelo Imposto de Renda, proveniente da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações em conta alheia. A alíquota seria de 0,65% sobre a base faturamento mensal.

No que concerne à COFINS, sua instituição se deu já na vigência da CF/88, por meio da LC n.º 70/91, e sua base de incidência era o “faturamento mensal”, considerado como receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A alíquota seria de 2% sobre a base faturamento mensal.

Após a criação da COFINS e da consolidação da base de cálculo do PIS, foi promulgada a Lei n.º 9.718/98, que unificou as bases de cálculo de ambas as contribuições, para *faturamento*, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, que consiste na totalidade das receitas aferidas por ela, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada. Na mesma alteração legislativa também foi majorada a alíquota da COFINS, de 2% para 3%, ou seja, a incidência total de PIS e de COFINS resultava em 3,65% do faturamento mensal da pessoa jurídica.

Assim, com a uniformização das bases de incidência do PIS e da COFINS, restou claro, também, o alargamento dessas bases, já que faturamento e receita total⁴¹ foram equiparados.

Não foi por menos que a constitucionalidade de tal legislação foi questionada, mesmo após a aprovação da EC n.º 20/98, que alterou a alínea “b”, do inciso I, do art. 195 da Constituição Federal, para que as contribuições destinadas à seguridade social pudessem incidir sobre “receita” e “faturamento”.

Neste aspecto, o STF, no julgamento do RE n.º 346.084⁴², declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, que equiparava “faturamento” a “receita total”.⁴³

⁴¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE n.º 1.150.755-1**. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20/08/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>> Acesso em 27 de março de 2020.

⁴² STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE n.º 346.084**. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 01/09/2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em 27 de março de 2020.

⁴³ Importante destacar que ainda pende de julgamento a discussão específica quanto ao alcance da mencionada inconstitucionalidade quanto às receitas financeiras (RE n.º 609.096), com repercussão geral reconhecida.

Adiante, superada essa questão, foram então promulgadas as Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03, que, além de trazerem as bases de cálculo do PIS e da COFINS de forma a atender os moldes da Constituição Federal, também instituiu a sistemática de apuração não-cumulativa, autorizada pelo princípio constitucional de origem econômica insculpido no art. 195, § 12º.

Com o advento das mencionadas leis, a base de cálculo do PIS e da COFINS passou a ser a totalidade das “receitas” auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, consubstanciada na receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em outras palavras, a base de incidência do PIS e da COFINS passou a ser a receita total da pessoa jurídica.

Ato contínuo, consolidada tal base de incidência, a Lei n.º 12.973/14 trouxe nova alteração, importando, para a base de cálculo do PIS e da COFINS, o conceito de receita bruta do IRPJ, além de todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Com a instituição da tributação do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica surgiram problemas de interpretação da base de incidência, tendo em vista que foram mescladas as bases “renda” e “consumo” o que conseqüentemente surtiu problemas de interpretação no conceito e alcance da não cumulatividade para essas contribuições.

Seguindo-se esse raciocínio, cumpre destacar que como o direito tributário influencia diretamente na economia, e que todas as suas hipóteses de incidência recaem sobre fatos econômicos, é de extrema relevância a utilização da economia como referencial interpretativo dentro do direito para a correta delimitação da não cumulatividade do PIS/COFINS.

Vanessa Rahal Canado já sinalizava para a importância da premissa de que os fatos jurídicos tributários decorrem de outros eventos, de qualquer natureza, quiçá jurídicos: “O fato jurídico-tributário, como antecedente de norma individual e concreta, sempre decorrerá de outros fatos, não tributários, talvez sequer jurídicos, porque precisa de linguagem para ser constituído”⁴⁴. Além disso, a economia, no que diz respeito a conceitos, como por exemplo, a não cumulatividade, é mais precisa que o direito, não abrindo margem à discussões e interpretações.

Desse modo, partindo da premissa da leitura jurídico-econômica da base de incidência tributária do PIS e da COFINS, é possível se concluir que as mencionadas contribuições podem

⁴⁴ CANADO, Vanessa Rahal. **COFINS: Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 67.

ser enquadradas como contribuições incidentes sobre bens e serviços a despeito de incidirem, pela letra da lei, sobre a receita total das pessoas jurídicas.

Com efeito, como a Lei n.º 9.718/98 definiu que o PIS e a COFINS incidiriam sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas, e que tais receitas decorreriam da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, é possível se afirmar que se está diante de um tributo que incide sobre bens e serviços⁴⁵.

Além disso, como as receitas financeiras passaram a ser não tributadas e, pelo fato de também não serem tributadas as denominadas receitas não operacionais, conforme previsão legal, é possível se afirmar que as receitas tributadas são aquelas resultantes da venda de bens e serviços, portanto, incidem o PIS e a COFINS sobre bens e serviços.⁴⁶

Outro ponto de aproximação do PIS e da COFINS com os tributos sobre bens e serviços, ou seja, incidentes sobre o consumo, e que decorre da leitura da base tributária como fenômeno econômico, diz respeito a necessidade do reconhecimento da receita pelo regime de competência.

Nesse aspecto, como restou sacramentado, inclusive pelo Poder Judiciário, que as receitas de PIS e COFINS devem ser reconhecidas pelo regime de competência, não havendo a necessidade de comprovação do efetivo ingresso em caixa daquela receita, para que ela componha a base da tributação, se evidencia a aproximação de sua incidência à dos tributos ICMS e ISS, já que basta a realização da venda ou da prestação de serviços para que se contabilize a receita.⁴⁷

Sem embargo, também partindo da leitura da base econômica do PIS e da COFINS como incidente sobre bens e serviços, importante destacar que se tratam de contribuições que incidem sobre o consumo na modalidade IVA.

