

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO DA PONTIFÍCIA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
(COGEAE-PUC/SP)**

**ANÁLISE DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS
SOBRE DESPESAS INCORRIDAS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE
MERCADORIAS IMPORTADAS**

RODRIGO CARVALHO SAMUEL

São Paulo

2015

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO DA PONTIFÍCIA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
(COGEAE-PUC/SP)**

**ANÁLISE DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS
SOBRE DESPESAS INCORRIDAS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE
MERCADORIAS IMPORTADAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenadoria Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo (COGEAE-
PUC/SP) como requisito parcial para a obtenção do
título de pós-graduado *lato sensu* em Direito
Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Jonathan
Barros Vita.

São Paulo

2015

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a cinco pessoas muito especiais, que estão sempre ao meu lado me apoiando e me incentivando em todos os aspectos da minha vida, principalmente agora nessa fase de conclusão da especialização em Direito Tributário no COGEAE/PUC-SP e no início de uma nova jornada de outros enormes desafios no Mestrado da PUC/SP. São elas: Osmar, meu pai, Angela, minha mãe, Marina, minha irmã, e Michelle, namorada e eterna incentivadora de meus projetos.

Agradeço ao Professor Jonathan Vita, não só pelos valiosos ensinamentos transmitidos nas aulas do COGEAE, mas também pelo voto de confiança depositado tanto em mim quanto no tema escolhido para o presente trabalho.

Agradeço também a todos as demais pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para que este trabalho se tornasse possível.

RESUMO

A presente dissertação tem por escopo analisar a existência do direito da pessoa jurídica importadora, sujeita ao regime de não-cumulatividade, de se apropriar de créditos das contribuições ao PIS/COFINS sobre as despesas incorridas durante o desembaraço aduaneiro de mercadorias, que serão posteriormente revendidas em território nacional. Tal análise se fundamentará em duas principais frentes de estudo. A primeira delas partirá de uma breve contextualização histórica das contribuições ao PIS/COFINS, notadamente em relação à sistemática da não-cumulatividade, para então verificar o direito ao crédito com fulcro no art. 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Em paralelo, as conclusões então obtidas serão confrontadas com o atual posicionamento da RFB e do CARF sobre o tema. A segunda frente de estudo buscará verificar se a vedação ao crédito de PIS/COFINS coloca as mercadorias importadas em situação de desvantagem frente às similares nacionais, o que configuraria afronta ao Princípio do Tratamento Nacional, expressamente previsto e consagrado no GATT e devidamente introduzido em nosso ordenamento jurídico.

Palavras-chave: 1. Contribuições Sociais. 2. Não-cumulatividade. 3. Cofins. 4. PIS. 5. Importação. 6. Desembaraço aduaneiro. 7. Despesas. 8. Crédito. 9. GATT. 10. OMC. 11. Não-Discriminação. 12. Tratamento Nacional. 13. Regra-Matriz de Incidência.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the right of the importing company, which is subjected to the non-cumulatively system, to appropriate credits of PIS/COFINS based on costs incurred during the customs clearance of goods, which are then resold in national territory. Two main fronts of study will be used in such analysis. The first part will start with a brief historical background of PIS/COFINS, especially regarding the non-cumulatively system, and then ascertain the right of credit appropriation, based on article 3, item I, of Law 10.637/02 and Law 10.833/03. Simultaneously, the obtained conclusions will be confronted with the current understanding of the Brazilian Federal Revenue (“RFB”) and the Administrative Council of Tax Appeals (“CARF”) on the subject. The second front of study will seek to verify if the inhibition of PIS/COFINS credit appropriation sets the imported goods in disadvantage in face of the national similar, which would constitute affront to the National Treatment principle, expressly provided and consecrated in GATT and properly introduced into the Brazilian law.

Keywords: 1. Social security taxes. 2. Non-cumulatively. 3. Cofins. 4. PIS. 5. Import. 6. Customs clearance. 7. Expenses. 8. Credit. 9. GATT. 10. WTO. 11. Non-discrimination. 12. National Treatment. 13. Matrix-Rule of Incidence.

