



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PAULO ROBERTO RIBEIRO ROCHA**

**IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE  
INSUMOS NO CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS POR  
NORMA INFRALEGAL**

Salvador  
2015

**PAULO ROBERTO RIBEIRO ROCHA**

**IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE  
INSUMOS NO CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS POR  
NORMA INFRALEGAL**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, em Salvador/BA, como requisito parcial para obtenção do Certificado de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário.

Salvador  
2015

## RESUMO

O presente trabalho possui o objetivo de esclarecer a impossibilidade de limitação ao conceito de insumos por norma infralegal para fins de creditamento de PIS e COFINS. Isto porque, a legislação infralegal pátria, em que pese o equivocado posicionamento da Receita Federal do Brasil, não deveria dispor sobre o conceito de insumos, tendo em vista que sua função precípua consiste na explicitação e na regulamentação das disposições de determinada lei, não podendo inová-la, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade. Desta forma, a temática proporciona relevantes debates nos campos doutrinários e jurisprudenciais, desde a interpretação e aplicabilidade do princípio da não cumulatividade sobreposto ao PIS e à COFINS, nos termos constitucionalmente propostos, à correta definição do conceito de insumos para fins de creditamento. Neste sentido, procurou-se estabelecer conclusões acerca da competência para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento na seara da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

**Palavras-chave:** PIS; COFINS; Não cumulatividade; Creditamento; Insumos; Princípio da estrita legalidade; Limitação do poder de legislar.

## **ABSTRACT**

*This thesis intends to clarify why restricting the concept of an input through normative rules for the credit entitlement of PIS and COFINS is not possible. This occurs due to domestic regulations, despite the incorrect stance adopted by the Brazilian internal revenue service, which should not provide by any mean the concept of an input, given that an ordinary rule primary role is to identify and regulate, but never to alter the provisions set in an existing law, under penalty of offense to the principle of strict legality. This matter, therefore, gives rise to relevant debates in the legal literature and courts, which range from the interpretation and applicability of the PIS & COFINS principle of non cumulative mandates under the terms set in the Brazilian Constitution, to the correct definition of an input for crediting purposes. In this sense, the objective is to reach a conclusion regarding who has the jurisdiction to determine the meaning of those creditable inputs that fall into the non-cumulative taxation of PIS and COFINS.*

**Keywords:** *PIS; COFINS; non-cumulative taxation; credit entitlement; input; principle of strict legality; restraint of the power to legislate.*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>2 DO REGIME NÃO CUMULATIVO APLICADO AO PIS E À COFINS</b> .....	8
2.1 DA NÃO CUMULATIVIDADE COMO LIMITE OBJETIVO.....	9
2.2 DA PLURICIDADE DE REGIMES NÃO CUMULATIVOS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.....	11
<b>3 DA TOMADA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO</b> .....	17
3.1 DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE INSUMOS PELAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS .....	18
<b>3.1.1 Do Processo Cognitivo para Definição do Conceito de Insumo</b> .....	19
<b>3.1.2 Da Conformidade com o Fato Jurídico Sujeito à Tributação</b> .....	20
3.2 DA ILEGAL LIMITAÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS POR NORMA INFRALEGAL .....	22
3.3 DO POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA JURISPRUDÊNCIA.....	26
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	31
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	33

## 1 INTRODUÇÃO

A partir da instituição da não cumulatividade das contribuições sociais, por meio das Leis Federais n° 10.637/02 e 10.833/03, e o consequente recepcionamento pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, após a edição da Emenda Constitucional n° 42/2003, que acrescentou o §12 ao artigo 195 da Carta Magna, surgiram inúmeras divergências acerca da sua operacionalização, bem como dos créditos efetivamente passíveis de aproveitamento.

Tendo em vista se tratar de sistemática diametralmente oposta àquela aplicada aos demais tributos brasileiros sujeitos ao regime da não cumulatividade, a propósito do IPI e do ICMS, que se baseiam no aproveitamento de créditos em cada operação para dedução nas etapas seguintes, de forma a evitar a indesejada superposição de cargas tributárias, a problemática em relação às contribuições para o PIS e à COFINS reside, primordialmente, na inexistência de previsão expressa no texto constitucional acerca do modo de operacionalização da sistemática, na indagação acerca da eficácia normativa na determinação das hipóteses passíveis de geração de créditos por norma infraconstitucional e, em especial, no que concerne ao presente estudo, na aplicação do termo insumo, como um critério amplo, porém objetivo, que dever ser interpretado em razão dos dispêndios intrinsecamente ligados à atividade empresarial, sem qualquer limitação por norma de caráter convergente ou por normas infralegais.

Neste contexto, a respeito da referida inovação, diante da clara brecha normativa, o procedimento para aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS conferidos pelas leis ordinárias foi, ilegal e abusivamente, regido por Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil, que acabaram por mitigar consideravelmente o alcance dos créditos passíveis de aproveitamento pelos contribuintes e, conseqüentemente, aumentaram indevidamente a carga tributária, impedindo a concretização da própria sistemática da não cumulatividade.

Considerando a conduta equivocada praticada pelo fisco federal, o presente trabalho busca demonstrar que o conceito de insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS no regime não cumulativo, deve ser interpretado em conformidade com a base de cálculo das contribuições, não podendo ser limitado por norma infralegal derivada de tributos com bases de cálculo diversas, sob pena de grave ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Não obstante, analisando-se a incidência das referidas contribuições sociais e o regime da não cumulatividade, na forma que lhes deve ser aplicado, respaldado pela interpretação teleológica da legislação tributária vigente, e em respeito ao princípio da estrita legalidade, é possível estabelecer com maior propriedade o objetivo da norma na permissão da tomada de créditos de PIS e COFINS em relação aos insumos.

Para alcançar tal fim, procurou-se analisar os principais aspectos acerca do presente tema, a partir da legislação que rege a matéria, bem como do controverso posicionamento doutrinário e jurisprudencial pátrios.

Portanto, a discussão do tema revela-se de grande significado, na medida em que busca demonstrar a impossibilidade da limitação do conceito de insumos por norma infralegal, no que tange ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS por contribuintes inseridos no regime não cumulativo.