⁴⁵ MIZUTA, Carolina. **Sugestão de conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. p. 41. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19507/Carolina%20Mizuta%20para%20bib%20digital.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

⁴⁶ CANADO, Vanessa Rahal. **Regime de competência e incidência PIS/COFINS, ICMS e ISS: Como o regime de competência corrobora tese de que PIS e COFINS são tributos sobre o consumo**. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-e-contabilidade/regime-de-competencia-e-incidencia-piscofins-icms-e-iss-13092017>. Acesso em: 26 nov. 2019.

⁴⁷ “De acordo com as normas contábeis, as receitas das vendas de bens e serviços devem ser reconhecidas pelas empresas de acordo com o regime de competência. Simplificadamente, isto quer dizer que as receitas dessas operações devem ser reconhecidas após a realização das vendas e prestações de serviços, quando surge o direito ao recebimento do preço. O cumprimento da obrigação por parte do vendedor e do comprador faz surgir o direito ao recebimento dos montantes acordados, o que é fato suficiente para o reconhecimento da receita. Isso quer dizer que, contabilmente, a receita”. (Idem. Acesso em: 26 de nov. 2019).

Com efeito, na exposição de motivos das MPs ns.º 66/02 e 135/03, restou consignado que, ao se instituir a não cumulatividade para o PIS e a COFINS, a base tributária migraria de “receita” para “valor agregado”, o que demonstra a importância da interpretação jurídico-econômica da base tributária, e a estreita conexão entre a forma de apuração (não-cumulativa) e a alteração da base de incidência.

Conforme se pode verificar da leitura do artigo de Alexandre Evaristo Pinto, a ideia inicial dos legisladores⁴⁸, ao instituir a não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, era a de se criar um tributo sobre o valor acrescido, o que, segundo ele, diante da sistemática de restrição de créditos adotada pela legislação e pela Receita Federal culmina na sua desvirtuação e afastamento da base originalmente idealizada:

Diante do exposto, entendemos que embora as contribuições PIS e Cofins possuam algumas características de tributos sobre o valor acrescido quando elas são apuradas pelo regime não cumulativo, a visão restritiva da interpretação do insumo dada pelas autoridades fiscais faz com que não somente o valor acrescido nessa fase da cadeia econômica seja tributado, ou seja, parte das riquezas criadas e tributadas em fases anteriores da cadeia econômica voltam a ser tributadas, gerando efeitos cumulativos, ainda que em menor grau⁴⁹.

Outrossim, outra característica que demonstra que o PIS e a COFINS incidem sobre o consumo, na técnica para cobrança de valor agregado, é a sua qualidade de tributo indireto, no qual seu encargo é repassado no preço do produto⁵⁰, e, portanto, suportado pelo consumidor final. Seguindo esse raciocínio, se destacam as palavras utilizadas no Parecer Econômico da LCA Consultores⁵¹:

⁴⁸ Importante destacar que por recorte teórico e adequado ao modelo de mestrado profissional não será explorado o debate “vontade da lei x vontade do legislador”, sendo que apenas será trazido o contexto de criação da norma para que esse seja tomado como um dos referenciais para a fixação de um conceito hábil a mitigar a insegurança jurídica. A presente inclusão se fez necessária uma vez que o contexto histórico não pode ser ignorado no momento de interpretação da norma.

⁴⁹ PINTO, Alexandre Evaristo. **As contribuições sociais ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo são tributos sobre o valor acrescido?** Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 121/2015. mar/abr. 2015. p. 261-282.

⁵⁰ GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência (Florianópolis), Florianópolis. n. 66. jul. 2013. p. 213-234. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 17 mar. 2020.

⁵¹ LCA CONSULTORES. Parecer técnico. **O conceito de insumo e o impacto econômico da vedação à apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.** Setembro de 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

O conceito de imposto sobre valor agregado IVA é definido pelo Sistema de Contas Nacionais de 2008 como Um imposto sobre o valor agregado (IVA) é um imposto sobre bens e serviços recolhido em etapas pelas empresas, mas que é, em última instância, suportado integralmente pelos compradores finais.

Não obstante, outra característica comum aos tributos indiretos tipo IVA é a incidência plurifásica, também apontada no excerto acima. As contribuições PIS e COFINS incidem em diversas etapas da cadeia produtiva, o que também autoriza a sua classificação como tributo sobre o consumo, na modalidade de cobrança de valor agregado.

André Mendes Moreira⁵² defende que as contribuições PIS e COFINS, por incidirem sobre a “receita bruta” não podem ser consideradas plurifásicas, pois ao seu modo de ver, o aferimento de “receita” é um fato isolado.

Como já introduzido, entendemos de forma diferente. Isso porque, a despeito de o aferimento de receita poder se tratar de fato isolado que ocorre no dia a dia das empresas, é certo que, em se pensando na cadeia produtiva, foco da tributação por meio das contribuições PIS e COFINS, existe a múltipla incidência em várias etapas da produção, razão pela qual, inclusive, ao se adotar a sistemática não-cumulativa, buscou-se desonerar essa cadeia diminuindo a incidência em cascata, deixando, assim, como já destacado, o PIS e a COFINS de serem *turn over tax* para se tornarem *value added tax*.⁵³

Outros pontos que merecem destaque e que reafirmam a ideia de que as contribuições PIS e COFINS são tributos incidentes sobre o consumo, e na modalidade IVA, são as diretrizes apresentadas para o projeto de reforma do PIS/PASEP.