ABREVIATURAS

Art.	- Artigo
Arts.	- Artigos
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Cons.	- Conselheiro
COSIT	- Coordenação-Geral de Tributação
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTN	- Código Tributário Nacional
DI	- Declaração de Importação
EC	Emenda Constitucional
GATT	- <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
ICMS	- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	- Lei Complementar
Min.	- Ministro
MP	- Medida Provisória
NCM	- Nomenclatura Comum do Mercosul
PIS	- Programa de Integração Social
PASEP	- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS/COFINS	- Programa de Integração Social/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
PIS/COFINS- Importação	- Programa de Integração Social/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social incidentes na importação
RA	- Regulamento Aduaneiro
RE	- Recurso Extraordinário
Rel.	- Relator
REsp.	- Recurso Especial
RFB	- Receita Federal do Brasil

RMIT	- Regra-Matriz de Incidência Tributária
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
OMC	- Organização Mundial do Comércio
SEFAZ	- Secretaria da Fazenda
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
I. Contextualização	10
II. Objetivos	11
III. Justificativa.....	12
IV. Metodologia	13
1. DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS	14
1.1. Breve histórico das contribuições ao PIS/COFINS	14
1.2. Perfil histórico da não-cumulatividade tributária e sua aplicação nas contribuições ao PIS/COFINS	18
1.2.1. Não-cumulatividade do PIS/COFINS	24
1.2.2. Não-cumulatividade do PIS/COFINS-Importação	26
2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS TEXTOS JURÍDICOS.....	31
2.1. Estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária	31
2.2. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS/COFINS não-cumulativo e a Regra-Matriz de Incidência Tributária do direito aos créditos	36
2.3. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS/COFINS-Importação e a Regra-Matriz de Incidência Tributária do direito aos créditos	39
2.4. O Percorso de Construção de Sentido – Os Planos S₁, S₂, S₃, S₄	40
3. DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO E A JURISPRUDÊNCIA DA RFB E DO CARF	45
3.1. Da apropriação do crédito de PIS/COFINS sobre mercadorias adquiridas para revenda.....	45
3.2. Aplicação dos Planos S₁, S₂, S₃, S₄ para compreensão completa da não-cumulatividade do PIS/COFINS e do PIS/COFINS-Importação.....	49
3.3. Análise do Posicionamento da Receita Federal do Brasil	52
3.4. Análise da Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ...	55

4. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO GATT NA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS	58
4.1. Histórico do GATT	58
4.2. Do Princípio da Não-Discriminação.....	59
4.2.1. Do Princípio da Obrigação de Tratamento da Nação Mais Favorecida	60
4.2.2. Princípio de Obrigação de Tratamento Nacional.....	61
4.3. O GATT no ordenamento jurídico brasileiro e na jurisprudência das Cortes Superiores.....	66
4.4. Aplicação das disposições do GATT sobre a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre o custo de aquisição de mercadorias importadas.....	69
 CONCLUSÕES.....	 73
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 75
 APÊNDICE – CENÁRIOS COMPARATIVOS.....	 80

INTRODUÇÃO

One's mind once stretched by a new idea never regains its original dimensions.

Oliver Wendell Holmes Jr., *The mind and Faith of Justice Holmes*

I. Contextualização

Após alguns anos de controvérsia, a RFB firmou seu entendimento pela impossibilidade de que a pessoa jurídica importadora se aproprie de créditos de PIS e COFINS sobre despesas incorridas durante o processo de desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas para posterior revenda, tais como capatazia, movimentação de contêineres, transporte etc.

Dentre as poucas manifestações favoráveis aos contribuintes, a Solução de Consulta nº 146/10, expedida pela 8ª Região Fiscal da RFB, dispunha que: “*Os gastos com desembaraço aduaneiro, incorridos para nacionalização da mercadoria importada para revenda, integram seu custo de aquisição e, quando contratados com pessoa jurídica domiciliada no País e suportados pelo adquirente dos bens, podem compor a base de cálculo dos créditos da Cofins, conforme o art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003.*”

Noutro giro, em 24 de maio de 2012, a COSIT emitiu a Solução de Divergência nº 07, por meio da qual dispôs que a pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo do PIS/COFINS não pode descontar crédito em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos aos serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, decorrentes de importação de mercadorias, por absoluta falta de amparo legal.

Dois meses mais tarde, a RFB consolidou definitivamente seu entendimento por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 04, de 26 de junho de 2012, o qual, em seu artigo único, determina que “*os gastos com desembaraço aduaneiro na importação de mercadorias não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por falta de amparo legal*”.

Por seu turno, nas poucas vezes em que se manifestaram especificamente sobre o tema, as Turmas do CARF divergiram quanto à possibilidade, ou não, de apropriação de tais créditos.