## 2 DO REGIME NÃO CUMULATIVO APLICADO AO PIS E À COFINS

Considera-se tributo não cumulativo aquele cuja incidência ocorre apenas sobre o valor agregado em cada operação. Deste modo, sem desconsiderar as análises doutrinárias acerca do tema, por meio das quais se distingue tributos sobre valor agregado e tributos não cumulativos, o objetivo de ambas as modalidades é igual, qual seja, “garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido de cada operação”<sup>1</sup>.

A não cumulatividade pode ser considerada uma modalidade de apuração dos tributos que possui o fito de impedir o efeito “em cascata”, isto é, evitar a incidência do tributo sobre bases já tributadas anteriormente. Portanto, a não cumulatividade é aplicada a tributos considerados plurifásicos, aqueles cuja incidência ocorre ao longo da cadeia de comercialização de determinado produto ou serviço.

A relevância de se estudar os aspectos desta modalidade de incidência reside na necessidade de se apurar corretamente os créditos oriundos de bens e serviços utilizados como insumos na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> acerca do tema, tem-se que:

Diversamente do que pode parecer à primeira vista, a introdução da não cumulatividade no regime jurídico de um imposto não tem por objetivo a redução do ônus que esse imposto representa sobre o preço do produto, embora, em algumas situações, isto possa ocorrer. O maior ou menor ônus resulta dos elementos materiais quantificadores do imposto, em especial de sua alíquota. O verdadeiro objetivo da não cumulatividade é tornar conhecido o ônus decorrente do imposto, independentemente do número de operações realizadas com a mercadoria desde a sua produção até o consumo.

Tratando-se especificamente do regime não cumulativo aplicado às contribuições sociais, vislumbrava-se uma redução na carga tributária das empresas contribuintes destes tributos, tendo vista se tratar de uma medida adotada para beneficiar economicamente as referidas empresas.

Diante de tamanha importância para o cenário econômico do país e de sua relevância para o sistema tributário nacional, faz-se necessária uma análise acerca da natureza jurídica da não cumulatividade.

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

## 2.1 DA NÃO CUMULATIVIDADE COMO LIMITE OBJETIVO

Levando-se em consideração a relevância da natureza jurídica da não cumulatividade para a compreensão da presente pesquisa e, antes mesmo de adentrar ao cerne da questão, importa destacar as principais diferenças entre as seguintes espécies normativas: princípios e regras.

A respeito do tema, vale destacar a lição de Ronald Dworkin<sup>3</sup>, segundo a qual os princípios se diferenciam das regras na medida em que não determinam uma decisão. O autor sugere uma diferenciação entre princípios e regras a partir da análise de solução de conflitos entre normas de mesma natureza. No caso dos princípios, sua importância relativa, isto é, “o seu peso (*dimention of weight*), indicará, na hipótese de um conflito com outro princípio, qual deverá prevalecer. O critério decisório obedecerá à dualidade ‘mais’ ou ‘menos’.” De outro lado, na hipótese de um conflito entre regras, “o acatamento de uma implicará a invalidade de outra (*all or nothing*)”.

A partir desta distinção estabelecida por Dworkin, levando-se em consideração a análise de conflitos entre normas de mesma natureza, importa examinar uma hipótese de conflito entre um determinado princípio e uma regra de mesma natureza para identificação da prevalência de uma das prescrições. De acordo com os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto<sup>4</sup>:

Genericamente, é possível afirmar que aqueles que predicam o caráter preeminente dos princípios concluirão pela prevalência destes em relação às regras. Diversamente, se se entender que os princípios estatuem deveres de otimização, abrem-se ensanchas para a sustentação da aplicação da regra em detrimento da dicção principiológica.

Antes de firmar qualquer posição sobre esta discussão, torna-se imprescindível um exame acerca da distinção entre os valores e os limites objetivos.

Em decorrência da análise semântica a respeito do vocábulo “princípio”, Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> aponta quatro diferentes formas para sua utilização, quais sejam:

a) Como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

---

<sup>3</sup> Ronald Dworkin APUD Paulo Ayres Barreto. BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13-14.

<sup>4</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2013, p. 15.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.

Observa-se, portanto, que a distinção entre princípios que abarcam valores e princípios que prescrevem limites objetivos, associada à própria definição de princípio, possibilitam enfrentar de forma mais segura os conflitos que envolvem princípios e regras.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> questiona se a não cumulatividade seria um valor constitucional ou um limite objetivo que, segundo o autor, diferenciam-se dos valores na medida em que são estipulados para alcançar determinados fins. O princípio da não cumulatividade dista, portanto, de ser um valor. “É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediante, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc”. Segundo o autor, a não cumulatividade:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo.<sup>7</sup>

Nesse mesmo sentido, André Mendes Moreira<sup>8</sup> preleciona que “os nobres fins da não cumulatividade denotam o seu cariz de princípio, que se exterioriza por meio da regra de abatimento do imposto pago nas operações anteriores”. Portanto, deve-se considerar a não cumulatividade o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra.

Ao seu turno, Humberto Ávila<sup>9</sup> propõe a seguinte distinção entre as referidas normas jurídicas:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Ainda sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri<sup>10</sup> ensina que os princípios seriam aquelas normas responsáveis por indicar valores do ordenamento jurídico que, para o Direito Tributário, servem como vetores para o seu conhecimento.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 326.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 326.

<sup>8</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 122-123.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 85.

Em que pese à divergência doutrinária sobre a hierarquia da norma que instituiu a não cumulatividade, bem como seu atributo de princípio ou regra, deve-se ressaltar que, de acordo com as lições de Humberto Ávila<sup>11</sup>, pode-se extrair de um dispositivo uma norma que se reveste de características de princípio ou regra, de modo que, qualquer análise pragmática do texto constitucional poderia indevidamente e ilegalmente limitar o fim para o qual a própria sistemática foi instituída.

Deste modo, há que se estabelecer uma diferença entre princípio (limite objetivo) e sistemática, uma vez que o princípio atribui força cogente e imperativa que deve ser observada, ao passo que a sistemática apenas se traduz no *modus operandi* da não cumulatividade, ou seja, a maneira pela qual será aplicada a técnica de operacionalização, de modo a evitar a sobreposição de tributos e contribuições.