De forma clara, a apresentação⁵⁴ realizada no Fórum Nacional da Indústria demonstrou que, com base nos princípios orientadores de simplificação da apuração do tributo, neutralidade econômica, dentre outros, a base de cálculo do novo PIS será correspondente ao valor agregado.

Nesse panorama, a partir da premissa da leitura econômica dos fenômenos tributários, em específico da base de incidência do PIS e da COFINS, é possível que a base tributária receita seja interpretada como bens e serviços, que, com a instituição da não cumulatividade passa a

⁵² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 437.

⁵³ SHOUP, Carl. *The Value Added Tax and Developing Countries*. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/311821468740700835/pdf/multi-page.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

⁵⁴ RACHID, Jorge Antônio Deher. Apresentação de slides Nova Contribuição para o PIS/PASEP. In: **Fórum Nacional da Indústria**. março de 2018: São Paulo. Disponível em: <<http://www.simpesc.org.br/wp-content/uploads/2018/03/RFBApresenta%C3%A7%C3%A3o-Diretrizes-do-Novo-PIS-Mar%C3%A7o2018.pdf>> Acesso: 26 mar. 2020.

ser apurada na forma de valor agregado, o que torna inegável sua natureza de tributo incidente sobre o consumo.

4.2 Da incidência sobre o consumo e do crédito financeiro

Como decorrência natural da classificação do PIS e da COFINS como tributos sobre o consumo, apurados pelo método do valor agregado, tem-se a possibilidade da utilização do crédito financeiro.

A nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF⁵⁵) explica que o método de crédito imposto x imposto é aquele em que tudo aquilo que sofreu incidência tributária na cadeia anterior deve ser objeto de creditamento pela próxima parte da cadeia produtiva. E, conforme explicado na própria nota técnica, sendo permitido, nos IVAs, “o crédito de todo o IVA pago nas aquisições para a produção e venda de bens e serviços tributados”, tem-se o denominado crédito financeiro.

Importante destacar que, mesmo que se tratasse do método base x base, adotado para o PIS/COFINS, mas de forma ampla, sem restrições de créditos, o resultado da neutralidade tributária também seria alcançado.

Carolina Mizuta⁵⁶, na conclusão de seu trabalho, deixou claro que:

A trajetória do estudo proposto fez com que se concluísse que a aplicação do conceito de crédito financeiro é o mais adequado para a operacionalização de tributos efetivamente não cumulativos, no caso o PIS e a COFINS, que mantivessem as características de um bom IVA (simples e por isso com menor custo operacional, neutro, que possibilita desoneração de exportações e de investimentos).

Como bem pontuado quanto a correta influência da economia no direito tributário, a utilização da economia como referencial interpretativo para a compreensão e correto alcance da sistemática da não-cumulatividade vem sendo defendida pelos estudiosos do direito

⁵⁵. CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica nº 04: **IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro**. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NT-04-IBS-Credito-financeiro-v1.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

⁵⁶ MIZUTA, Carolina. **Sugestão de conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19507/Carolina%20Mizuta%20para%20bib%20digital.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

Nesse sentido, os autores Paulo Camargo Tedesco e Bruno Maciel dos Santos⁵⁷ concluíram que, como a não-cumulatividade é conceito que decorre da apuração com base no valor agregado com o fim de desonerar a cadeia produtiva, seu alcance deve tomar por base a economia:

Por derivar da ciência econômica, que a define como a tributação sobre o valor agregado - seja qual for a técnica adotada para tanto -, a não-cumulatividade demanda a identificação de repercussão econômica do tributo, e não de sua repercussão jurídica. Dito de outro modo, a não-cumulatividade não deriva da circunstância de o tributo incidir sobre base de cálculo que grave expressamente a coisa, mas sobre a coisa em si, qualquer que seja a sua base de cálculo. Em razão disso, se a economia vislumbra a oneração em cascata em tributos que incidem sobre o faturamento ou a receita, como a Cofins e a Contribuição ao PIS, cabe ao jurista dar efetividade ao comando constitucional de não-cumulatividade, e não limitar ou mesmo adaptar tal diretriz levando em conta premissas estritamente jurídicas, tais como a definição legal da base de cálculo dos tributos. Justamente por isso, vislumbrar duas espécies de sistemática não-cumulativa, diferenciando as hipóteses das contribuições em foco daquelas previstas para o ICMS e o IPI representaria indevido distanciamento das lições hauridas da ciência econômica, em disposição de conceito técnico que, nas palavras de Karl Larenz, é indevida.

Carolina Mizuta também destacou a necessidade da intersecção entre direito, finanças e economia, frisando que a não-cumulatividade não pode ter alcances diferentes a depender da área de estudo.⁵⁸

Importante destacar que a utilização da economia como fonte de orientação interpretativa para a não-cumulatividade do PIS/COFINS pode ser extraída da Constituição Federal.

Com efeito, a Constituição Federal carrega princípios de ordem econômica, como a eficiência (art. 37 *caput*), que norteia a administração pública e o próprio título VII, capítulo I, que trata dos princípios gerais da atividade econômica.