II. Objetivos

Para um adequado delineamento do trabalho, definem-se neste tópico os objetivos geral e específico que nortearão a presente monografia.

II.1.Objetivo Geral

Apresentar e analisar a existência do direito da pessoa jurídica importadora, sujeita à não-cumulatividade, de se apropriar de créditos das contribuições ao PIS/COFINS sobre as despesas incorridas no desembaraço aduaneiro de mercadorias que serão posteriormente revendidas em território nacional.

II.2.Objetivos Específicos

Apresentar o histórico das contribuições ao PIS/COFINS e ao PIS/COFINS-Importação, com enfoque em sua sistemática não-cumulativa, inserida na Constituição Federal pela EC nº 42/2003.

Apresentar e analisar a base legal para apropriação de crédito de referidas contribuições, bem como explorar a forma legalmente definida para sua apropriação.

Esmiuçar o panorama da jurisprudência administrativa acerca da possibilidade, ou não, de apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas no desembaraço aduaneiro, especificamente no âmbito das Delegacias de Julgamento da RFB e do CARF.

Analisar e debater o direito do importador de se creditar das contribuições com fundamento no artigo 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

E, por fim, verificar se a vedação ao crédito de PIS/COFINS coloca as mercadorias importadas em situação desfavorável às similares nacionais, o que configuraria afronta ao

Princípio do Tratamento Nacional, expressamente previsto e consagrado no GATT e devidamente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro.

III. Justificativa

Desde a introdução da sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS no ordenamento jurídico brasileiro, é notória a relevância da discussão quanto ao direito de apropriação de créditos dessas contribuições. Sobretudo, pois, o artigo 195, §12, da Constituição Federal, conferiu ao legislador infraconstitucional a incumbência legal de definir os setores da economia para os quais as contribuições serão não-cumulativas.

Tal definição adveio com a promulgação das Leis nº 10.637/02 (PIS/PASEP não-cumulativo), 10.833/03 (COFINS não-cumulativa) e 10.865/04 (PIS/COFINS-Importação), as quais elencaram as hipóteses que ensejam o direito ao crédito.

Contudo, justamente por envolver delimitados campos da atividade econômica, bem como específicas hipóteses ensejadoras de créditos, a não-cumulatividade do PIS/COFINS se tornou um campo amplo de discussões doutrinárias e jurisprudenciais, notadamente no que se refere aos créditos decorrentes de insumos da atividade do contribuinte ou àqueles advindos da aquisição de bens para revenda.

Como se sabe, a RFB vem adotando interpretações extremamente restritivas à apropriação de créditos, o que infelizmente acarreta a lavratura de inúmeros Autos de Infração e a interposição de ações judiciais em torno do tema, provocando, por conseguinte, evidente insegurança jurídica aos contribuintes que quase sempre possuem dúvidas sobre a abrangência do seu real direito ao crédito.

Neste cenário controverso é que reside o tema ora em estudo. Isto é, a existência, ou não, do direito da pessoa jurídica, que importa mercadorias para revendê-las em solo brasileiro, de se creditar sobre as despesas incorridas no momento do desembaraço aduaneiro.

Portanto, o trabalho justifica-se tanto pela sua importância acadêmica, tendo em vista envolver o estudo da sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS e, ainda que brevemente, a aplicabilidade das disposições do GATT ao caso, como também pela sua relevância prática,

pois abrange tema controverso que impacta as atividades de empresas importadoras, muitas vezes sujeitas a autuações milionárias.

IV. Metodologia

De início, será realizada a coleta e análise da legislação pertinente às contribuições. Efetuar-se-á, portanto, um breve estudo a respeito das Contribuições ao PIS/COFINS, o qual terá como ponto de partida a Constituição Federal, percorrendo-se, posteriormente, as legislações correlacionadas ao tema, notadamente as Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04.

Ademais, efetuar-se-á coleta e análise específicas acerca do histórico do GATT, bem como de seus principais princípios e preceitos, de modo a verificar como foram recepcionados por nosso ordenamento e como são aplicados tanto pela doutrina quanto pelo Poder Judiciário.

Paralelo a isso, realizar-se-á pesquisa bibliográfica em livros, artigos, revistas, periódicos que estejam direta ou indiretamente relacionados ao tema.

