

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CAROLINA GUERRERO DO BOMFIM

PIS E COFINS MONOFÁSICO: POSSIBILIDADE DO DIREITO AO CREDITAMENTO

Goiânia – Goiás

2014

CAROLINA GUERRERO DO BOMFIM

PIS E COFINS MONOFÁSICO: POSSIBILIDADE DO DIREITO AO CREDITAMENTO

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, em Goiânia/GO, como um dos requisitos para a obtenção do Certificado de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário.

Goiânia – Goiás
2014

RESUMO

A presente monografia tem como desígnio esclarecer a contenda sobre a provável revogação tácita do artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 originada pela publicação da Lei nº 11.033/2004, que em seu artigo 17 admite o creditamento no regime monofásico. Dessa forma, efetivou-se um exame apurado das decisões judiciais extadas acerca do tópico, de maneira a privilegiar, em particular, determinados critérios interpretativos e de resolução de antinomias entre normas. Posto isto, fora realizado um estudo acerca de certos dos métodos interpretativos que encontram-se ao alcance do intérprete do direito, bem como dos critérios para solução de antinomias em ocasiões de conflitos entre normas de direito interno. Em seguida, os métodos em análise, foram aplicados ao caso concreto em estudo, com o escopo de alcançar a melhor interpretação possível e procurar a mais perfeita saída ao problema exposto.

Palavras-Chave

COFINS; PIS/Pasep; Direito Tributário; Recolhimento monofásico; Manutenção de créditos; Artigo 17 lei nº 11.033/2004; Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.833/2003.

ABSTRACT

This monograph is intent on clarifying the controversy about the likely tacit repeal of Article 3, subsection I, paragraph "b" of Law No. 10,637/2002 and 10.833/2003 caused by the publication of Law No. 11,033/2004, which in Article 17 admits the crediting single-phase regime. Thus effected is a keen extadas on the topic of judicial decisions examination, so as to favor, in particular, certain interpretive criteria and resolution of antinomies between standards. That said, carried out a study on the interpretation of certain methods that are within the reach of the interpreter of the law as well as the criteria for solution of antinomies in times of conflicts between rules of national law. Then the methods for analysis, were applied to the case under study, with the aim of achieving the best possible interpretation and look for the perfect outlet to the above problem.

Keywords

COFINS; PIS/Pasep; Tax Law; Credits maintenance; Monophasic incidence; Article 17 of Law N° 11.033/2004.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
CAPÍTULO I - CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS.....	07
1.1 Histórico.....	07
1.2 As Regras-matrizes de incidência tributária da contribuição ao PIS e da COFINS.....	08
1.3 Regime de recolhimento monofásico.....	10
1.4 Não-cumulatividade.....	10
CAPÍTULO II – DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS.....	12
2.1 Aproveitamento de créditos para o PIS e a COFINS na Lei nº 11.033/04.....	12
2.2 Os tribunais e o artigo 17 da Lei nº 11.033/04.....	13
2.3 Alíquota zero e não incidência.....	14
CAPÍTULO III – MÉTODOS DE ANÁLISE DO DIREITO E O ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/04.....	15
3.1 Noções preliminares.....	15
3.2 Método literal ou gramatical.....	16
3.3 Método histórico.....	17
3.4 Método Sistemático e Teleológico.....	19
IV. REVOGAÇÃO TÁCITA E CRITÉRIOS PARA VERIFICAÇÃO E SOLUÇÃO DE ANTINOMIAS.....	21
4.1 Revogação tácita.....	21
4.2 Pressuposto para reconhecimento de antinomia.....	22
4.3 Critério hierárquico (<i>lex superior derogat legi inferiori</i>).....	23
4.4 Critério cronológico ou da anterioridade (<i>lex posterior derogat legi priori</i>).....	24
4.5 Critério da especialidade (<i>lex specialis derogat legi generali</i>).....	25

V. CONCLUSÃO.....	29
V. BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

Observar o dinamismo tributário e fiscal no âmbito brasileiro tem se tornado tarefa árdua que exige estudos complexos e modernização ininterrupta, diuturnamente os múltiplos entes responsáveis pela normatização e arrecadação editam medidas limitando ou expandindo direitos, com escopos diferentes a depender da circunstância do momento, fazendo com que os operadores dessas áreas não apresentem muita atenção nos princípios fundamentais.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/Pasep”) passaram a apresentar a sistemática da não-cumulatividade com o advento das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Entretanto, quando adotado o regime de recolhimento monofásico – na qual a tributação é concentrada no importador ou produtor – surge um acirrado debate acerca da possibilidade ou não do aproveitamento de créditos em operações futuras.

A polêmica surge posto que as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam, expressamente em seu art. 3º, inciso I, alínea “b”, a manutenção de créditos, pelo vendedor, resultantes das vendas efetuadas com a aplicação da alíquota zero dessas contribuições, nas situações em que o recolhimento do tributo seja previsto pela sistemática monofásica. Entretanto, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que as “*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*”

Nesse sentido, com o advento da Lei nº 11.033/2004 e seu artigo 7º, sustenta-se que o disposto no artigo 3º, inciso I, alínea b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 encontra-se tacitamente revogado pelo disposto no artigo 17 da Lei 11.033/2004, em sentido oposto, o Fisco entende que não houve revogação tácita de tal artigo. A posição adotada pelo Fisco é defendida inclusive pelo Judiciário que, de forma majoritária, julga no sentido da não revogação do artigo em comento.

Posto isso, esta pesquisa busca fazer uma análise da suposta revogação tácita ocasionada pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004, à luz de fontes primárias, tais como a legislação vigente, doutrina e jurisprudência que tratem do assunto, bem como a coesão do sistema e de alguns dos métodos de interpretação aplicáveis ao caso.

CAPÍTULO I – CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS

1.1 Histórico

De acordo com o artigo 149 da CF, as contribuições especiais podem ser divididas em: (i) sociais, (ii) corporativas e (iii) interventivas. Produto da alteração decorrente da emenda constitucional nº 39, foi introduzida, ainda uma nova espécie, a custeadora do serviço de iluminação pública. As contribuições PIS/Pasep e COFINS são espécies de contribuições sociais, posto que são destinadas à manutenção ou custeio das atividades estatais relacionadas à ordem social.

A contribuição para o PIS/Pasep foi criada pela Lei Complementar nº 07/1970 e posteriormente recepcionada de forma expressa pelo artigo 239 da CF/88, possuindo como fundamento de validade o artigo 149 da Constituição Federal. Por outro lado, a COFINS fora instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, em substituição à antiga contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, com fundamento no artigo 195, inciso I, da CF/88.