Acertado parece, portanto, o entendimento no sentido de que a não cumulatividade, como limite objetivo da qual emanam ordens que deverão ser observadas no mundo fático, reveste-se de caráter forte e superabilidade difícil, conforme lições de Humberto Ávila<sup>12</sup>, de modo que “as regras, porque estabelecem deveres pretensamente definitivos, eliminam ou diminuem sensivelmente a liberdade apreciativa do aplicador”, evitando, portanto, seu sopesamento em eventual confronto com princípios.

## 2.2 DA PLURICIDADE DE REGIMES NÃO CUMULATIVOS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

A fim de se alcançar a eficácia plena do princípio da não cumulatividade, sua aplicação deve ocorrer sobre tributos plurifásicos, conforme mencionado anteriormente, que gravem vários estádios de circulação de riquezas. Diante desta afirmação, infere-se que a não cumulatividade clássica existe no ordenamento jurídico pátrio para ser aplicada nos casos do IPI e do ICMS. Já nos casos do PIS e da COFINS, que incidem sobre a receita bruta e são devidos na importação, “o núcleo mínimo do princípio da não cumulatividade deverá ser observado no que for compatível com as citadas contribuições, mas os seus efeitos clássicos – (...) – não

---

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 287.

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 94.

serão alcançados”<sup>13</sup>. Isto porque, a regra-matriz de incidência das exações ora mencionadas é incompatível com os fins almejados pela não cumulatividade.

Continuando a lição de André Mendes Moreira:

Vale ainda lembrar que o PIS e a COFINS foram tornados não cumulativos por leis ordinárias (respectivamente, pela Lei n. 10.637/02, precedida pela MP n. 66/02 e pela Lei 10.833/03, precedida pela MP n. 135/03). A Emenda Constitucional n. 42/03 é, dessarte, posterior à criação do regime não cumulativo dessas exações. Contudo, a partir do momento em que a Constituição passou a determinar expressamente que a não cumulatividade deve ser aplicada às contribuições sobre a receita bruta, ela ganhou foros de princípio também para o PIS/COFINS.<sup>14</sup>

Neste sentido, importa destacar que o mecanismo de apuração do *quantum debeatur* do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade é diferente daquele aplicado ao ICMS e ao IPI. “A não cumulatividade das contribuições em tela consiste em mera técnica de quantificação do montante devido, não havendo, portanto, translação jurídica do ônus fiscal ao contribuinte de *facto*”<sup>15</sup>. Afinal, o PIS e a COFINS não são considerados tributos plurifásicos, mas sim contribuições que gravam a receita bruta das empresas contribuintes.

Frisa-se que à época em que as Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03 foram editadas, não havia qualquer previsão constitucional para a implementação do regime não cumulativo aplicado às referidas contribuições sociais. Somente após a promulgação da Emenda Constitucional 42/2003, por meio da qual foi inserido o § 12 ao artigo 195 da Carta Magna, admitiu-se a existência em âmbito constitucional da aludida técnica de apuração.

Diante do exposto, vale destacar a lição de Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>16</sup>, segundo a qual:

(...) a não cumulatividade prevista para tais contribuições é criação legal, não se tratando de desdobramento de qualquer regra constitucional. Em outras palavras: foi o legislador infraconstitucional quem gizou o perfil dessa modalidade, a qual não decorre de mandamento constitucional. É impossível, pois, defender a existência em nosso ordenamento de uma ‘não cumulatividade constitucional’, absoluta, prevista para o ICMS e o IPI, e uma ‘não cumulatividade legal’, relativa, admitida para o PIS e a COFINS.

Resta clara a existência de distinção entre a figura da não cumulatividade estabelecida na Constituição da República para o ICMS e o IPI e o perfil que lhe foi atribuído no que tange à contribuição para o PIS e à COFINS. Portanto, “não é possível afirmar que todo tributo não cumulativo é tributo indireto. Depende do tipo de não cumulatividade. Em relação àquela que

---

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 126.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 127.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 427.

<sup>16</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. In *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 361.

alcança os impostos plurifásicos a resposta é positiva. Caso esteja relacionado aos monofásicos, tratar-se-á de tributo direto”<sup>17</sup>.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé<sup>18</sup>, a não cumulatividade “é princípio constitucional de aplicação obrigatória ao IPI (art. 153, II), ICMS (art. 155, II, § 2º, I), impostos residuais (art. 154, I) e contribuições residuais (art. 195, § 4º), sendo facultativa a submissão, a esse princípio, das contribuições para a seguridade social” que incidem sobre a receita ou faturamento e sobre a importação.

O princípio da não cumulatividade, que, como anteriormente prescrito, trata-se de um limite objetivo ou, para outros doutrinadores, regra, previsto constitucionalmente no art. 153, II, no qual se encontra prevista a compensação do imposto ou contribuição devida em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores, inicialmente previsto para aplicação no IPI e no ICMS, possui o condão de evitar a tributação em cascata.

Em relação ao PIS e à COFINS, a não cumulatividade não possui previsão expressa em texto constitucional, de forma que ficou a cargo do legislador ordinário estabelecer os critérios para sua aplicação, inclusive sobre as atividades empresariais que ficariam sujeitas à referida sistemática.

Deste modo, após a edição das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe ao art. 195 da Carta Magna, status constitucional à não cumulatividade, para fins de mero reconhecimento da regra prevista nas leis ordinárias que, por sua vez, dispensou maiores questionamentos quanto a sua definição, em vista do conceito previamente instituído para o IPI e o ICMS. Entretanto, há uma clara diferença entre a não cumulatividade no modo como foi instituída para o IPI e o ICMS pela Constituição da República e no modo como deve ser aplicada ao PIS e à COFINS para atingir os mesmos fins constitucionalmente propostos.

De acordo com José Eduardo Soares Melo<sup>19</sup>, a não cumulatividade tributária é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade, constituída e permeada de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica principal, para apuração do *quantum*

---

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 362.

<sup>18</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

<sup>19</sup> MELO, José Eduardo Soares de. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

*debeatur*, ocorresse mediante o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação, correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos, mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período.