Ou seja, a carta cidadã brasileira internalizou a preocupação com a relação entre direito e economia e a repercussão mútua entre eles em seu texto. Além disso, destaca-se que a não

⁵⁷ TEDESCO, Paulo Camargo; DOS SANTOS, Bruno Maciel. **A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 87/2009. p. 201 – 214. jul/ago. 2009.

⁵⁸ “[...] o conceito a ser efetivamente aplicado precisa, necessariamente, passar pelo crivo destas três áreas, na medida em que deve ser juridicamente preciso, além de ser claro e operacional para a economia e finanças. Não se pode dar margem para interpretações diferentes a depender a área técnica a aplicar a norma.” (MIZUTA, Carolina. **Sugestão de conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. p. 78). Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19507/Carolina%20Mizuta%20para%20bib%20digital.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

cumulatividade, também prevista na Constituição, possui status de princípio constitucional eminentemente econômico.

Para José Eduardo Soares de Melo a não cumulatividade é princípio constitucional, pois a sua supressão implicaria em desvirtuamento e distorções nas relações de mercado, uma vez que a sua intenção é justamente desonerar a cadeia produtiva e mitigar o aumento do preço do produto que é repassado para o consumidor final. Assim, diante da sua relevância para o funcionamento das relações mercantis, não teria como não se considerar a não cumulatividade um princípio constitucional.⁵⁹

André Mendes Moreira defende que a não cumulatividade é princípio constitucional, mas entende que como no caso do PIS/COFINS ela foi erigida a princípio após a instituição da norma infraconstitucional, seria necessário diferenciá-la da não cumulatividade do IPI e ICMS.⁶⁰

Para Kyoshi Harada a não cumulatividade do PIS/COFINS é princípio constitucional e, a despeito de sua posterior constitucionalização, a intenção de sua instituição no sentido de neutralidade econômica deve ser observada.⁶¹

Nesses termos, se torna inegável a utilização da economia como referencial interpretativo para o estudo da não cumulatividade, o que é autorizado pela própria Constituição, e eleva o debate a nível capaz de ser enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais disso, impende destacar a questão quanto a intenção do legislador ao instituir a não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.⁶²

Conforme explanado no capítulo anterior, as exposições de motivos das MPs ns.º 66/2002 e 135/2003 deixaram claro que a não cumulatividade do PIS e da COFINS tinha como finalidade a desoneração da cadeia produtiva, para mitigar os efeitos nefastos da cumulatividade tributária na economia e aproximá-las de uma IVA.

E, desta forma, é possível afirmar que a correta interpretação da não cumulatividade para o PIS e a COFINS deve ser aquela baseada em sua finalidade econômica de erradicar a tributação em cascata.

⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de; e LIPPO, José Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 99.

⁶⁰ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 131.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **Não cumulatividade do PIS/COFINS é princípio Constitucional?** Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/46180/nao-cumulatividade-do-pis-cofins-e-principio-constitucional> > Acesso em: 17 de março de 2020.

⁶² Importante destacar que por recorte teórico e adequado ao modelo de mestrado profissional não será explorado o debate “vontade da lei x vontade do legislador”, sendo que apenas será trazido o contexto de criação da norma para que esse seja tomado como um dos fundamentos para a fixação de um conceito hábil a mitigar a insegurança jurídica.

Como já exposto, o crédito financeiro permite que todos os ingressos tributados sejam objeto de crédito e, o crédito físico, por sua vez, permite apenas o creditamento do imposto pago na aquisição de insumos que sejam incorporados fisicamente na produção de outros bens.⁶³

Como explicado na nota técnica do CCIF⁶⁴, os tributos não cumulativos mais antigos, por estarem atrelados necessariamente a atividade econômica de transformação (industrialização), permitem o creditamento apenas quanto a aquisição de insumos incorporados fisicamente no processo produtivo, como é o caso do IPI.

Já os IVAs mais modernos, por sua vez, por se tratar necessariamente de tributação do valor agregado e, por abrangerem outras atividades econômicas, possibilitam o crédito amplo, denominado crédito financeiro. Aqui, após todos os argumentos e fundamentos expostos, podemos enquadrar o PIS e a COFINS.

Nesse sentido, partindo-se da proposta de análise jurídico-econômica do direito, de que a não cumulatividade, independentemente de sua prescrição ou método de apuração previsto em lei, pugna pela neutralidade das operações e eliminação da tributação em cascata, é possível se concluir que a não cumulatividade do PIS e da COFINS não possui e não pode possuir limitações.

Em outras palavras, para que a não cumulatividade das mencionadas contribuições atinja a finalidade para a qual foi instituída, é necessário que se permita o amplo e irrestrito creditamento, na forma de crédito financeiro, ou seja, que seja permitido o desconto de todas as despesas que foram também sujeitas à tributação.

⁶³. CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica nº 04: **IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro**. Disponível em: < <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NT-04-IBS-Credito-financeiro-v1.pdf> >. Acesso em: 26 nov. 2019.

⁶⁴ Idem. Acesso em: 26 nov. 2019.

5 POSSÍVEIS SOLUÇÕES DO PROBLEMA

Como diagnosticado ao longo da presente dissertação, o atual cenário de insegurança jurídica e elevado contencioso sobre o tema do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS decorre de uma falha no desenho do sistema e alcance da sua não cumulatividade, diante da equivocada ampliação da base de cálculo “faturamento” para a eleição da base tributária “receita total”, uma vez que foi desconsiderada a premissa econômica que deve acompanhar a não cumulatividade.