A princípio a COFINS e o PIS/Pasep faziam parte do regime cumulativo de acordo com o regramento estipulado pela Lei nº 9.718/1998. Entretanto, a Medida provisória nº 66, de agosto de 2002, convertida na Lei 10.637/02, implantou, primeiramente para o PIS o regime da não-cumulatividade. Em 30 de outubro de 2003 a edição da Medida Provisória de nº 135 implantou a não-cumulatividade também em relação à COFINS.

Após a adoção da Medida Provisória de nº 135, porém antes de sua conversão na Lei 10.833/03, promulgou-se a Emenda Constitucional 42 que introduziu o §12 no art. 195 da CF/88 com a seguinte redação:

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

Nesse sentido, a não-cumulatividade do PIS/Pasep e COFINS passou a ter status constitucional no inciso I, b, do art. 195, no que pese o regime de incidência não-cumulativa da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep já ter sido instituído, anteriormente, pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente.

1.2 As Regras-matrizes de incidência tributária da contribuição ao PIS e da COFINS

O vocábulo “regra-matriz” assim como tantos outros no âmbito jurídico incorre em ambiguidade podendo assumir duas significações: estrutura lógica e norma jurídica em sentido estrito.

Quando considerada como estrutura lógica, a regra-matriz não possui conteúdo jurídico sendo apenas um esquema sintático que amparará o intérprete na disposição de suas significações para construir a norma jurídica. Enquanto norma jurídica, a regra-matriz de incidência tributária, surgirá quando todos os campos sintáticos desta estrutura estiverem semanticamente completados.

Portanto, se analisarmos só a estrutura, teremos a regra-matriz de incidência como esquema lógico-semântico que ajudará o intérprete na construção do sentido dos textos do direito positivo. Caso o conteúdo venha a ser considerado, tem-se a regra-matriz de incidência tributária do IPVA, por exemplo.

A respeito da regra-matriz de incidência tributária o mestre Paulo de Barros Carvalho assim discorre:

“...as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica”.¹

Nesse viés, a regra-matriz trata-se de uma criação doutrinária que se presta a entender e estudar a estrutura de um tributo, na qual se enquadra uma hipótese ou antecedente de incidência tributária e uma consequência ou estatuição, assim como preconiza Fabiana Guimarães Condé:

Neste sentido, dentro da estrutura da norma jurídica – antecedente e consequente – o legislador ordinário necessariamente precisará estipular os critérios material, temporal e espacial, localizados no antecedente da norma jurídica tributária e os critérios pessoal e quantitativo, que se encontram no consequente normativo, sob pena de ilegalidade na instituição do tributo. Tais critérios estão contemplados na regra-matriz de incidência tributária criada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho ou norma padrão de incidência tributária, utilizada praticamente por todos os sujeitos que se dedicam ao exame da norma instituidora do tributo.²

1 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2011, p. 608.

2 CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder, Revista Dialética de Direito Tributário n° 165. Dialética. São Paulo. Junho 2009, p. 19.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, tanto no antecedente quanto no antecedente existem elementos identificativos:

“Os modernos cientistas do Direito Tributário tem insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoa (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da norma-padrão de incidência tributária.”³

Dessa forma, é necessário efetivar-se um exame metuculoso das informações caracterizadores do PIS/Pasep e COFINS de maneira a elucidar o objeto do nosso estudo.

A regra-matriz do PIS e da COFINS não-cumulativos segundo as disposições das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 têm natureza semelhante do sistema cumulativo, uma vez que ambos têm como base de cálculo a receita bruta e distinguem-se somente na alíquota e no aproveitamento de créditos que é o caso da não-cumulatividade.

- Antecedente da RMIT

(i) Critério material: auferir receita;

(ii) Critério temporal: recebimento ou creditamento das receitas auferidas no mês e se consubstancia em seu último dia, no qual seu recolhimento deve ser mensalmente até o dia 20 do mês seguinte, conforme art. 10 da Lei 10.833 de 2003 (para a COFINS e redação semelhante ao PIS).

(iii) Critério espacial: território nacional

- Consequente da RMIT

(iv) Critério pessoal: sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é a pessoa jurídica de direito privado que auferir receita.

(v) Critério quantitativo: A base de cálculo é a receita bruta auferida. A alíquota no sistema não-cumulativo da COFINS é de 7,6%, art. 2º da Lei 10833 de 2003 e de 1,65% para o PIS de

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 298.

acordo com o art. 2º da Lei 10637 de 2002. Diversamente das alíquotas no sistema cumulativo da Contribuição para o PIS (0,65%) e da COFINS (3%).

1.3 Regime de recolhimento monofásico

O regime monofásico de tributação das contribuições, é uma das formas de recolhimento do PIS e COFINS e provém das inovações legislativas advindas com a sistemática não-cumulativa, elencadas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Trata-se de recolhimento com característica semelhante à substituição tributária, uma vez que confere, a um contribuinte específico, a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva. Dessa forma, os contribuintes restantes da cadeia não terão que recolher a COFINS e o PIS/Pasep, portanto, as operações ulteriores terão a aplicação da alíquota 0 (zero) referente a essas contribuições.

Por sua vez a Lei nº 10.865/2004 realizou alterações nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em especial no artigo 3º, inciso I, alínea “b”. Passou-se então a vedar à manutenção de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep quando versar sobre operações submetidas à sistemática monofásica.

1.4 Não-cumulatividade

A não-cumulatividade implica na existência de fatos geradores que façam parte de uma cadeia econômica, formada por diversas operações. Trata-se de uma “neutralidade fiscal” contemplada em lei, que visa a concessão de créditos, de forma a compensar o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação subsequente. Tal medida tem o intuito de evitar o efeito “cascata” da tributação, desonerando o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo ocasionaria no preço final do produto.

Segundo, Hugo de Brito Machado a não-cumulatividade se expressa da seguinte forma:

“Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que se reste

tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incidu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.”⁴

Entretanto, Ives Gandra da Silva Martins entende que a sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS é, na realidade, um tipo mitigado de não-cumulatividade. Isto porque ela adota uma base de cálculo que toma como ponto de partida a totalidade das receitas para admitir apenas algumas deduções.