É importante ressaltar que a submissão ao princípio da não cumulatividade, no que tange às contribuições sociais, não é obrigatória a todos os setores de atividade econômica, ao contrário do IPI e do ICMS. Há, portanto, uma distinção quanto ao seu conteúdo e abrangência, a depender da natureza do tributo.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 10 de dezembro de 2003, que acrescentou o § 12 ao artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a não cumulatividade do PIS e da COFINS, que havia sido instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a ter disposição constitucional que autoriza o legislador a definir os setores de atividade econômica submetidos ao princípio da não cumulatividade.

Entretanto, restou omissa o constituinte quanto ao modo de operacionalização da não cumulatividade, visto que a Carta Magna somente disciplinou a técnica a ser aplicada ao IPI e ao ICMS, determinando, para tanto, a compensação do imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. Nas outras hipóteses, como é o caso das contribuições sociais, verifica-se que o constituinte deixou a cargo do legislador infraconstitucional a eleição do modo de operacionalização.

Neste ponto, é importante destacar a diferenciação dos métodos de apuração do IPI e do ICMS em relação às contribuições sociais, dentro do sistema da não cumulatividade, como condição para o nascimento dos créditos de PIS e COFINS.

Verifica-se que a técnica prescrita em lei e utilizada em relação às contribuições sociais se resume à apuração do valor devido a título de contribuição para o PIS e COFINS, com aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, para desconto do crédito correspondente à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de bens, serviços e despesas incorridos no mês.

Este método de apuração autoriza o desconto de valores, independente da correspondente exigência tributária nas fases que antecederam a operação tributada.

Ou seja, não há qualquer compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com os devidos nas operações subsequentes, como ocorre na técnica aplicada ao IPI e ao ICMS, além

do que, nos casos das contribuições sociais se adota o sistema de “crédito financeiro”, devendo ser consideradas todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade empresarial, de forma a torná-la possível, independentemente de suas destinações.

Esta última assertiva encontra fundamento nos preceitos normativos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, especialmente em seu artigo 3º que não vincula a entrada de mercadoria ou serviço à sua posterior saída, mas exigem, tão somente, que os bens e serviços sejam utilizados na atividade empresarial. Em outras palavras, a geração de crédito não advém somente dos elementos que se incorporam ao produto da atividade empresarial, mas também todos os gastos incorridos, necessários à realização destas atividades. Tanto assim, que são reconhecidos créditos decorrentes de despesas com aluguéis, energia elétrica, vale-transporte, vale-refeição, etc.

Sobre o tema, oportunamente se manifestou José Antônio Minatel<sup>20</sup> estabelecendo diferenças operacionais na sistemática da não cumulatividade das contribuições incidentes sobre a receita, em relação ao ICMS e ao IPI, dispondo que:

A técnica adotada para neutralização da incidência do IPI e ICMS, que são impostos que gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes do esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que acontece com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias.

Desta forma, insta destacar que a acepção do vocábulo “não cumulatividade” prescrito na Constituição da República não é singular aos tributos e contribuições, tendo em vista que não se pode obter o sentido da norma pela sua literalidade, ou replicar-lhe na forma como posta em razão de outros tributos, cujas realidades distam da real essência das contribuições sociais. Deve-se, de outro modo, extrair o verdadeiro significado da não cumulatividade por meio da conjunção entre a sua finalidade – neutralidade tributária – e as demais normas que compõem o sistema normativo, em especial atenção aos elementos de formação e métodos de tributação que lhe são peculiares.

Significa dizer que, em matéria de contribuição ao PIS e da COFINS, o legislador ordinário tem competência para escolher o regime de sua incidência (se cumulativo

---

<sup>20</sup> MINATEL, José Antônio. Conceito de Receita e Regimes de Apuração da COFINS, Porto Alegre: Escola da Magistratura do TRF – 4ª Região, 2006 (Caderno de Direito Tributário: Módulo 1).

ou não cumulativo), assim como para delinear os seu contornos, alíquotas, base de cálculo, critério de dedução de créditos, etc.), desde que respeitados os limites mínimos do texto constitucional e, também, os limites do poder de legislar.

Corroborar a afirmação de que a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não possui estatura constitucional o fato de que o § 12 do art. 195 não fornece nenhum elemento para que o legislador operacionalize essa sistemática de tributação das contribuições sociais, não definindo quais seriam os itens geradores do direito à dedução, tampouco a forma ou técnica desta dedução, diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS.<sup>21</sup>

A partir destas ponderações, pode-se concluir que a não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS não tem como fonte a Constituição Republicana, mas sim a lei. Para corroborar este entendimento, esclarece-se que o §12 do art. 195 busca, veementemente, evitar a oneração econômica “continuada”, numa mesma cadeia produtiva ou de circulação.

Não obstante, deve-se informar sobre a existência de diversos métodos de cálculo que possibilitam a exigência de tributos não cumulativos. Aquele que merece maior destaque no tema aqui estudado é o método indireto subtrativo que se caracteriza por determinar o valor devido considerando a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota que corresponde às entradas. Esta, por sua vez, é a sistemática aplicada ao ICMS e ao IPI.

O referido método de cálculo possui duas variantes, quais sejam: o método de subtração “base sobre base” e o de “imposto sobre imposto”. A diferença entre estas duas variantes consiste na ideia de que a primeira, aplicada ao PIS e à COFINS, pode ser operacionalizada deduzindo-se da base de cálculo o valor do tributo devido considerando a base anterior. Já no caso da segunda, calcula-se o valor devido deduzindo-se do tributo a pagar o imposto que incidiu nas etapas anteriores.

---

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da; SANTOS, Ramon Tomazela. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013, p. 189-190.

### 3 DA TOMADA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

O recolhimento do PIS e da COFINS, pelo regime não cumulativo, proporciona o aproveitamento dos créditos que lhes são permitidos, abatendo-os dos débitos mensalmente apurados, evitando a superposição de cargas tributárias e a incidência das contribuições sobre valor que já serviu de base em fase anterior do processo econômico.

No que tange à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, cabe pontuar que a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, bem como a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, instituíram determinadas medidas para implementação da cobrança não cumulativa destas contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, com fito de desonerar o processo produtivo de determinada empresa ou a atividade fim de um determinado prestador de serviço, evitando a incidência continuada das contribuições sobre as receitas que compõem o valor final de determinado bem ou serviço.