Uma vez concluída a coleta de todo o material pertinente, aplicarei o método dialético de pesquisa, o qual envolverá a análise e cotejo de posicionamentos doutrinários divergentes, preceitos legais e jurisprudenciais com o tema abordado.

Na sequência, já amparado pela análise legal, jurisprudencial e doutrinária a respeito tanto das contribuições ao PIS/COFINS e PIS/COFINS-Importação, notadamente no que se refere ao direito de apropriação de crédito, quanto do GATT, será lançado mão do método dedutivo de abordagem.

Isto é, o trabalho partirá de uma premissa maior, que abrangerá estudo sobre o direito à apropriação dos créditos das contribuições, assim como da aplicação das disposições do GATT em nosso ordenamento jurídico, passando, na sequência, à premissa menor, que envolverá a análise específica do direito ao crédito sobre despesas aduaneiras, para, então, concluir pela existência, ou não, do direito ao crédito sobre tais despesas.

1. DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS

1.1. Breve histórico das contribuições ao PIS/COFINS e ao PIS/COFINS-Importação

Ainda durante a vigência da Constituição de 1967 foram instituídas as contribuições ao PIS e ao PASEP, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, com os principais objetivos de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e para a formação do patrimônio do servidor público. Já em 1976, por meio da LC nº 26/75, ambas as contribuições foram unificadas, de modo a formar o PIS/PASEP.

Em 1988, a partir da promulgação da nova Carta Constitucional, ficou preceituado, mais precisamente em seu art. 239¹, que a contribuição ao PIS/PASEP deve financiar, nos termos da lei, o programa do seguro-desemprego, o abono salarial, o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), bem como os programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES.

Também com fulcro na nova Constituição, especificamente em seu art. 195, inciso I, alínea b², promulgou-se a LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a qual instituiu a COFINS, em substituição à antiga contribuição ao FINSOCIAL.

Com efeito, o art. 195, da CF, dispõe que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais, dentre outras (i) a devida pelo empregador, pela empresa e entidade a ela equiparada,

¹ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (...)”

² “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
(...) **b) a receita ou o faturamento;**”

incidente sobre a receita e o faturamento; e (ii) a devida pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou por quem a lei a ele equiparar.

Especificamente em relação a essas duas espécies de contribuições sociais, o art. 195, §12, da Constituição, incluído pela EC nº 42, 19 de dezembro de 2003, preceitua que caberá à lei definir os setores da atividade econômica para os quais ambas serão não-cumulativas.

Destarte, sob tais fundamentos constitucionais, o legislador infraconstitucional editou a Lei nº 9.718/1998 (Conversão em Lei da MP nº 1.724/98), para disciplinar a sistemática cumulativa do PIS/COFINS. Posteriormente, após a edição da citada EC nº 42/03, foram publicadas as Leis nºs 10.637 (Conversão em Lei da MP nº 66/02) e 10.833/03 (Conversão em Lei da MP nº 135/03), para instituir e regular a não-cumulatividade das contribuições, e, por fim, a Lei nº 10.865/04 (Conversão em Lei da MP nº 164/04), para disciplinar e instituir a incidência, bem como a não-cumulatividade, do PIS/COFINS incidente sobre as importações de bens e serviços.

Nesse cenário, ao disciplinar a incidência cumulativa das contribuições, o artigo 2º, da Lei nº 9.718/98, elegeu o faturamento mensal das pessoas jurídicas como hipótese tributária³ do PIS/COFINS. Por seu turno, consoante o art. 3º da mesma lei, o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica.

³ Como se sabe, a expressão “fato gerador” sempre foi alvo de questionamentos e controvérsia, tendo em vista ter sido usada pelo CTN para se referir a ao menos três realidades distintas, a saber: **(i) a hipótese legal; (ii) o fato jurídico tributário; e (iii) o evento jurídico tributário**. Trata-se de um problema de ruído da comunicação, que ocorre no campo semântico, em decorrência da linguagem muitas vezes imprecisa utilizada pelo legislador. Quanto à problemática, Paulo de Barros Carvalho preceitua que: “No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado fato gerador, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas: quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 312-313).

E prossegue o Professor, opinando sobre quais os vocábulos apropriados para designar as três realidades distintas citadas acima: “Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na sequência. Opinamos por **hipótese tributária**, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções. A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar **evento jurídico tributário**, reservando a locução **fato jurídico tributário** para o relato linguístico desse acontecimento”. (g.n.) (*Ibidem*). Assim sendo, adotarei para o presente trabalho o vocábulo “hipótese tributária” sempre que me referir à hipótese (antecedente) da norma jurídica tributária.