O ilustríssimo autor assim discorre acerca do tema:

(...) a análise do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, conduz a duas observações, quais sejam: A primeira observação a fazer é que as mencionadas leis adotam a técnica de prever deduções ao montante apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Vale dizer, a alíquota incide sobre a totalidade da base, mas o montante a recolher será o resultado da aplicação de certas deduções. A segunda observação é de que, na redação original dessas leis, os valores a serem deduzidos não estavam atrelados à circunstância de ter havido incidência, cobrança ou pagamento de PIS/COFINS em momento anterior; com a Lei nº 10.865/2004 introduziu-se tal exigência. Ou seja, a dimensão dos ‘créditos’ previstos no art. 3º decorre do simples fato de configurar-se uma das hipóteses dos incisos. Ou seja, o regime de não-comutatividade assim definido não é de uma compensação ‘imposto sobre imposto’; haver incidência anterior é requisito de identificação do item que dará direito ao crédito, mas não há dedução do respectivo montante, não há dedução de PIS/COFINS incidente sobre a receita do vendedor, locador, prestador de serviço, etc. criou-se um direito de deduzir em ‘crédito’ calculado ‘em relação’ aos itens enumerados que tenham gerado incidência e não ‘no montante’ da incidência ocorrida.

(...)

Vale dizer, as leis em questão criaram um critério próprio de operacionalização de não-comutatividade que, em parte, se assemelha a ‘base sobre base’ - na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes - e ao ‘imposto sobre imposto’, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= ‘receita’).⁵

Nesse sentido, infere-se que a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS não se refere diretamente com o *quantum* recolhido nas operações anteriores, mas sim com um rol legal de créditos que deverão ser descontados dos débitos referentes a essas contribuições.

4 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, vol. 1, p. 495.

5 MARTINS, Ives Gandra da Silva – Não Cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicações contábil, societária e fiscal – São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35

CAPÍTULO II – DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

2.1 Aproveitamento de créditos para o PIS e a COFINS na Lei nº 11.033/04

Conforme já explanado, os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, instituíram a sistemática monofásica de recolhimento da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep para determinadas atividades; dispondo ainda, no artigo 2º, que as alíquotas das referidas contribuições seriam reduzidas a 0 (zero) caso incidissem sobre a venda de produtos que fossem tributados pela sistemática monofásica.

Vale ressaltar que no momento da edição da Lei nº 10.147/2000, a não-cumulatividade não havia sido introduzida para as contribuições, o que só veio a ocorrer após a promulgação da emenda nº 42 em 2003. Logo, a referida lei era silente quanto à possibilidade ou impossibilidade de manutenção de créditos dessas contribuições nas saídas subsequentes tributadas à alíquota 0 (zero).

Entretanto, em 2004, a Lei nº 10.865 modificou as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vedando, expressamente, a manutenção de créditos advindos de saída tributada sujeitos à alíquota 0 (zero) do PIS e da COFINS em decorrência da sistemática de cobrança monofásica dessas contribuições.

Em sentido contrário, a Lei nº 11.033/2004, em seu artigo 17, introduziu uma permissão para a manutenção de créditos, pelo vendedor, ao realizar venda tributada, mesmo que as contribuições ao PIS e à COFINS estejam sujeitas à alíquota 0 (zero).

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Portanto, verifica-se que diante de tal histórico legislativo, os contribuintes passaram a entender que com o advento do artigo 17 da Lei 11.033/2004 restou revogado, de forma tácita, a vedação de manutenção de créditos disposta no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por outro lado, através de Soluções de Consulta, o Fisco vem entendendo que o referido dispositivo da Lei nº 11.033/2004 não se sobrepõe para os fins almejados pelos contribuintes quanto à sistemática de recolhimento monofásico.

Para aclarar a celeuma, o Poder Executivo editou, em 2008, a Medida Provisória (MP) nº 413, que previa expressamente a não aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/04 à

hipótese ora tratada. No entanto, quando da sua conversão na Lei nº 11.727/2008, tal disposição não se manteve no texto legal.

Em 2008, o Poder Executivo, em uma nova tentativa de vedar a manutenção de crédito, editou a Medida Provisória de nº 451. Entretanto, o Congresso Nacional mais uma vez, rechaçou o artigo que tratava da vedação quando da conversão para a Lei nº 11.945/2009.

Diante desse quadro, os contribuintes passaram a ter mais argumentos na tese da possibilidade da manutenção de créditos e da ocorrência da revogação tácita do artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Logo, a interpretação dos contribuintes acerca da edição das aludidas Medidas Provisórias nos leva a crer que a vedação a manutenção dos créditos nas vendas efetuadas com alíquota zero da COFINS e do PIS/Pasep apenas eram válidas quando do período de vigência da MP nº 413/2008 e MP nº 451/2008. Por consequência lógica, no período abarcado entre o início da vigência da Lei nº 11.033/2004 e a edição (e duração) das referidas Medidas Provisórias essa manutenção de créditos era permitida.

2.2 Os tribunais e o artigo 17 da Lei nº 11.033/04

Diante de tamanha incerteza gerada por um calhamaço de legislações conflitantes, torna-se indispensável a análise do posicionamento dos Tribunais Regionais do país, bem como, do Superior Tribunal de Justiça. Feita a pesquisa, constata-se que a incerteza acerca da revogação tácita ora analisada, encontra guarida também no âmbito do Poder Judiciário. A princípio, os Tribunais Regionais Federais se manifestaram tanto de forma contrária, quanto favorável à revogação tácita ocasionada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004⁶. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça passou a julgar apenas pela não revogação tácita desejada pelos contribuintes⁷.

As alegações do Judiciário das decisões que entendem que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não proporcionou a revogação tácita da vedação de manutenção de créditos dispostas no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, foram, em

6 Solução de Consulta nº 122 de 18/12/2009 e 10 de 23/02/2010; MS 2006.37.00.003053-3 – JF/MA e AI 2006.01.00.031261-1/MA; AMS 2007.50.02.000459-1/RJ, AMS 2007.51.12.000187-5/RJ; AMS 303420 (processo originário 2007.61.20.000731-9/SP), MS 2006.61.00.025961-8/SP e AI 2007.03.00.011301-7 AG 291944, MS 2006.61.00.025962-0/SP, AI 2007.03.00.096105-3/SP AG 316203; AMS 2007.71.11.001653-0/RS, AC 2006.71.08.017744-5/RS, AC 2007.71.07.006046-0/RS

7 REsp 1.228.608/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16.3.2011; REsp 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22.9.2010; e AgRg no REsp 1.224.392/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalho, Primeira Turma, DJe 10.3.2011

suma, as seguintes: (i) não haveria incidência da COFINS e do PIS/Pasep, posto que na venda de produtos adquiridos pelo regime monofásico, se aplica alíquota 0 (zero), logo, não há que se falar em direito de crédito nessas operações; (ii) o citado artigo 17 se aplicaria, exclusivamente, para as empresas inclusas no regime de tributação do REPORTO; (iii) o aproveitamento de créditos pela entrada é conflitante com o regime da incidência monofásica do PIS/Pasep e COFINS, pois não há cumulatividade a ser evitada; e (iv) as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.685/04 são consideradas especiais em relação à Lei nº 11.033/2004 e, que, conseqüentemente, prevalecem em relação a esta última.