A respeito do tema, Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup> leciona que:

Com o objetivo de implantar o regime da não cumulatividade à contribuição para o PIS e à COFINS, as Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 permitem que do valor devido a título de PIS e COFINS sejam deduzidos créditos, calculados com base no custo das aquisições de bens e serviços, bem como das despesas incorridas, todos esses valores necessários à atividade da pessoa jurídica.

Partindo desta regra, a pessoa jurídica optante pelo regime da não cumulatividade, pode aproveitar créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, dentre outros previstos no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Importa destacar que “a relação jurídica de direito ao crédito (também denominado ‘abatimento’ ou ‘desconto’) nasce como eficácia do fato da aquisição de bens e serviços e da sujeição a despesas relacionadas com a atividade do contribuinte”<sup>23</sup>. No que tange à maneira pela qual se calcula o referido crédito no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, em apertada síntese - desconsiderando-se, momentaneamente, as discussões acerca dos métodos -, aplicam-se as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, não importando se os bens, serviços e despesas sofreram oneração por alíquota equivalente previamente.

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 830.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 831.

### 3.1 DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE INSUMOS PELAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS

Partindo-se da premissa de que o regime não cumulativo aplicado ao PIS e à COFINS foi instituído mediante Leis Ordinárias e, tão somente, reconhecido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 com a edição da Emenda Constitucional n° 42/2003, de modo que, inclusive, a técnica adotada para a efetivação da “não cumulatividade” ficou a cargo do legislador infraconstitucional, há que se reconhecer que os critérios de apuração das contribuições sociais e o rol de hipóteses que geram o direito ao crédito também são passíveis de definição pela legislação ordinária, desde que respeitadas as balizas mínimas traçadas pelo texto constitucional, em especial as limitações ao poder de legislar.

Deste modo, a tomada de créditos de insumos (bens e serviços) possui fundamento de validade no artigo 3º, II da Lei n° 10.637/2002 e artigo 3º, II da Lei n° 10.833/2003, consoante a seguinte redação:

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

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n° 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.

Observa-se que o legislador ordinário somente trouxe a expressão insumos, como sendo elemento ensejador de direito a créditos, sem defini-los com precisão, ficando esta tarefa a cargo do intérprete, segundo os preceitos da hermenêutica.

Preliminarmente, ante a prévia exposição acerca da hialina diferença entre os regimes não cumulativos aplicados aos tributos e às contribuições, é preciso ter em mente que não se pode pretender adotar a mesma conceituação de insumo dada pela legislação do IPI ou ICMS às contribuições sociais aqui tratadas, em razão das distintas metodologias que lhes são aplicadas, obviamente, decorrentes da devida consideração das bases de cálculo pertinentes.

Deste modo, a fim de perquirir o real alcance do vocábulo “insumo” prescrito nas Leis Ordinárias, em que pese a existência de um conceito universal, é necessária a dissociação dos entendimentos preconcebidos e utilizados em normas estranhas à matéria, interpretando-se o dispositivo legal por meio de amplo processo cognitivo e em conformidade com o fato jurídico sujeito à tributação.

### 3.1.1 Do Processo Cognitivo para Definição do Conceito de Insumo

Considerando que a simples leitura do dispositivo não é suficiente para a compreensão da norma jurídica, é dever do intérprete se apoiar nas diversas técnicas de interpretação postas à disposição, para definir o verdadeiro alcance do termo “insumo”. Neste ponto, há que se relevar a importância do contexto em que o termo foi utilizado, qual seja, a instituição de uma sistemática que visa à coibição da tributação em cascata, sem qualquer apego à literalidade, sob pena de desvirtuar sua própria finalidade.

Portanto, a despeito da intenção do legislador na instituição de um regime não cumulativo para as contribuições sociais e a clara distinção nas sistemáticas aplicadas aos tributos e às contribuições, o que se pretende não é delimitar o termo “insumo” a partir, meramente, das próprias convicções e intenções do intérprete, mas desvendar a verdadeira *mens legis* por meio dos métodos positivados no sistema jurídico brasileiro.

Tendo em vista que as multicitadas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 não discorrem sobre qualquer restrição ao conceituar insumos, fazendo expressa referência aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, depreende-se, claramente, a intenção de açambarcar todos os dispêndios para o desenvolvimento da atividade empresarial, aproximando-se, com a devida cautela, muito mais aos requisitos de custos e despesas operacionais previstos nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999.

Confirmando o entendimento acima mencionado, José Eduardo Soares de Melo<sup>24</sup> prenota que “a redução e a limitação ao conceito de insumos distorce a natureza dos bens empresariais, e não têm como fundamento de validade o desígnio constitucional consistente em evitar a superposição de cargas tributárias”, que, como já exposto, é objetivo singular nas duas sistemáticas existentes.

Tendo o legislador oportunidade para excepcionar os gastos que não gerariam créditos, como o fez ao tratar dos bens, serviços e despesas pagas à pessoa jurídica domiciliada no exterior, bem como em relação aos valores de mão de obra pagos à pessoa física, não se pode subtender da norma qualquer limitação ao conceito de insumo, seja em razão da intenção do legislador ou pela vontade da lei.

---

<sup>24</sup> MELO, José Eduardo Soares de. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

Portanto, ante a ausência de um conceito expresso em lei, o limite ao termo “insumo” deverá ser encontrado mediante a análise da materialidade das contribuições e os gastos incorridos pelo contribuinte, na busca pela efetiva desoneração da cadeia produtiva.

Seguindo esta linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado<sup>25</sup> prenotou que:

Insumo, nesse contexto, será tudo aquilo adquirido, e tributado, como forma de propiciar a receita submetida a tributação. Limitar este conceito implicaria gerar a acumulação do tributo, algo que o legislador até pode fazer, desde que em relação àqueles submetidos às alíquotas de 3% e 0,65%, respectivamente, e que não têm que cumprir tantas obrigações acessórias. Não lhe é lícito, porém, restringir o aludido conceito, que é inerente à adoção da não cumulatividade em contribuições com base impositiva tão ampla, mantendo os ônus decorrentes da sistemática, notadamente as alíquotas 7,6% e 1,65%.