Ou seja, se a intenção do legislador de deslocamento da base tributária para valor adicionado tivesse sido adotada, de acordo com a leitura jurídico-econômica da base tributária do PIS/COFINS, ter-se-ia conduzido, automaticamente, à não cumulatividade plena com base em crédito financeiro.

Destarte, verificou-se duas possíveis soluções para o problema. A primeira, direcionar e apresentar a análise jurídico-econômica do direito para os ministros do STF no julgamento do tema 756 de repercussão geral, que versa sobre o alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS; e outra apresentar diretrizes para uma reforma legislativa do PIS e da COFINS.

5.1 O tema 756 de Repercussão Geral – Alcance da não cumulatividade do PIS e da COFINS

Feitas as primeiras considerações, como uma das soluções tem-se o julgamento, pelo STF, do tema de repercussão geral nº 756 sobre o alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS.

De forma resumida, o caso com repercussão geral reconhecida pelo STF diz respeito a recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional n.º 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis ns.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei n.º 10.865/2004.

O mandado de segurança originário foi ajuizado perante a Justiça Federal de Recife, e tinha por objeto ato coator decorrente da aplicação das Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03 e INs 247/02 e 404/04, que desrespeitaram a não-cumulatividade do PIS/COFINS a partir da EC n.º 42/03.

Os pedidos eram: 1) o aproveitamento como crédito de todas as entradas de bens e serviços nos estabelecimentos das demandantes, de forma a incidirem as contribuições apenas sobre o valor agregado em sua atividade; 2) a utilização do conceito de insumo em seu sentido mais amplo, sem quaisquer restrições, especialmente as impostas pelas INs ns.º 247/02 e 404/04, com o direito a crédito de todas as despesas essenciais à sua atividade, em especial de despesas financeiras, corretagem, intermediação, propaganda, publicidade, mão de obra, vigilância, limpeza, conservação, ativo imobilizado e transporte; 3) aproveitamento de créditos de bens móveis e imóveis; 4) aproveitamento integral de créditos com o afastamento das disposições das Leis ns.º 10.637/02 e 10.833/03 e 5) o aproveitamento de créditos de aquisições desoneradas.

Após o regular trâmite, apenas com decisões desfavoráveis ao contribuinte, o processo chegou às instâncias superiores, e hoje se encontra no STF, com repercussão geral reconhecida no tocante ao alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS.

Com efeito, conforme já narrado no segundo capítulo, a não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS possui origem na Constituição Federal. Assim, sob um primeiro aspecto, é certo que o STF, como Corte competente para interpretar e decidir sobre questões que infrinjam a constituição, pode e deve, diante das dúvidas interpretativas do Fisco e dos contribuintes, se manifestar em julgamento quanto ao alcance do mencionado instituto.

Somado a esse aspecto, tem-se que o Brasil, de forma significativa, desde a adoção do controle concentrado de constitucionalidade, vem se aproximando de alguns instrumentos do sistema do *common law*⁶⁵, sendo certo que esse movimento se confirmou com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, que expressamente adotou a cultura de precedentes⁶⁶, conferindo natureza vinculante aos precedentes extraídos das decisões proferidas pelos colegiados das cortes superiores, como, por exemplo, as decisões do STF em repercussão geral.

Nesse sentido, do mesmo modo que a decisão do STJ no REsp. n.º 1.221.170/PR, tomada sob a égide dos recursos repetitivos, o tema 756 de repercussão geral do STF possui o condão de automaticamente uniformizar a jurisprudência, conferir maior segurança jurídica e coerência ao sistema.

Daí a sua relevância para a solução do atual problema. Ou seja, se o STF considerar o alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS utilizando a economia como referencial

⁶⁵ MARINONI, Luís Guilherme. **Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e common law**. Revista de Processo 2009 – ano 34, nº 172, Ed. Revista dos Tribunais. Publicação do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP). p. 213-229.

⁶⁶ Arts. 926 e 927 do CPC. (BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em 31 mar. 2020).

interpretativo, como sustentado no presente estudo, com a adoção do amplo alcance do instituto com base no crédito financeiro, será possível erradicar o problema de interpretação do conceito de insumos.

Nesse aspecto, é muito importante levar ao conhecimento dos ministros do STF os argumentos de natureza econômica que sustentam a adoção da não cumulatividade ampla para as contribuições PIS e COFINS.

Além disso, como já introduzido, a Constituição Federal expressamente internalizou princípios econômicos no âmbito jurídico, diante da inevitável intersecção entre as duas ciências e, quanto ao direito tributário, tem-se especificamente o princípio da não cumulatividade.

Ademais, o princípio da eficiência da administração pública direciona de certa forma que a certeza tributária e a segurança jurídica, determinantes para a prosperidade do ambiente de negócios, sejam cultuadas, devendo tal princípio também servir de baliza para o julgamento do STF.

Nesse sentido, Rodolfo de Camargo Mancuso afirma que o poder judiciário, por possuir dever de gestão da coisa pública na evolução de uma conceituação de obrigação de meio para o processo civil de resultados, deve na sua máxima buscar a eficiência⁶⁷.

Ou seja, além de a não-cumulatividade ser princípio constitucional, a administração pública como um todo deve levar em conta a melhor interpretação do alcance desse instituto para fins do atingimento de sua finalidade, o que conduz automaticamente à utilização da economia como referencial interpretativo.