Outrossim, os julgamentos favoráveis defendem que de fato houve a revogação tácita do disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pelo disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, uma vez que, conforme brocardo em latim, *lex posterior derogat priori*, ou seja, lei posterior revoga anterior.

2.3 Alíquota zero e não-incidência

Diante dos fundamentos equivocados utilizados pelo Judiciário, mister se faz tecer algumas considerações acerca da natureza jurídica da alíquota zero e da não-incidência.

A incidência tributária ocorrerá quando se verificar fatos que, por se relacionarem a acontecimentos juridicamente relevantes e demonstrarem conteúdo econômico, signos de riqueza e capacidade contributiva dispostos pelo legislador, emolduram-se no modelo abstrato disposto em lei (hipótese de incidência), dando origem à obrigação tributária.

Nesse contexto, incidência tributária é quando sobrevém no mundo dos fatos aquilo que fora disposto, de maneira abstrata em lei, em todos os aspectos necessários à ocorrência do fato gerador do tributo em questão.

De outro modo, os acontecimentos que não são considerados juridicamente relevantes ou que não tenham conteúdo econômico estarão excluídos do âmbito da incidência tributária, ou seja, trata-se da não-incidência. Estes acontecimentos não encontram-se dispostos em lei como hábeis a originar a obrigação de pagar tributos. O que ocorre, simplesmente, é que na não incidência não há subsunção do fato à norma tributária, ou seja, o evento ocorrido no mundo fático não se coaduna com a hipótese legal de incidência do tributo.

Já a alíquota zero há subsunção do fato a norma. Trata-se, em verdade, de uma alíquota reduzida a sua expressão nenhuma. O crédito tributário não é excluído nessa situação,

mas se torna inexigível, uma vez que é uma alíquota de expressão nulificada. Logo, na alíquota zero tem-se a formação da obrigação tributária e crédito tributário, entretanto, ambos têm o valor da alíquota esvaziada, ou seja, zero.

Nesse sentido verifica-se que apenas a alíquota zero acarreta o duplo fenômeno, de nascimento da obrigação e do crédito, motivo pelo qual toda a mecânica e procedimentos do princípio da não-cumulatividade deve ser aplicável.

Dessa forma, em sentido contrário aos entendimentos jurisprudenciais ora mencionados, verifica-se que nas circunstâncias em que há aplicação da alíquota 0 (zero) a incidência ocorre, entretanto, não há obrigação de pagamento, uma vez que o fator multiplicador é 0 (zero).

Posto isso, não há que prosperar as alegações do Judiciário da não incidência com a finalidade de vedar a possibilidade da manutenção de créditos da COFINS e do PIS/Pasep nas vendas de produtos adquiridos pela sistemática monofásica e, por conseguinte, impedir a aplicação do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

CAPÍTULO III – MÉTODOS DE ANÁLISE DO DIREITO E O ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/04

3.1 Noções preliminares

O art. 108 do Código Tributário Nacional elenca quatro itens que deverão ser utilizados, sucessivamente, como métodos interpretativos para aplicação da legislação tributária pela autoridade competente. São eles: analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Entretanto, a tarefa interpretativa é árdua e muito mais complexa do que a pretendida pelo legislador, que requer muita atenção. Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho ilustra de forma magnífica:

O art. 108 arrola quatro itens que serão sucessivamente aplicados pela autoridade competente, na ausência de disposição expressa da lei interpretada. O preceito tem endereço certo: a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, seja o órgão judicial que preside o feito. Na verdade, qualquer deles sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. E, da mesma forma, ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens. Tudo porque se esqueceu o legislador do Código que

*essa atividade é complexa, alimentando-se de todos os recursos disponíveis no sistema, que agem simultaneamente sobre o espírito do exegeta.*⁸

Ricardo Lobo Torres acerca do tema e da limitação do art. 107 do Código Tributário Nacional ainda observa que:

[...] a regra é vazia e insuficiente, pois nem o CTN esgota a disciplina da interpretação, nem a atividade hermenêutica prescinde dos princípios gerais não escritos. Se for interpretado no sentido de que tem papel propedêutico, tornando aplicáveis os dispositivos seguintes, será redundante. Melhor teria sido que também não existisse o art. 107 do CTN⁹.

Ademais, segundo a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, nenhuma desses métodos se impõe necessariamente sobre o outro, nem prevalece isoladamente de forma absoluta, sendo apenas um conjunto de instrumentos teóricos à disposição do aplicador do direito para a realização da “regra de ouro” de interpretação, contida no art. 5º da LINDB, nos seguintes termos: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Deveras, as disposições presentes no CTN não são satisfatórias para interpretar a legislação tributária, que, assim como qualquer ramo do direito, necessita de cumprimento dos métodos de interpretação ao alcance do intérprete.

3.2 Método literal ou gramatical

A interpretação gramatical ou literal tem como escopo o exame de cada expressão empregado na norma, isolado ou sintaticamente, consoante as regras do vernáculo. O seu desenvolvimento deveu-se, historicamente à Escola da Exegese. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

*Na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos. Certificamo-nos, com ela, se as palavras da oração prescritiva da lei estão bem colocadas, cumprindo os substantivos, adjetivos, verbos, advérbios e conectivos suas específicas funções na composição frásica, segundo os cânones da gramática da língua portuguesa. Só a arrumação dos signos tem a virtude de formar aquilo que se conhece por validade sintática, nada mais.*¹⁰

8 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 135.

9 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4ªed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 47

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 139.

Nesse sentido, verifica-se que este tipo de interpretação prestigia, o quanto possível, a literalidade do texto interpretado.

Entretanto, a mera interpretação da literalidade do texto, analisando-se somente o nível sintático, comprova-se incapaz para abarcar toda a extensão dos enunciados prescritivos que, vertidos em linguagem, promovem, obrigatoriamente, além do exame sintático, investigações nos planos semântico e pragmático.

Diante de tais observações, verifica-se que o método de interpretação literal ou gramatical, assim como demais métodos interpretativos a serem utilizados a seguir, deve ser prestigiado no presente trabalho, uma vez que a utilização desse método torna possível a manutenção, pelo vendedor, dos créditos da COFINS e do PIS/Pasep. Porquanto o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não traz qualquer ressalva quanto à sua aplicabilidade, apenas assinalando, de maneira incondicional, que a saída de produtos sujeitos à alíquota 0 (zero) da COFINS e do PIS/Pasep não proíbe a manutenção de créditos dessas contribuições.

Destarte, utilizado esse método interpretativo, apreende-se que a regra exposta no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 deve ser aplicada, até mesmo, para o ciclo econômico que recolhe a COFINS e o PIS/Pasep por meio da sistemática monofásica.