Corroborando com este entendimento, observa-se o que ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup>:

Considerando que a não cumulatividade, na forma constitucionalmente prevista, não admite limitações e condicionamentos, é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito, consoante as Leis números 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser interpretado de forma restrita, assim como as vedações ali relacionadas não são susceptíveis de interpretação extensiva.

Destacada a ausência de limitação do termo insumo pelas leis ordinárias e pela Carta Magna, bem como a necessária interpretação da *mens legis*, afastando os conceitos preconcebidos em normas inapropriadas à hipótese tributária, passa-se a enfrentar o liame que permite a identificação dos insumos sujeitos a creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

### **3.1.2 Da Conformidade com o Fato Jurídico Sujeito à Tributação**

Como visto alhures, a não cumulatividade prescrita na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não é uniforme, tendo em vista que a almejada desoneração da cadeia produtiva ou mitigação da tributação em cascata somente poderá ser atingida mediante a adoção de técnicas distintas para os tributos e contribuições.

Deste modo, a sistemática da não cumulatividade adotada deve estar em consonância com a natureza e o fato gerador do tributo ou contribuição sujeitado à referida técnica, para que atenda ao fim proposto.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

A cláusula da não cumulatividade não consubstancia mera norma programática, nem traduz simples recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, pois trata de direito público subjetivo oponível à Fazenda, bem como obrigação cometida ao contribuinte.<sup>27</sup>

Isso quer dizer que não se podem aplicar, indistintamente sem fundamento jurídico válido, concepções inerentes aos fatos geradores do IPI às contribuições sociais, tendo em vista que o pressuposto de fato do PIS e da COFINS é a receita ou faturamento, o que não guarda relação direta com o processo produtivo.

Assim, caso se adote entendimento contrário ao defendido neste trabalho, haverá desconsideração da legislação pátria (que prevê a possibilidade de creditamento de insumos), para adotar-se, sem qualquer base legal, as regras somente aplicáveis ao IPI e ao ICMS.

Portanto, o objetivo deste tópico é demonstrar a delimitação do termo insumo, a começar pela sua necessária definição dentro das regras procedimentais da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Ante a indissociabilidade da norma em relação aos fatos a que se refere e os valores adotados pelo ordenamento jurídico, a amplitude de determinado preceito normativo passa a ser determinado nas suas razões e objetivos. Deste modo, de acordo com Marco Aurélio Greco<sup>28</sup>, “passou a assumir relevância, como cerne da tributação, a ideia de ‘função’ a ser desempenhada pelo tributo na medida em que a realidade dos fatos e a finalidade da exigência passam a ser seus parâmetros de análise”.

Por este motivo, o termo “insumo” está intrinsecamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se encontra inserido, devendo-se se levar em consideração o próprio sentido do vocábulo, seja o econômico, o físico ou funcional, e sua compatibilidade com a ideia evocada pela sistemática, viabilizando a determinação do *quantum* a ser recolhido em função do pressuposto de fato da existência do tributo ou da contribuição.

Acertada, portanto, a definição dada por Marco Aurélio Greco, ao dispor que:

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quanto a atividade ou a utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Isto significa dizer que, porquanto a não cumulatividade do IPI e do ICMS possui como referencial constitucional o produto (objeto físico), deverá ser considerado insumo somente

<sup>27</sup> MELO, José Eduardo Soares de. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

<sup>28</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 6, n. 34, jul./ago. 2008.

aquilo que possuir relação funcional determinante. De outro lado, o referencial constitucional das contribuições é a produção ou fabricação, ou seja, a atividade ou o processo, sendo considerado insumo todos os elementos físicos ou funcionais que gerem dispêndios inerentes ao processo formativo, que ensejará a receita a ser tributada pelas contribuições.

### 3.2 DA ILEGAL LIMITAÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS POR NORMA INFRALEGAL

É patente o equívoco da Receita Federal do Brasil na edição das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 que pretendem enquadrar como insumo, tão somente, a matéria prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Verifica-se que as situações supracitadas não guardam qualquer relação com a sistemática do creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme esposto anteriormente.

É sabido que o princípio da não cumulatividade utilizado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não é uniforme, devendo a sistemática adotada estar em consonância com a natureza e o fato gerador do tributo sujeitado à referida técnica, para que atenda ao fim legalmente proposto.

Nas palavras de José Eduardo Soares Melo<sup>29</sup>,

A cláusula da não cumulatividade não consubstancia mera norma pragmática, nem traduz simples recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, pois trata de direito público subjetivo oponível à Fazenda, bem como obrigação cometida ao contribuinte.

Isso quer dizer que não podem ser aplicadas, indistintamente e sem fundamento jurídico válido, concepções inerentes aos fatos geradores do IPI às contribuições sociais, tendo em vista que o pressuposto de fato do PIS e da COFINS é a receita ou faturamento, o que não guarda relação direta com o processo produtivo.

Indo ao encontro dos argumentos acima delineados, destaca-se, mais uma vez, que, caso se adote o entendimento da Receita Federal do Brasil, haverá descon sideração da legislação

---

<sup>29</sup> MELO, José Eduardo Soares de. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

pátria (que prevê a possibilidade de creditamento de insumos), para adotar-se, sem qualquer base legal, as regras somente aplicáveis ao IPI.

Não há, portanto, dúvidas acerca da total ilegalidade empreendida pela Receita Federal do Brasil que, a despeito da redação legal, pretende afastar a tomada de crédito derivado de insumos essenciais ao desenvolvimento das atividades de diversos contribuintes e que possuem total respaldo na legislação de regência da matéria.

Como bem dispôs Marco Aurélio Greco<sup>30</sup>:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos.

Com efeito, uma reação química pode demorar alguns milissegundos, e o que nela for utilizado será visto como “insumo”, mas a obtenção de um vinho “envelhecido 10 anos” só será possível se transcorrer esse tempo! Portanto, o que for utilizado para viabilizar o envelhecimento (ainda que 3, 5 ou 8 anos antes de sua venda) também configurará um insumo desde que atendidos os requisitos de inerência e da relevância para a atividade que é coroada com a obtenção e venda do bem ou produto final.