Ocorre que, à época da publicação de mencionada lei, mais precisamente em novembro de 1998, o artigo 195, inciso I, alínea *b*, da Carta Constitucional só previa a incidência das contribuições sociais sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Veja, não havia previsão constitucional expressa autorizando a incidência das contribuições sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, tampouco permitindo a equiparação entre receita e faturamento.

Foi somente, então, com a promulgação da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, a qual alterou a redação da alínea *b*, inciso I, art. 195, da Constituição, para incluir o termo “receita”, que se tornou constitucionalmente autorizada a instituição de contribuição social sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas.

Nesse contexto, provocado por diversas vezes a se manifestar a respeito da matéria, o Pleno do STF⁴ assentou que a noção de faturamento (contida no art. 195, inciso I, da CF) não autorizaria a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas. No entender da Suprema Corte, nem mesmo a posterior promulgação da EC nº 20/98 sanaria a inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a constitucionalidade de lei mediante alteração superveniente do texto constitucional⁵.

Por sua vez, já com fulcro na previsão inserida pela EC nº 20/98, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 adotaram como hipótese tributária das contribuições o faturamento mensal, “*assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Nos termos do §1º, do art. 1º, de ambas as leis, a totalidade das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

⁴ Nesse sentido, destacam-se os seguintes precedentes do STF: Recurso Extraordinário nº 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ, Brasília, DF, 01 set. 2006; Recurso Extraordinário nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ, Brasília, DF, 15 ago. 2006; Recurso Extraordinário nº 585.235, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ, Brasília, DF, 28 nov. 2008.

⁵ Diante disso, passou-se a considerar que o PIS/COFINS só poderia incidir sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Nesse sentido, destaca-se o Acórdão do STF no Ag.Reg. no Ag. Reg, no RE nº 396.514/PR.

Ademais, é de grande relevância destacar as alterações recém introduzidas pela Lei nº 12.973/14, notadamente no conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1997⁶.

Sendo assim, a partir de 01 de janeiro de 2015, data do início da produção de efeitos da nova Lei, para fins da incidência das contribuições ao PIS/COFINS tanto na sistemática cumulativa quanto não-cumulativa, a receita bruta da pessoa jurídica passou a compreender (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

A Lei nº 12.973/14 também alterou a redação das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para, dentre outras coisas, fazer constar expressamente que as contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Para tanto, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente.

⁶ “Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º.”

Noutro giro, as contribuições ao PIS/COFINS-Importação foram instituídas e disciplinadas pela Lei nº 10.865/04 (Conversão em Lei da MP nº 164/04), com fulcro nas previsões constitucionais do art. 149, §2º, inciso II⁷, e art. 195, inciso IV, e §12.

Diante da exigência constitucional, o art. 15 de referida lei autoriza que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do PIS/COFINS, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, descontem crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas aos pagamentos do PIS/COFINS-Importação.

Verifica-se, assim, que a não-cumulatividade do PIS/COFINS-Importação está restrita aos contribuintes que apurem o PIS/COFINS de acordo com sua sistemática não-cumulativa, prevista nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Por outro lado, contribuintes sujeitos ao regime cumulativo não poderão calcular tais créditos em relação às importações efetuadas.

1.2. Perfil histórico da não-cumulatividade tributária e sua aplicação nas contribuições ao PIS/COFINS

A instituição da não-cumulatividade tributária remonta à adoção do imposto sobre valor agregado (*La Taxe sur la Valeur Ajoutée*)⁸ pela França, no ano de 1954, em substituição ao seu antigo imposto sobre o volume de negócios (*La Taxe sur le Chiffre d’Affaire*)⁹. Praticamente na mesma época, a Alemanha adotou imposto semelhante (*Mehrwertsteuer*), em substituição ao imposto sobre vendas (*Umsatzsteuer*).