3.3 Método histórico

Através da interpretação histórica busca-se o exame da norma partindo da premissa dos seus antecedentes históricos, averiguando as situações fáticas e jurídicas que lhe precederam, assim como o próprio processo legislativo correspondente.

Há de se analisar ainda os trabalhos legislativos preliminares, a tradição histórica e os costumes para descobrir a pretensão do legislador, como o intuito não de apenas conhecer a letra da lei, mas igualmente o seu espírito.

Neste ponto, os cientistas do direito demonstram, que através da apreciação dos documentos referentes à concepção da lei, é provável que se alcance a pretensão do legislador (*mens legislatoris*). Portanto, o intérprete deve alcançar ao longo de seu trabalho interpretativo, tanto quanto possível, a *mens legislatoris*, sem olvidar, contudo, que é a *mens legis* (vontade da lei) que está positivada nos escritos legais.

Um das fontes históricas que permite ao exegeta o encontro da *mens legislatoris* é a exposição de motivos que é parte integrante dos textos legais. De Plácido e Silva discorre acerca da “exposição de motivos” da seguinte forma:

[...] a denominação dada ao preâmbulo ou considerandos que antecedem os textos dos projetos de lei ou de qualquer outra resolução, para mostrar as suas vantagens e necessidades. É uma justificativa às medidas ou regras que se consignam nas leis apresentadas para aprovação ou em quaisquer outras resoluções de ordem administrativa. (PLÁCIDO; SILVA, 2002, p. 340)

Da análise do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, verifica-se que seu conteúdo tem como origem o artigo 16 da Medida Provisória nº 206/2004. Nesse sentido, trona-se indispensável o estudo do item 19 da Exposição de Motivos nº 00111/2004-MF, que assim destaca: “*As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*”

Nesse viés, de acordo com a pesquisa ora realizada acerca da interpretação histórica, vislumbra-se que a partir do item 19 da exposição de motivos supramencionado torna-se crível reconhecer a motivação e a pretensão do legislador ao inserir o artigo 16 da MP 206 no ordenamento jurídico nacional. Consequentemente, infere-se que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 fora inserido no ordenamento jurídico brasileiro com o intuito de elucidar anfibologias concernentes à interpretação das leis que regulam a COFINS e o PIS/Pasep.

Ademais, cumpre lembrar que, o regime jurídico diferenciado do REPORTE fora estabelecido através da MP nº 206/2004, em seguida convertida na Lei nº 11.033/2004. Logo, não faria sentido algum que o artigo 16 da referida MP busca-se aclarar “dúvidas” a respeito do REPORTE, uma vez que, até então, tal regime não havia sido instituído, o que só ocorreu após a edição da MP nº 206/2004. Outrossim, como o regime jurídico diferenciado do REPORTE fora inserido com o advento da MP nº 206/2004, seria incoerente conceber que já houvessem equívocos referentes à sua aplicação à época de sua concepção.

Importante observar ainda que a Exposição de Motivos do artigo 16 da MP nº 206/2004 não faz nenhuma ressalva quanto à sua aplicação. Posto isso, constata-se que a interpretação histórica nos direciona para um desfecho distinto daquele exposto pelo Superior Tribunal de Justiça, isto é, repele a percepção de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 se aplica exclusivamente para empresas incluídas no regime de tributação REPORTE.

Diante desse quadro, chega-se à conclusão de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, presta-se como auxiliar na interpretação da legislação da COFINS e do PIS/Pasep, assegurando

que os contribuintes que efetuarem a saída de produtos com alíquota 0 (zero) poderão conservar os respectivos créditos.

3.4 Método Sistemático e Teleológico

Inicialmente, faz-se necessário entender que os textos normativos fazem parte de um sistema, devendo, portanto, ser interpretados no contexto desse sistema.

Nesse sentido, vislumbra-se que o método sistemático deverá ser considerado no esforço interpretativo pelo exegeta, que necessitará buscar o significado da norma ora analisada, de forma a relacioná-la com os demais preceitos da lei na qual está inserida, assim como, outros existentes em leis diversas.

Acerca do tema Norberto Bobbio, discorre quanto ao conceito de sistema: “*é uma ‘totalidade ordenada’, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem.*” (BOBBIO, 1999, p. 76)

A interpretação sistemática, portanto, busca os seus pressupostos com base na análise das normas de forma a prestigiar o sistema normativo como um todo e não apenas isoladamente. Com isso, torna-se possível elucidar uma norma confusa ou integrar uma norma deficiente recorrendo ao denominado “espírito do sistema”, ainda que vá de encontro com a interpretação simplesmente literal.

Insta salientar, que o método sistemático incorpora a interpretação teleológica, motivo pelo qual abordaremos ambas em tópico único.

De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Jr, a interpretação sistemática, quando tomada em sentido não-formal, envolve sempre uma teleologia e vice-versa. (TÉRCIO, 2008, p. 79)

A interpretação teleológica ou finalística encontra-se disposta no artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), determinando que: “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais e o bem comum a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

Através da interpretação teleológica o exegeta, pretende analisar a finalidade (*telos*) da norma, que é avaliada de forma a contemplar o sistema jurídico em sua totalidade, coeso e lógico. Miguel Reale entende que

“o fim da lei é sempre um valor”, os quais “não se explicam segundo nexos de causalidade, mas só podem ser objeto de um processo compreensivo que se realiza através do confronto das partes com o todo e vice-versa.”(REALE, 2002, p. 292)

Acerca do tema em análise, constata-se que o Judiciário, em sua maioria, defende que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não é aplicável no ciclo econômico cujo regime seja de recolhimento monofásico do PIS/Pasep e da COFINS, uma vez que a sistemática de recolhimento monofásico seria inconciliável com o regime não-cumulativo. Tem-se nessas decisões a aplicação da interpretação finalística da norma.

Ciente disso, faz-se necessário saber que, nosso entendimento se coaduna com Ricardo Mariz de Oliveira, ao afirmar que tecnicamente não há cumulatividade da COFINS e do PIS/Pasep, uma vez que as mencionadas contribuições sobrevêm sobre fatos que não se unem entre si, portanto, conclui-se não existir também a incidência multifásica dessas contribuições, porém fala-se em incidência unifásica.

Outrossim, o legislador ordinário, com o intuito de diminuir a carga tributária imposta a vários setores econômicos, estabeleceu, através das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS.

Por outro lado, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, instituiu que as vendas realizadas com alíquota 0 (zero) das contribuições em comento não proíbem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Verifica-se ainda, da leitura da Exposição de Motivos nº 00111/2004-MF, que tal dispositivo legal adveio com o intuito de encerrar as interpretações diversas sobre o tema, assim como, para atenuar a carga fiscal imposta por esses tributos.