É absurda a pretensão de tributar os insumos adquiridos por determinados contribuintes, sob as infladas alíquotas de 7,6% e 1,65%, e, logo após, impedir a tomada de créditos e a própria concretização da sistemática da não cumulatividade. Como destacou Hugo de Brito Machado<sup>31</sup>:

Na verdade, coma destaca Humberto Ávila, o legislador até pode ser livre para adotar, ou não, a sistemática da não cumulatividade. Mas ele não é livre para ser, ou não, coerente.

(...) Não existe a opção de fazê-lo pela metade, impondo ao contribuinte os ônus decorrentes da sistemática, mas negando-lhe os bônus correspondentes.

Dentre as desvantagens atribuídas à sistemática da não cumulatividade, está o aumento do ônus tributário, em razão das alíquotas diferenciadas (bem superiores ao do regime cumulativo) e do incremento na complexidade da legislação e das obrigações acessórias a serem observadas e cumpridas pelos contribuintes. Isto se traduz num custo indireto no cômputo da carga tributária, relacionado ao assessoramento no cumprimento destas obrigações e às altas multas impostas no caso de meros equívocos.

Portanto, falta coerência na conduta adotada pelo Fisco, ao passo que, permitindo a adoção da sistemática da não cumulatividade, exige dos contribuintes o cumprimento de intocáveis obrigações acessórias e o pagamento das contribuições com alíquotas consideravelmente

<sup>30</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 6, n. 34, jul./ago. 2008.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

superiores, e, ao mesmo tempo, nega-lhe o direito aos créditos, sem qualquer amparo na legislação regente.

Desta forma, não poderia a Receita Federal do Brasil por meio das referidas Instruções Normativas limitar o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, posto que apenas a Lei, em sentido estrito, conforme dicção expressa do art. 150 da Constituição Federal<sup>32</sup> e do art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>33</sup>, pode “instituir tributos, definir fatos geradores, fixar a alíquota do imposto devido e impor penalidades ao descumprimento da legislação tributária”, sendo defeso à Instrução Normativa substituir competência que é privativa da Lei.

A doutrina pátria é uníssona ao enfatizar que a função dos decretos, portarias e instruções normativas não é inovar o ordenamento jurídico, mas, sim, estritamente disciplinar o disposto em lei<sup>34</sup>, sendo que apenas a este cabe criar e modificar direitos e impor deveres aos contribuintes.

Comunga deste raciocínio o Professor Roque Antônio Carrazza<sup>35</sup>, ao dispor que:

“(…) Concordamos, pois, com Pietro Virga quando leciona que a tributação encontra três limites, a saber:

I - a reserva de lei: o tributo só pode ser criado por meio de lei. É princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem autorização do Poder Legislativo (*no taxation without representation*);

II – a disciplina de lei: não basta que uma lei preveja a exigência de um tributo, mas, pelo contrário, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação

<sup>32</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>33</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3o do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>34</sup> Voto do Ministro Carlos Velloso, p. 5, no Recurso Extraordinário no 188.107-SC, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, julgado em 21.03.97, DJ 30.05.97, p. 23193:

“Posto assim a questão, segue-se a inconstitucionalidade do citado dispositivo legal, dado que ali não está fixada nem a base de cálculo da taxa e nem a sua alíquota. É dizer, a lei não estabelece a base de cálculo da taxa e nem a sua alíquota, delegando à autoridade administrativa a elaboração de tabela anual para ‘ressarcimento dos custos incorridos nos respectivos serviços’, violando-se, destarte, o princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I; CTN, art. 97, IV)”.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 290.

da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito de discricionariedade do agente administrativo;

III – os direitos que a Constituição garante: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com direitos constitucionalmente assegurados”.

Da mesma forma, explicita Humberto Ávila<sup>36</sup>:

“Diante dessas considerações, pode-se concluir afirmando que, de acordo com a constituição Brasileira, somente a lei pode instituir tributos (no sentido de alterar qualquer dos seus elementos essenciais). De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da determinabilidade fática pode ser assim sintetizado:

(1) A própria lei deve determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeito passivo, alíquota, base de cálculo), sem delegar sua determinação para outros Poderes (Executivo e Judiciário);

(2) A lei também deve estabelecer os critérios essenciais para a decisão a ser tomada pelos outros Poderes”.

No caso em destaque, portanto, resta clara a ofensa à estrita legalidade, havendo indevida limitação ao conceito de insumos, conforme mencionado anteriormente. Assim, o direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido ou limitado por meio de Instrução Normativa, pois todo o processo de interpretação e integração da norma têm seus limites fixados pela lei.

Impende ressaltar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traçou, minudentemente, os limites que o legislador ordinário de cada um dos entes federados terá de seguir, sob pena de decretação de inconstitucionalidade do resultado de sua atividade legislativa.

Deste modo, considerando a existência de regimes não cumulativos para os tributos e contribuições sociais com acepções distintas, em razão da própria materialidade dos mesmos, bem como a ausência de limites expressos definidos em lei quanto ao alcance do vocábulo insumo, deve o mesmo ser interpretado em razão do fim proposto pela própria sistemática e em razão do fato jurídico posto à tributação (receitas). Chega-se, portanto, à invariável conclusão de que ensejarão direito a créditos de PIS e COFINS todos os elementos que, por natureza ou em razão da modalidade de emprego, possuam as vestes de insumos, constituindo-se fatores de produção da atividade econômica, devendo ser rechaçada qualquer norma infralegal que, em clara afronta ao princípio da estrita legalidade, pretenda impedir a concretização da sistemática da não cumulatividade, quebrando a racionalidade do sistema

---

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 378.

normativo. Sendo importante asseverar que, na oportuna manifestação da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, “*the power to tax involves the power to destroy*”<sup>37</sup>.

### 3.3 DO POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA JURISPRUDÊNCIA

Considerando a equivocada aplicação das Instruções Normativas pela Receita Federal do Brasil, foi instaurada verdadeira batalha entre os Contribuintes e o Fisco Federal na disputa pelo reconhecimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos, em relação ao universo de dispêndios que constituiriam insumos na atividade empresarial.

A preocupação na definição dos insumos passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS já foi manifestada no âmbito dos Tribunais Regionais Federais e no Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o estudo aqui proposto, conforme se infere do Acórdão proferido no julgamento do REsp nº 1.246.3117/MG:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n.