⁷ O art. 149, §2º, II, inserido na Constituição pela EC nº 42/03, autoriza a incidência das contribuições sociais sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

⁸ Quanto à sistemática instituída pelo “*La Taxe sur la Valeur Ajoutée*”, cumpre destacar os seguintes comentários do Professor André Mendes Moreira: “Quando instituída, em 10 de abril 1954, a Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) se apresentou como um tributo extremamente complexo em comparação com as antigas exações cumulativas que gravavam o consumo de bens e serviços na França. Seu método de apuração era absolutamente distinto de tudo o que fora utilizado até então: calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período. No entanto, deduzia-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Em outras palavras: para cálculo do quantum debeatur lançava-se mão de uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, apontavam o tributo a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos”. MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88. Disponível em: < <http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/nao-cumulatividade-tributaria-no-brasil-e-no-mundo/>> Acesso em 10.08.2015.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da Não Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). O princípio da Não Cumulatividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, pp. 139-170.

No Brasil, a inserção de tal sistemática no texto constitucional ficou a cargo da EC nº 18/65, a qual alterou a Constituição Federal de 1946 e estabeleceu a não-cumulatividade para o IPI¹⁰ e para o ICM¹¹, de modo a possibilitar o abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores. Tal previsão foi também mantida pela Carta Magna de 1967.

Já na Carta de 1988, como é sabido, a não-cumulatividade do IPI¹² e do ICMS¹³ foi mantida expressamente nos artigos 153, §3º, inciso II, e 155, §2º. Em ambos os casos, a não-cumulatividade é definida como sistemática em que se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

No caso do ICMS, o inciso II, do §2º, do art. 155, prevê ainda que a isenção ou não-incidência, salvo determinação legal em contrário, não implica em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações subsequentes e acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Veja, portanto, que a Constituição se encarregou de muito bem delimitar a aplicação nesses dois impostos, especificando, inclusive, hipóteses que não ensejam o direito ao crédito no ICMS.

Noutro giro, existem ainda outras três previsões de não-cumulatividade no texto constitucional. A primeira delas, inserida no art. 154, inciso I, está relacionada à competência residual da União em instituir “*mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo*

¹⁰ “Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores”.

¹¹ “Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores(...) §2 O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual”.

¹² “Art. 153. (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; ”

¹³ “Art. 155 (...)

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

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;(...) ”.

anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

A segunda delas está contida no § 4º, do art. 195, de acordo com o qual “*a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I*”. Desta forma, as contribuições sociais instituídas de acordo com a competência residual da União também deverão estar sujeitas à não-cumulatividade.

Já a terceira hipótese está inserida no §12, do art. 195, incluído pela EC nº 42/03, segundo o qual compete à lei determinar os setores da atividade econômica para quais as contribuições ao PIS/COFINS e PIS/COFINS-Importação seriam não-cumulativas.

Com efeito, nota-se, de imediato, que, diferentemente da previsão de não-cumulatividade do IPI e do ICMS, em que o próprio texto constitucional foi expresso em determinar o mecanismo de seu funcionamento (“*compensando-se o que for devido com o montante cobrado nas operações anteriores*”), no §12, do art. 195, o legislador constituinte derivado optou apenas em atribuir competência à lei infraconstitucional para que esta determine quais setores da atividade econômica será aplicado o regime não-cumulativo das contribuições.

Diante disso, questiona-se se a não-cumulatividade instituída para as contribuições ao PIS/COFINS corresponderia a uma nova sistemática, completamente distinta daquelas há muito tempo previstas ao IPI e ao ICMS.

Quanto a isso, Leandro Paulsen¹⁴ defende que, embora não haja uma sistemática constitucionalmente definida para a não-cumulatividade do PIS/COFINS, tal como ocorre com o IPI e o ICMS, o legislador infraconstitucional não é livre para definir e delimitar o seu conteúdo e aplicação. Segundo o ilustre professor, deve-se buscar um conteúdo constitucional mínimo para a disciplina da não-cumulatividade das contribuições, *in verbis*:

(...) o legislador não é livre para definir o conteúdo da não cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em Espécie**. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 215-216.

não cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios têm de ser efetivos. Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.

Por seu turno, Marco Aurélio Greco¹⁵ entende que a expressão “não-cumulatividade” não é unívoca, de modo que a sistemática prevista ao PIS/COFINS não tem a mesma amplitude daquela aplicável ao IPI e ao ICMS. Para ele, a não-cumulatividade das contribuições é criação puramente legal, embora seja possível identificar alguma inspiração no modelo constitucional, *ipsis litteris*:

Diante disso, no momento em que sobrevêm leis prevendo a não-cumulatividade de PIS e COFINS, a tendência natural é supor que o novel mecanismo teria a mesma amplitude que a não-cumulatividade de IPI e ICMS e que a expressão ‘não-cumulatividade’ seria unívoca.