O legislador pátrio, através do artigo 17 da Lei 11.033/2004, dispôs expressamente que *“as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”*, sem fixar qualquer exceção.

Nesse sentido, através da interpretação sistemática deve-se analisar que o recolhimento monofásico não vai de encontro com o regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da, visto que não existe relação entre o crédito conferido e a incidência dessas contribuições nas operações antecedentes. Ademais, através da interpretação teleológica, verifica-se que o direito ao crédito conferido nada mais é do que uma preferência legislativa que tende a diminuir a carga tributária.

Posto isso, chega-se à conclusão de que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, encontra-se equivocado uma vez que, o artigo 17 da Lei 11.033/2004 revogou

tacitamente o quanto previsto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

CAPÍTULO IV - REVOGAÇÃO TÁCITA E CRITÉRIOS PARA VERIFICAÇÃO E SOLUÇÃO DE ANTINOMIAS

4.1 Revogação Tácita

A celeuma estudada ainda pode ser analisada sob o prisma da revogação tácita. Com isso, busca-se verificar se o disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foi ou não revogado tacitamente pelo disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

A revogação tácita irá ocorrer quando houver antagonismo entre a lei nova e a antiga, uma vez que a nova lei passa a regular totalmente a matéria abordada pela anterior. Caso a lei nova venha tão somente estabelecer disposições gerais ou especiais, sem conflitar com a antiga, não a revogará (LINDB, art. 2º, § 2º).

De Plácido e Silva, em dispõe que a revogação versa sobre a:

“cessação da obrigatoriedade da lei, supressão ou cassação da lei”, a qual pode ser expressa ou tácita. Será expressa, nas palavras dos referidos autores, “quando a lei que a revoga é especialmente destinada a esse fim e a ela, claramente, se refere”. Por outro lado, será tácita “quando a revogação resulta da incompatibilidade ou da divergência de norma entre lei anterior e lei nova”. (DE PLÁCIDO E SILVA, 2002, p. 721)

Ivo Gabriel, em seus ensinamentos entende que ocorrerá revogação tácita porque, “na ausência de manifestação expressa do legislador, a lei posterior é incompatível com a lei anteriormente vigente.” (GABRIEL, 2006, p. 89)

Nesse sentido, conclui-se que a revogação tácita é construída a partir da interpretação do exegeta.

Entretanto, não se pode olvidar o regramento contido na Lei Complementar (LC) nº 95, de 26 de Fevereiro de 1998, que em seu artigo 9º, determina que quando existir a revogação de um instrumento legislativo por outro, esta deve ser expressa. No que pese tal regramento, verifica-se que a LINDB prevê a possibilidade de revogação tácita ao dispor que: lei posterior revoga a anterior quando for com ela incompatível.

Insta salientar que essas duas normas convivem no ordenamento jurídico vigente e que cabe ao intérprete verificar se está diante de uma revogação tácita ou não.

4.2 Pressupostos para reconhecimento de antinomia

A disciplina das antinomias jurídicas é de suma importância, pois se relaciona ao tema da coerência do ordenamento jurídico, ou seja, a possibilidade de um ordenamento jurídico não oferecer, concomitantemente, normas jurídicas que se excluam entre si.

Segundo, Maria Helena Diniz:

Antinomia é o conflito entre duas normas, dois princípios, ou de uma norma e um princípio geral de direito em sua aplicação prática a um caso particular. É a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular¹¹

Juarez Freitas defende que as antinomias jurídicas são definidas

como sendo incompatibilidades possíveis ou instauradas, entre normas, valores ou princípios jurídicos, pertencentes, validamente, ao mesmo sistema jurídico, tendo de ser vencidas para a preservação da unidade interna e coerência do sistema e para que se alcance a efetividade de sua teleologia constitucional.¹²

Nesse sentido, entende-se que há antinomia real quando se verifica uma incompatibilidade entre as normas, ou seja, as duas poderão ser aplicadas ao caso concreto, entretanto, a utilização de uma ocasiona a impossibilidade de emprego da outra. O antagonismo demonstra a desarmonia e disparidade existente entre os fatos, de forma que se repelem. E, por conta disso, não podem permanecer lado a lado, posto que não se combinam, nem se somam.

São inúmeras as disposições doutrinárias para as antinomias; contudo, para o escopo da presente pesquisa, torna-se relevante somente a categorização quanto ao critério de solução.

Tal critério de classificação é dividido em antinomia aparente e antinomia real. A antinomia aparente irá ocorrer caso os critérios para a sua solução forem as próprias normas integrantes do ordenamento jurídico. Quanto à antinomia real, verifica-se que não há uma norma jurídica ou qualquer critério normativo para solucioná-la. Logo, para a solução da antinomia real, se fará necessário a edição de uma nova norma.

11 DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, pag. 469.

12 FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 1995, pag. 62.

Posto isso, tem-se que os conflitos normativos só poderão ser avaliados levando-se em apreço o sistema no qual as normas apresentadas como contrárias estão inseridas, notando que o ordenamento jurídico deve compor um todo lógico para que seja garantida a conformidade do ordenamento jurídico, assim como assegurada a segurança na aplicação do direito.

Logo, compete-nos constatar se é adequado ponderar em antinomia (real ou aparente) entre os textos de lei em análise. Logo, implica-nos saber se há uma antinomia entre o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, e, em caso afirmativo, se existem formas aptas a reparar essa antinomia.

Decerto, existe no ordenamento jurídico um texto de lei válido que veda a manutenção de créditos tributários em uma situação específica (artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Por outro lado, há texto legal diverso, posterior, igualmente válido, porém, autoriza a manutenção de créditos tributários de maneira mais vasta (artigo 17 da Lei nº 11.033/2004), podendo, até mesmo, compreender a ressalva inserta naquele primeiro texto legal.

4.3 Critério hierárquico (*lex superior derogat legi inferiori*)

De acordo com o critério hierárquico, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma hierarquicamente superior: *Lex superior derogat inferiori*. Fundamentado na dominação de uma fonte de produção jurídica sobre a outra, conquanto, por vezes, possa existir dúvida para definir qual das duas normas antinômicas é a superior.

Entretanto, tal critério não nos socorre, uma vez que estamos perante leis (10.637/2002, 10.833/2003 e 11.033/2004) pertencentes ao mesmo nível hierárquico: leis ordinárias.

4.4 Critério cronológico ou da anterioridade (*lex posterior derogat legi priori*)

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dispõe em seu artigo 2º, parágrafo 1º o critério cronológico como hábil a solucionar antinomias entre normas:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Nesse sentido, chega-se à conclusão, que a lei posterior revoga a lei anterior, de mesma hierarquia, no que com ela for incompatível.