10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art.

3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais"

<sup>37</sup> 17 U.S. 327 Supreme Court. McCulloch v. Maryland.

utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.

10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

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

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015).

Destaca-se que, nos termos do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, o insumo não se limita aos bens e serviços que tenham interferência direta e física com o produto final, conforme se infere do trecho abaixo:

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo "insumo" a regular o creditamento do PIS e da COFINS, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de "serviços", e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final.

(...)

Ressalta-se que, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não têm por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas jurídicas que afirmam receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produto ou a atividade-fim de um determinado prestador de serviço<sup>38</sup>.

Do mesmo modo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a despeito do posicionamento esposado no presente estudo, no sentido de que os insumos devem ser considerados em relação aos dispêndios necessários à produção ou à atividade empresarial, não podendo se adotar conceitos da legislação do IPI e do ICMS, tampouco do IRPJ, ainda

<sup>38</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.246.3117/MG.

não possui entendimento uníssono e pacificado, conforme se infere dos julgados abaixo ementados:

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

(Acórdão nº 9303-01.035, 3ª Turma, julgado em 22/08/2010 – CARF).

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS, MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

(Acórdão nº 3202-00.226, 2ª Turma, julgado em 08/12/2010, CARF).

Ainda no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o acórdão nº 3202-00.226 de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior, mencionado acima, preconizou o entendimento menos restritivo do conceito de “insumo” em relação às normas editadas pelo Fisco Federal, ao argumentar que:

É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) lei do IPI).

Por fim, merece destaque o contundente voto apresentado nos autos do Processo nº 11080.008337/2005-51 (Acórdão nº 3302-001.168), ao anotar que:

Do exame atento do art. 3º caput e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verificase que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada “não cumulatividade” do PIS e da COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática “não cumulativa” do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da “não cumulatividade” formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “Método Indireto Substantivo”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI nas notas fiscais de aquisição de insumos.

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração a do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

Complementando o posicionamento do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais – CARF, o Conselheiro Leonardo Mussi prescreveu:

O crédito é sobre bens e serviços utilizados como insumo, diz a norma. O verbo utilizar neste trecho possui o sentido de “empregar (algo) em ou para determinado fim” (Houaiss). Tal verbo no particípio (forma nominal) expressa uma ação plenamente concluída. Ou seja, o crédito somente pode ser calculado em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade. Se o bem ou o serviço for desviado da finalidade, o crédito não poderá ser usado.

A finalidade condicionante do crédito estipulada pelo legislador foi a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado “como insumo”. No contexto do dispositivo o termo “como” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto que dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas “utilizados como insumo”. Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo, com adiante veremos.

Insumo, segundo o Dicionário Houaiss, constitui “cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços”. Para o Dicionário Michaelis insumo “designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. O Dicionário Aulete, o conceitua como “cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão de obra) envolvidos na produção de mercadorias ou serviços.” (...)

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

O que quero dizer, é que a expressão “bens e serviços utilizados como insumo” abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos. (...)

Sendo assim, observa-se que a recente jurisprudência administrativa e judicial vêm, acertadamente, manifestando-se contrariamente ao posicionamento adotado pela Receita Federal do Brasil, que restringe o direito creditório dos contribuintes em relação à aquisição

de insumos, com fundamento, única e exclusivamente, na aplicação de normas infralegais instituídas com o objetivo de regular o creditamento no regime não cumulativo aplicado ao IPI, reconhecendo, conseqüentemente, a necessidade da valoração dos dispêndios relativos às coisas que são empregadas como fator de produção da atividade empresarial para fins de seu enquadramento como insumo passível de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

## 4 CONCLUSÃO

No presente trabalho buscou-se analisar, inicialmente, o regime da não cumulatividade, distinguindo-se sua aplicação ao PIS e à COFINS e sua aplicação ao IPI e ao ICMS. Restou claro que a instituição do referido método de cálculo objetivou beneficiar economicamente as empresas inseridas nesta modalidade de tributação.

Não obstante, após um estudo sobre as diferenças estabelecidas doutrinariamente entre princípios e regras, concluiu-se que a não cumulatividade pode ser considerado princípio que prescreve limites objetivos, isto é, uma regra no âmbito da legislação ordinária e da Constituição da República, que objetiva a mitigação da tributação “em cascata”.

Tratando-se especificamente da não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS, entendeu-se que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que instituíram o referido regime às mencionadas contribuições, autorizam expressamente a dedução de créditos relacionados a despesas consideradas custos indiretos. Diante de tal assertiva, concluiu-se que a aquisição de insumos (diretos ou indiretos), entendidos como todos os dispêndios utilizados como fator de produção, e, portanto, necessários à consecução da atividade do contribuinte, enseja o nascimento do direito ao crédito.

Embora os referidos diplomas legais indiquem a aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, como fato cuja realização enseja o nascimento do crédito, não há que se entender tal disposição como uma limitação do direito ao crédito dos contribuintes. Interpretar literalmente esses dispositivos seria um equívoco, pois, não se pode promover a mesma interpretação que ocorre na análise do conceito de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos para o IPI. Tal interpretação não se aplica ao PIS e à COFINS, cuja incidência ocorre sobre as receitas como um todo.

Nesse mesmo sentido, concluiu-se que a edição das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 ofenderam gravemente o princípio da estrita legalidade ao impor, sem respaldo constitucional ou infraconstitucional, limites ao termo insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Enfim, restou evidenciado que para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não cumulativo, insumos devem ser considerados todos os dispêndios relativos às coisas utilizadas

como fator de produção, de modo direto ou indireto, intrinsecamente ligados à atividade econômico-empresarial do contribuinte, seja ela de natureza comercial, produtiva ou de prestação de serviços.

**BIBLIOGRAFIA**

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva: 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da Legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 6, n. 34, jul./ago. 2008.

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

MACHADO, Hugo de Brito. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. In Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: LEX Editora, 2013.

MINATEL, José Antônio. Conceito de Receita e Regimes de Apuração da COFINS, Porto Alegre: Escola da Magistratura do TRF – 4ª Região, 2006 (Caderno de Direito Tributário: Módulo 1).

MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. In Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá Editora, 2013.