Todavia, a simples decisão do STF, ainda que da maneira mais otimista para a solução do atual problema de contencioso, seria boa na teoria, mas surtiria dificuldades práticas.

Em primeiro lugar, haveria dificuldade de adoção do crédito financeiro mantendo-se a base tributária de “receita total”, pois não há, por exemplo, como se mensurar ou se creditar valores advindos de receitas financeiras.

Além disso, diante da utilização do método subtrativo indireto, os créditos de PIS e COFINS não são escriturados, o que dificultaria a operacionalização.

De todo o modo, esses problemas poderiam ser solucionados por meio de reestruturação das obrigações acessórias, o que com a atual tecnologia não parece ser um grande desafio.

⁶⁷ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Acesso à Justiça**. 2. ed. São Paulo: RT, 2015. p. 453.

Ademais, ainda com relação ao alcance da não cumulatividade do PIS/COFINS, como intérprete da Constituição, o STF poderia, inclusive, dar a correta leitura da base tributária do PIS/COFINS como “faturamento”, como era anteriormente, base estritamente de consumo que possibilita de forma ainda mais simples, e sem os possíveis problemas apontados acima, a utilização do crédito financeiro.

Destaca-se, inclusive, que o STF já deu nova leitura ao conceito de “receita e faturamento” quando do julgamento do emblemático caso da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (RE n.º 574.706), no qual restou consignado que o ICMS, por ser considerado ônus fiscal, não pode integrar a base de cálculo das contribuições uma vez que não se incluem no conceito de “receita e faturamento”.

Nesse sentido, uma vez adotada a cultura de precedentes, é possível se concluir que a tendência interpretativa da *ratio decidendi* da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS/COFINS avança para um conceito mais restritivo de receita.

Por conseguinte, uma das primeiras questões decorrentes do estreitamento das bases do PIS/COFINS seria a possível renúncia de receita e eventual prejuízo da União Federal.

De plano, com relação a renúncia de receita, atualmente é possível a realização de estudos para a confirmação de tal assertiva, e também de criação de regras de transição para a sua mitigação. No mais, é certo que diante da simplificação do sistema e eficaz redução do contencioso acerca do tema, a alocação de investimentos no país seria impulsionada.

Desta forma, caso haja renúncia por uma base de incidência de um tributo federal, essa suposta perda arrecadatória poderá retornar, com o aumento de investimentos e crescimento econômico, por meio de outros tributos.

Sem embargo, caso se sustente o prejuízo da União Federal com a definição do alcance pleno da não cumulatividade e a releitura da base de incidência do PIS/COFINS como “receita e faturamento”, não “receita total”, esse pode ser mitigado por meio do instituto da modulação de efeitos, instituído justamente para casos dessa repercussão.

E, mais, há também a previsão da LRF⁶⁸, que determina que os entes da federação devam provisionar valores quando existente passivo contingente em juízo, o que seria aplicável ao presente caso, auxiliando também na diminuição do risco de prejuízo aos cofres públicos.

⁶⁸ “Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição [...]. § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...]. III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: a) (VETADO); b) atendimento de passivos

Diante desse cenário, a decisão do STF no tema de repercussão geral nº 756 exsurge como solução possível para o atual controvertido cenário de interpretação do conceito de insumos e do alcance da não cumulatividade para fins de creditamento de PIS/COFINS⁶⁹.

5.2 Diretrizes para alteração legislativa

Como relatado no tópico anterior, a despeito de a decisão do STF no tema de repercussão geral nº 756 ser dotada de força de lei para fins de uniformização e segurança jurídica, diante das eventuais dificuldades práticas dela decorrentes aqui apontadas, a proposição de alteração legislativa se mostra também uma eficaz alternativa.

A alteração legislativa do PIS/COFINS, para ser eficiente quanto ao correto alcance da não cumulatividade, deve tomar por base a identificação de todos os erros de desenho do sistema, que foram trazidos no presente trabalho.

Assim, para o correto *design* do tributo e do efetivo contorno da sua finalidade econômica, com a conseqüente erradicação do contencioso tributário sobre o tema, a proposta de alteração legislativa deve levar em conta, obrigatoriamente, as seguintes premissas, todas que tomam por base a economia como norte interpretativo.

- 1) A denominação da base de cálculo receita e faturamento como “o produto decorrente da produção/venda de bens e serviços”;
- 2) A adoção da mensuração dessa base pelo método do valor adicionado;
- 3) A utilização do método do crédito financeiro.

Com efeito, como já explanado nos capítulos três e quatro, a não cumulatividade plena pressupõe a adoção de uma base tributária estritamente de consumo. Ou seja, a adoção no Brasil, com a Lei n.º 9718/98 da base “receita total”, que mescla tributação sobre o consumo e sobre a renda, impossibilitou o correto cálculo da base pelo valor adicionado – como era a intenção do legislador, pelas Exposições de Motivos das MPs ns.º 66/02 e 135/03 – e conseqüentemente desvirtuou o alcance da não cumulatividade.

Assim, com a alteração legislativa e a fixação da base tributária como o produto decorrente da produção/venda de bens e serviços (consumo), será possível a mensuração da

contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.” (BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 31 mar. 2020).

⁶⁹ Por conta do recorte teórico e adequado ao modelo de mestrado profissional, não se adentrará na discussão de ativismo judicial e violação ao princípio da separação de poderes.

base pelo método do valor adicionado e o consequente uso do crédito financeiro, possibilitando que todas as aquisições sujeitas à tributação sejam objeto de crédito.