Decerto, o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a redação conferida pela Lei nº 10.865 de 30/04/2004, excepcionam a manutenção de créditos da COFINS e do PIS/Pasep na venda, quando, em função da sistemática de recolhimento monofásico, a saída do produto acontecer com alíquota 0 (zero).

Em contrapartida, o artigo 17 da Lei nº 11.033 de 21/12/2004 dispõe de forma expressa que: “*as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*”.

Logo, pode-se constatar que dois dispositivos legais que versam sobre o direito à manutenção de créditos da COFINS e do PIS/Pasep nas vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) dessas contribuições, convivem no mesmo ordenamento jurídico.

É cediço, portanto, que a vedação ocasionada pela Lei nº 10.865/2004 é peculiar às situações que dizem respeito à sistemática de recolhimento monofásico e que, a autorização inserida pela Lei nº 11.033/2004 é integral, podendo inclusive alcançar a hipótese de proibição da lei anterior.

Por tal motivo, faz-se necessário observar o critério cronológico uma vez que as disposições legais, estudadas no presente trabalho, são contrárias e suas datas de publicação são distintas.

Helenilson Cunha Pontes, acerca desse critério cronológico e dos dispositivos em análise, finalizou afirmando que:

[...] a razão da ilegalidade está em que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 claramente confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/Cofins o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos [...]

Diante da clareza do art. 17 da Lei nº 11.033/04 não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, automóveis, autopeças, etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos.

[...]

O art. 17 da Lei nº 11.033/04, a claras luzes, por ser norma posterior, regulando a mesma matéria – alcance do direito de crédito – revogou o comando do art. 3º, I, b, da Lei nº 10.833/03, que negava o aludido direito ao crédito. (Destacamos) (PONTES, 2006)

Posto isso, extrai-se que em cumprimento ao critério cronológico, houve a revogação tácita da lei anterior (artigo 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com alterações introduzidas pela Lei nº 10.865 de 30/04/2004).

4.5 Critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*)

O critério da especialidade é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcionais), prevalece a segunda¹³. Consiste na diversificação do desigual: tratar desigualmente o que é desigual, fazendo as diferenciações exigidas fática e axiologicamente, apelando para isso a *ratio legis*¹⁴

Destarte, faz-se necessário esclarecermos o que vem a ser lei especial e lei geral, com o intuito de constatarmos qual a importância desse critério ao caso em exame.

Marcelo Fortes Barbosa assim entende:

*[...] uma norma é especial se possuir em sua definição legal todos os elementos típicos da norma geral e mais alguns de natureza objetiva ou subjetiva, denominados especializantes. A norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim o *bis in idem*, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na geral (RJTJSP, 29:303).*

Norberto Bobbio, entretanto, possui o seguinte entendimento:

[..] lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória)¹⁵.

13 BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 92-94.

14 DINIZ, Maria Helena. Compêndio de Introdução à ciência do direito. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 482.

15 BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 96.

Nesse sentido, verifica-se que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 começaram a instituir o regime não-cumulativo para o PIS/Pasep e para a COFINS, assim como passaram a regular outros aspectos da legislação tributária.

Em seguida, fora criada a Lei nº 10.865/2004, modificando as leis supramencionadas, inserindo nelas múltiplas disposições relacionadas ao recolhimento monofásico, acrescentando ainda outras matérias tributárias, como por exemplo a constituição da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep nas importações.

Observando algumas das modificações inseridas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pela Lei nº 10.865/2004, tem-se que, no que diz respeito à alíquota utilizada no recolhimento monofásico, esta é a disposta na Lei nº 10.147/2000, que inseriu esta sistemática de recolhimento no ordenamento jurídico vigente.

Nesse sentido, tem-se que as leis nº 10.147/2000, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as modificações inseridas pela Lei nº 10.865/2004 dizem respeito aos regramentos fundamentais da sistemática de recolhimento monofásico.

Destarte, sob ponto de vista da classificação de lei geral e especial, assim como o objeto das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as modificações derivadas da Lei nº 10.865/2004, pode-se inferir que, no que diz respeito à sistemática de recolhimento monofásico, as referidas leis são consideradas especiais, uma vez que, conjuntamente com a lei nº 10.147/2000, estabeleceram, ajustaram e abalizaram o emprego da referida sistemática de recolhimento.

Em contrapartida, se analisarmos as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, de maneira isolada, observa-se que não regularam a matéria em questão de maneira exordial ou exaustiva, uma vez que precisam ser conectadas pela Lei nº 10.147/2000, logo podemos inferir que as leis analisadas não são especiais sobre o tema.

Portanto, pode-se afirmar que não existe uma legislação especial para a sistemática de recolhimento monofásico, uma vez que essa sistemática precisaria ser regulamentada em leis esparsas ao longo do tempo. Diante desse contexto, tem-se que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com modificações da Lei nº 10.865/2004, são normas gerais no que tange à sistemática do recolhimento monofásico do PIS e da COFINS, portanto, o critério da especialidade não nos será de grande valia uma vez que as normas analisadas são gerais.

Todavia, se considerarmos que, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, são especiais no que diz respeito à sistemática de

recolhimento monofásico, poder-se-ia empregar o critério da especialidade, chegando-se a conclusão que o quanto disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 prevalecem sobre artigo 17 da Lei 11.033/2004, ainda que esta última lei seja posterior às outras.

Nesse sentido dispõe a LINDB em seu artigo 2º, parágrafo 2º, ao afirmar que “*A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*”. Com isso, ao assim dispor, a LINDB priorizou o critério da especialidade em detrimento ao critério cronológico.

Diante desse cenário constata-se que, estamos ante a um conflito entre dois critérios de solução de antinomias jurídicas: o critério da especialidade e o cronológico. Diante desse conflito, a maioria da doutrina preza pela prevalência do critério da especialidade sobre o cronológico.

Maria Helena Diniz assim esclarece:

*Em caso de antinomia entre o critério da especialidade e o cronológico, valeria o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori specialis*, segundo o qual a regra da especialidade prevaleceria sobre a cronológica. (DINIZ, 2001, 50)*

Baseado nesse entendimento é que certos Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça, em algumas de suas decisões, entenderam a preponderância do critério da especialidade e, portanto, optaram pela não ocorrência da revogação tácita em questão.