Embora esta conclusão tenha sua explicação, não me parece procedente. Com efeito, nenhum indicativo constitucional existia quanto ao perfil e à amplitude do mecanismo. A não-cumulatividade criada pelas mencionadas leis não foi desdobramento de determinação constitucional. Embora seja possível reconhecer terem tais leis inspirado em algumas características do modelo constitucional, a não-cumulatividade de PIS e COFINS é criação puramente legal e possui as características que as leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e COFINS de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS.

Já Heleno Taveira Tôres¹⁶ assevera que a sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS inseriu em nosso ordenamento um novo regime, autônomo em relação aos modelos aplicados ao IPI e ao ICMS:

A técnica de apuração não-cumulativa da base de cálculo das aludidas contribuições inaugura o ordenamento como um regime todo novo, autônomo em relação tanto à forma preexistente de cálculo destes, como sobre os modelos de não-cumulatividade por todos os conhecidos e empregados na circulação plurifásica do IPI e do ICMS, ao superar o regime de crédito escritural sobre o mesmo bem; limitando-se, agora, em determinar descontos (art. 3º da Lei nº 10.833/03 e art. 15 da Lei nº 10.865/04) de créditos relativos aos elementos que ingressaram na sociedade empresária como

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. In: PAULSEN, Leandro (coordenador). Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo: IOB Thonsom, 2004, pp. 109-110.

¹⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. In PAULSEN, op. cit. p. 30 *apud* FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.34

pagamento da contribuição por outra sociedade que com eles tenha auferido receita ou faturamento. Trata-se de desconto sob o *valor ingresso*, e não sobre o de saída, a título de valor agregado ou equivalente.

Por seu turno, Ives Gandra da Silva Martins¹⁷ opta por relacionar a não-cumulatividade do PIS/COFINS com uma verdadeira subvenção pública, *in verbis*:

O aspecto mais relevante desta técnica reside no fato – ao contrário daquela adotada pelo princípio da não-cumulatividade concernente ao IPI e ao ICMS – de seu mecanismo ser de tipo aberto – e não desenhado, como princípio, na Constituição –, em que a concessão do crédito fiscal não impõe nenhuma vinculação com o “quantum” recolhido nas etapas anteriores.
(...)

As Leis n.ºs 10.637, de 2003 e 10.833, de 2004, conversoras das MPs n.ºs 66 e 135, em verdade criaram uma forma de não-cumulatividade correspondente a autêntica subvenção pública, que é forma de atender os reclamos de política tributária estimuladora de setores empresariais, muito embora muitas vezes haja mais estímulo em alíquotas menores, do que alíquotas maiores com técnicas mais sofisticadas de incentivos.

Diante dos distintos posicionamentos doutrinários compilados acima, temos, ao menos, o consenso de que a não-cumulatividade prevista para o PIS/COFINS não se equipara àquela adotada para o ICMS e IPI. Sendo assim, cumpre delimitar a forma pela qual se concretiza a não-cumulatividade das contribuições, isto é, o método adotado para sua aplicação.

Consoante Ives Gandra da Silva Martins e Edison Carlos Fernandes, existem cinco métodos distintos para a realização da não-cumulatividade tributária, a saber: a) Método Direto Subtrativo; b) Método Direto Aditivo; c) Método Indireto Aditivo; d) Método Indireto Subtrativo; e) Método de Crédito do Tributo, *in verbis*:

3.13. O primeiro deles é denominado de Método Direto Subtrativo, que consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C). Desse método temos a seguinte fórmula de cálculo:

$$T = a \times (R - C)$$

(...)

3.15. Semelhante a esse, temos o Método Direto Aditivo, pelo qual a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão-de-obra (MO), outras matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L). Dai, o tributo pode ser calculado da seguinte maneira:

$$T = a \times (MO + MP + D + L)$$

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não-cumulatividade e os Princípios da Subvenção Pública e da Neutralidade**. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009, p. 249-250.

3.16. Temos também o Método Indireto Aditivo, no qual o cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte:

$$T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$$

(...)

3.18. Por outro lado, há ainda o Método Indireto Subtrativo, que determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é:

$$T = (a \times R) - (a \times C)$$

3.19. Finalmente, dentre os principais, encontramos ainda o Método de Crédito do Tributo, que é o mais conhecido na legislação brasileira, pois se trata da sistemática de não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.