Adotando-se essa alteração legislativa, seria alcançada a finalidade econômica da não cumulatividade – plena desoneração da cadeia produtiva.

Nesse sentido, como já ressaltado na primeira hipótese de solução do problema – leitura da base tributária como “receita e faturamento” pelo STF – há como se mitigar eventual renúncia de receita não havendo que se falar nesse óbice.

Não há como se manter os mesmos erros do passado. Como se demonstrou ao longo de toda a dissertação, a indevida ampliação da base tributária do PIS/COFINS acarretou no atual cenário, o que demonstra que o aumento de arrecadação, bom em um primeiro momento, pode resultar em um plano caótico.

Nesse aspecto, há que se ter presente a importância da participação de pessoas capacitadas e conectadas com o efetivo debate da leitura jurídico-econômica do direito tributário na elaboração das proposições legislativas.

Como demonstrado no capítulo três, a falta de preparo dos deputados e senadores no tocante às matérias tributárias resultou no equivocado desenho do sistema, e no consequente problema a ser solucionado. Preocupações com privilégios de determinados setores, perda de arrecadação e questões incipientes foram o foco da discussão, em prejuízo das questões realmente relevantes e eficazes.

Assim, a modelo da instituição da comissão especial para acompanhar as propostas de reforma tributária, pelo ministro da Economia, Paulo Guedes, a alteração legislativa do PIS/COFINS deveria contar com o mesmo tipo de comitiva, para o efetivo assessoramento dos parlamentares, de modo a afastar eventuais equívocos do desenho do sistema.

Somente havendo o debate do tema sob o viés da leitura jurídico-econômica do direito tributário, chegando-se às três premissas apresentadas, é que uma alteração legislativa do PIS/COFINS poderá ser exitosa quanto ao alcance da não cumulatividade, neutralidade fiscal e diminuição da incerteza tributária.

CONCLUSÃO

Primeiramente, as atuais correntes de interpretação da não cumulatividade do PIS/COFINS, mesmo aquela elegida pelo STJ no julgamento do REsp. n.º 1.221.170/PR, não são suficientes para solucionar o problema de insegurança jurídica, que decorreu da leitura equivocada das bases de incidência tributária.

Isso porque, unificada a base do PIS/COFINS como “receita total” – base tributária que mesclou as tradicionais bases “renda e consumo” - restou impossibilitada qualquer forma de mensuração da mencionada base sob o método do valor adicionado, e, conseqüentemente, do uso do crédito financeiro, única forma de se instituir um tributo efetivamente não cumulativo, que atinja a finalidade precípua da desoneração da cadeia produtiva.

Destarte, é necessária a utilização da economia como referencial interpretativo do alcance da não cumulatividade, instituto econômico e previsto na constituição federal, de modo a se conceder um critério mais uniforme, objetivo e racional para a interpretação do termo “insumo”.

Da mesma forma, também se concluiu acerca da importância do preparo e da capacitação dos agentes legislativos e de seus assessores, para que equívocos de desenho de sistema como o abordado nessa dissertação não sejam repetidos.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Adriana. **Propaganda gera créditos de PIS e COFINS à varejista**. Valor Econômico. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/6252759/propaganda-gera-creditos-de-pis-e-cofins-varejista>>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- APPY, Bernard. Tributação e Produtividade no Brasil. In: BONELLI, Regis; VELOSO, Fernando; PINHEIRO, Armando Castelar. **Anatomia da Produtividade no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier: FGV/IBRE, 2017.
- ASSIS JUNIOR, Milton Carmo de. **A não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 64, set./out. 2005. p. 106-120
- BRANCO, Vinicius. **A imprecisão do conceito de insumos**. Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/opiniao/coluna/a-impresicao-do-conceito-de-insumos.ghtml>>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer MPF Tema 756 de repercussão geral – Parecer nº 19224/2016, 24 de agosto de 2016**. Íntegra do processo no STF Recurso Extraordinário 841.979-PE (Eletrônico). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4647544&numeroProcesso=841979&classeProcesso=RE&numeroTema=756>>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- CANADO, Vanessa Rahal. **COFINS: Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. **Regime de competência e incidência PIS/COFINS, ICMS e ISS: como o regime de competência corrobora tese de que PIS e COFINS são tributos sobre o consumo**. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.inf_fins-icms-e-iss-13092017>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- _____.; LUKIC, Melina Rocha. **O Conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS**. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- CARVALHO, Cristiano. Direito tributário e análise econômica do direito: uma introdução. In: LIMA, M. L. L. M. P.; MATTOS FILHO, A. O. **Agenda contemporânea: direito e economia, 30 anos de Brasil**. Saraiva, 2012. ISBN 9788502134133. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=cat03467a&AN=bkabsp.000081665&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 27 nov. 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica nº 04: **IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro**. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NT-04-IBS-Credito-financeiro-v1.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2019.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O STJ e o Princípio da Segurança Jurídica**. Revista do Advogado. Revista AASP, São Paulo, n. 141, abr. 2019. p. 160-166.

FAGUNDES, Cristiane Druve Tavares. **A relevância da fundamentação para formação e aplicação dos precedentes**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Insumos no PIS/COFINS: método pragmático**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **Interpretação do conceito de insumos na não cumulatividade do PIS e da COFINS: o legislador racional e coerente**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 124, set./out. 2015. p. 185-223.

FERREIRA, Erika Borges. **As consequências da indefinição de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviço**. 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2014.