Entretantes, Maria Helena Diniz, em outra passagem de sua obra, ao analisar esse conflito entre o critério cronológico e o da especialidade que preceitua que a lei posterior e geral não revoga a anterior, se especial, avalia que:

*Esse metacritério é parcialmente inefetivo, por ser menos seguro que o anterior²¹. A meta-regra *lex posterior generalis non derogat priori specialis* não tem valor absoluto, dado que, às vezes, certas circunstâncias presentes, a preferência entre um critério e outro não é evidente; conforme o caso, haverá supremacia ora de um, ora de outro critério. (DINIZ, 2001, 50)*

Em consonância com essa concepção Alf Ross assim discorre:

*[...] se houver inconsistência de norma especial anterior e norma geral posterior, a *lex specialis* pode, conforme o caso, prevalecer sobre a *lex posterior*; (...) A *lex posterior* apenas será aplicada se o legislador teve propósito de afastar a anterior. Todavia, nada obsta que tenha tido a intenção de incorporar a nova norma, de modo harmônico, ao direito existente. A decisão sobre qual das duas possibilidades deve ser aplicada ao caso concreto dependerá de uma resolução alheia ao texto. (destacamos) (DINIZ, 2001, p. 35 e 36.)*

Dessa forma, verifica-se que se o legislador objetivou abduzir a lei anterior, pode-se concluir que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 revogou tacitamente o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003. Entretanto, caso a interpretação do aplicador da lei for diversa, de forma que infira que o escopo foi agregar a lei de forma harmônica com a lei já existente, não contestando-a, chega-se à conclusão que a revogação tácita não ocorreu. Disso, depreende-se que nem os critérios de solução de antinomias são absolutos.

Insta acrescentar que os critérios interpretativos, apresentam a possibilidade de ser aplicados de forma independente ou conjugada, ou seja, ora se aplica um método, ora se aplica outro e, ora se aplicam múltiplos, inclusive porquanto os critérios de interpretação da legislação não são incongruentes entre si.

Carlos Maximiliano assim leciona:

Examina o texto em si, o seu sentido, o significado de cada vocábulo. [...] comparao com outros dispositivos da mesma lei, e com os de leis diversas, do país ou de fora. Inquire qual o fim da inclusão da regra no texto e examina este tendo em vista o objetivo da lei toda e do Direito em geral. Determina por este processo o alcance da norma jurídica, e, assim, realiza, de modo completo, a obra moderna do hermeneuta. (MAXIMILIANO, 1999, p. 10)

Por conta disso, constatamos que a ciência nos transporta, com mais vigor para o emprego do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, em prejuízo do preceituado no artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Entretanto, também pode-se chegar à conclusão em sentido oposto, porém dependerá de um maior esforço interpretativo.

Nessa mesma linha de raciocínio, insta avaliar que a razoabilidade e o critério do justo nos são extremamente úteis em circunstâncias como a que aqui se demonstrou. Maria Helena Diniz, sobre o critério do justo assim dispõe:

[...] o critério dos critérios para solucionar o conflito normativo seria o princípio supremo da justiça: entre duas normas incompatíveis dever-se-á escolher a mais justa. Isso é assim porque os referidos critérios não são axiomas, visto que gravitam na interpretação ao lado de considerações valorativas, fazendo com que a lei seja aplicada de acordo com a consciência jurídica popular e com os objetivos sociais. Portanto, excepcionalmente, o valor do justum deve lograr entre duas normas incompatíveis. (DINIZ, 2001, p. 52)

V. CONCLUSÃO

Por tudo isto, insta salientar nosso entendimento nessa acepção de que, precisamente, ao se abordar sobre COFINS e PIS/Pasep não há que se falar em incidência cumulativa, uma vez que sobrevêm sobre fatos independentes, não possuindo ligação entre a operação anterior com a ulterior, assim como acontece com o IPI e com o ICMS, por exemplo.

No que pese esse posicionamento, que não é acolhido pelo Poder Judiciário e é minoritário na doutrina, evidenciamos não existir antagonismo entre o regime não cumulativo da COFINS e do PIS/Pasep e a respectiva manutenção de créditos na sistemática de recolhimento monofásico dessas contribuições, ainda que as vendas tenham, sido efetuadas à alíquota 0 (zero) da COFINS o PIS/Pasep.

À vista disso, qualquer obstáculo para a manutenção de créditos, esse seria somente uma preferência legislativa e não consequência lógica da sistemática monofásica. Conferimos a heterogeneidade de disposições das decisões judiciais até aqui exaradas acerca do tema, assim como a vulnerabilidade e frivolidade dos argumentos de várias delas, notadamente no que tange às decisões que conceberam pelo não emprego do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 na proposição em exame.

Deveras, o Judiciário enfrentou de maneira simplória o tema alvo da presente investigação; a maioria das decisões se ativeram à arguição de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 se emprega exclusivamente para empresas insertas no regime de tributação designado REPORTO, sem ingressar muito no mérito. Concordamos que ansiávamos uma interpretação mais apurada do Poder Judiciário, notadamente porquanto nos leva a crer que é a interpretação que preponderara, posto que o Superior Tribunal de Justiça vem deliberando em um único sentido há uns certos anos, sem indicativo de nenhuma alteração.

Averiguamos, além disso, uma antinomia entre o artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. Entretanto, através do emprego dos critérios interpretativos para a solução de conflitos entre normas, entendemos que a antinomia examinada é tão-somente aparente, posto que o dentro do ordenamento jurídico nos é oferecido instrumentos para repará-la.

Além disso, em função do emprego desses critérios, assim como de outros métodos interpretativos tratados na pesquisa ora analisada, entendemos que a ciência do direito nos transporta de forma mais veemente para a constatação da revogação tácita do artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Conclui-se portanto, que depois de passar pela análise de tudo quanto exposto no presente trabalho, apreendemos que a partir da entrada em vigor da Medida Provisória nº

206/2004, em seguida convertida na Lei nº 11.033/2004, as vendas realizadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e do PIS/Pasep não impede a manutenção, pelo vendedor, dos créditos referentes a essas operações.

VI. BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n°. 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos; Rev. téc. Claudio De Cicco. 10ª ed. Brasília: UNB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. **Do Estado liberal ao Estado social**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder, **Revista Dialética de Direito Tributário n° 165**. Dialética. São Paulo. Junho 2009.

CUNHA PONTES, Helenilson. **Créditos de PIS/COFINS monofásico**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/37mx/creditos-do-piscofins-monofasico-helenilson-cunhapontes> Elaborado em 2006. Acesso em 10/10/2014.

DE PLÁCIDO E SILVA. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. **Vocabulário Jurídico**. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Editora Financeiras, 1964.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2008.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 1995.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2011.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 2009.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, vol. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações contábil, societária e fiscal** – São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18ª ed. Rio de Janeiro:Forense, 1999.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 26ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOUSA, Leandro Marins de. **Direito Internacional dos direitos humanos e tributação: Breve abordagem teórica**. In: PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos. Volume I**. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **O mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro, 2008.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