FUX, Luiz, BODART, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 161.

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), Florianópolis, n. 66, jul. 2013. p. 213-234. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009&lng=e

HARADA, Kiyoshi. **Os créditos do PIS/COFINS e o conceito de insumos**. Boletim de orçamento e finanças. Curitiba, v. 11, n. 127, nov. 2015. p. 1036-1039.

_____. **Não Cumulatividade do PIS/COFINS é Princípio Constitucional?** Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/46180/nao-cumulatividade-do-pis-cofins-e-principio-constitucional> > Acesso em: 17 de março de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Acesso à Justiça**. 2. ed. São Paulo: RT, 2015

_____. Rodolfo de Camargo. **Sistema Brasileiro de Precedentes**. 2. ed. São Paulo: RT, 2016. p. 372-400.

MARINONI, Luís Guilherme. **Aproximação crítica entre as jurisdições de civil Law e common law**. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 34, n. 172, jun. 2009, p. 213-229.

MARQUES, Leonardo Nunes. **A Contribuição PIS e a sistemática da cobrança não-cumulativa inserida pela Medida Provisória 66/2002 e Lei 10.637/2002**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 93, jun. 2003. p. 53-68.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, José Francisco, **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3ª ed., São Paulo; Dialética, 2008. p. 99.

MINATEL, José Antônio. PIS e COFINS, não Cumulatividade e créditos – limitações da lei e da SRFB ao creditamento. In: SOUZA, Priscila de (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016. p. 645-663.

MIZUTA, Carolina. **Sugestão de conceito de crédito financeiro a ser adotado para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS nos moldes de imposto sobre valor adicionado.** Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19507/Carolina%20Mizuta%20para%20bib%20digital.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MOSELE, Ariana; CHIESA, Clélio. **Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 21, n. 113, nov./dez. 2013. p. 53-92

MURAYAMA, Janssen. **O conceito de insumo no PIS/COFINS.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

OCDE. Tax Certainty. **IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers.** 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

LCA CONSULTORES. **Parecer técnico.** O conceito de insumo e o impacto econômico da vedação à apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS. Setembro de 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em: 15 mar. 2020.

LOGOS CONSULTORIA. **Nota Técnica.** Crédito de insumos no regime não cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. 16 de abril de 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em: 15 de março de 2020.

PINTO, Alexandre Evaristo. **As contribuições sociais ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo são tributos sobre o valor acrescido?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 121, mar./abr. 2013. p. 261-282.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2012.

RACHID, Jorge Antônio Deher, Apresentação slides Nova Contribuição para o PIS/PASEP In: **Fórum Nacional da Indústria.** março de 2018: São Paulo. Disponível em: <<http://www.simpesc.org.br/wp-content/uploads/2018/03/RFBApresenta%C3%A7%C3%A3o-Diretrizes-do-Novo-PIS-Mar%C3%A7o2018.pdf>> Acesso em: 26 mar. 2020.

SANTOS, Aline Nunes dos. PIS/COFINS: Aspectos da não cumulatividade e tomada de créditos nas indústrias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (Coord.). **Tributação do Setor Industrial.** São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Marcello Maurício dos. **O pesadelo da não cumulatividade do PIS.** Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2015/09/03/o-pesadelo-da-nao-cumulatividade-do-pis.ghtml>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

SHOUP, Carl. *The Value Added Tax and Developing Countries*. Disponível em <<http://documents.worldbank.org/curated/en/311821468740700835/pdf/multi-page.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas “de publicidade” na atividade de franquia**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. **A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 87, jul./ago. 2009. p. 201-214

VARSANO, Ricardo, **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014.

VASCONCELOS, Breno; MATTHIESEN, Rafaela. **O CARF em um jogo de dados**. Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/6325985/o-carf-em-um-jogo-de-dados>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business Report 2020 Comparing Business Regulation in 190 Economies**. <<http://documents.worldbank.org/curated/en/688761571934946384/pdf/Doing-Business-2020-Comparing-Business-Regulation-in-190-Economies.pdf>> Acesso: 19 mar 2020.

LEIS:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm> Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 31 mar. 2020.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019. Lei 10637/02

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019. TN

_____. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Lei nº 9.718, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17 de dezembro de 2018.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.** Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=1512>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

DOCUMENTOS LEGISLATIVOS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS:

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Medida Provisória n.º 66 de 2002**. Parecer do Deputado Relator Benito Gama, de 05 de dezembro de 2002. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=69840>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Medida Provisória n.º 135 de 2003**. Parecer do Deputado Relator Jamil Murad, de 18 de dezembro de 2003. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=140406>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Medida Provisória n.º 66/2002**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/1520?sequencia=1>> Acesso em: 27 nov. 2019.

_____. **Medida Provisória n.º 135/2003**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150280>>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Mensagem de veto da presidência**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2002/Mv1243-02.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

_____. **Mensagem de veto da presidência**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2003/Mv795-03.htm>. Acesso em: 26 nov. 2019.

JURISPRUDÊNCIA:

STJ. RECURSO ESPECIAL: **REsp. n.º 1.221.170**. Relator: Ministro Napoleão nunes Maia Filho, DJ: 22/02/2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso: 15 mar 2020.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE n.º 1.150.755-1** Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20/08/1993. Disponível em : <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>> Acesso em 27 de março de 2020.

_____. **RE n.º 346.084**. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 01/09/2006. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>> Acesso em 27 de março de 2020.