Segundo os dois autores¹⁸, o método adotado para o PIS/COFINS foi o “indireto subtrativo”, segundo o qual “*o próprio contribuinte deve apurar o valor a ser abatido da aplicação da alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviço: PIS/COFINS = (Alíquota x Receitas) – (Alíquota x Compras)*”.

Com efeito, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833/03, dispõe, de maneira expressa, que, dentre os métodos detalhados acima, o escolhido pelo legislador ordinário para dar efetividade à não-cumulatividade das Contribuições ao PIS/COFINS foi o “método indireto subtrativo”¹⁹.

Destarte, como visto, por meio deste método, o valor das contribuições ao PIS/COFINS é obtido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), o que pode ser representado por meio da fórmula: $T = (a \times R) - (a \times C)$.

Portanto, adoto para o decorrer do presente trabalho as premissas de que (i) a não-cumulatividade não é uma expressão unívoca, de tal modo que a sistemática aplicável ao PIS/COFINS difere da observada pelo IPI e ICMS; e (ii) o método adotado para dar efetividade à não-cumulatividade foi o subtrativo indireto.

¹⁸ Op. cit. p. 36

¹⁹ Eis a redação do item 7 da Exposição de Motivos: “7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona”.

1.2.1. Não-cumulatividade do PIS/COFINS

Como visto, o PIS/COFINS tem como hipótese tributária o ato de auferir receitas mensais, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Por sua vez, a base de cálculo²⁰ das contribuições corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que compreende a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente, consoante o §2º, do art. 1º, das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02. Já as alíquotas aplicáveis são, de uma forma geral, de 1,65% e de 7,6%.

O contribuinte (pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador), como não poderia deixar de ser, é justamente a pessoa jurídica que auferir receitas mensais, nos termos do arts. 4º, da Lei nº 10.637/02, e 5º, da Lei nº 10.833/03.

Por fim, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e art. 6º, da Lei nº 10.833/03, estão afastadas da incidência das contribuições as receitas decorrentes: (i) de operações de exportação de mercadorias para o exterior; (ii) de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (iii) das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

²⁰ Conforme o §3º, do art. 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, não integram a base de cálculo das contribuições: (i) decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; (ii) de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (iii) auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (iv) referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (v) decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (vi) financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (vii) relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (ix) de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (x) reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (xi) relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (xii) relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

1.2.1.1. Dos créditos passíveis de apropriação

O art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autoriza que do valor apurado das contribuições seja descontado créditos calculados em relação a:

- (i) Bens adquiridos para revenda;
- (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;
- (iii) Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (iv) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- (v) Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
- (vi) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- (vii) Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- (viii) Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pelas contribuições;
- (ix) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de bens adquiridos para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- (x) Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;
- (xi) Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Mais adiante, os arts. 3º, §1ª, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõem, respectivamente, que o crédito das contribuições ao PIS/COFINS será calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e de 7,6%, sobre os seguintes valores:

- (i) Dos itens mencionados nos tópicos (i) e (ii) acima, adquiridos no mês;
- (ii) Dos itens mencionados nos tópicos (iii) a (v) e (ix) acima, incorridos no mês;
- (iii) Dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos tópicos (vi), (vii) e (xi) acima, incorridos no mês; e
- (iv) Dos bens mencionados no tópico (viii) acima, devolvidos no mês.

Ademais, dentre outras previsões quanto ao crédito das contribuições, o § 25, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 12.973/14, dispõe que, no cálculo de qualquer um dos créditos elencados acima, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III, do *caput*, do art. 184 da Lei nº 6.404/76

1.2.1.2. Das limitações à apropriação de créditos

Por seu turno, de acordo com o §3º, do art. 3º, de supracitadas leis, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos: (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e (iii) os bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto em ambas as leis.

Por outro lado, não geram direito ao crédito, (i) o valor da mão-de-obra paga a pessoa física; e (ii) a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições.

1.2.2. Não-cumulatividade do PIS/COFINS-Importação

A incidência das contribuições ao PIS/COFINS sobre as operações de importação de bens e de serviços foi introduzida em nosso ordenamento pela Lei nº 10.865/04, com fulcro no arts. 149, §2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal. A mesma lei trouxe também

previsão acerca da não-cumulatividade dessas contribuições, por sua vez, com fundamento no art. 195, §12, da Constituição.

Conforme o art. 3º de referida Lei, a hipótese tributária das contribuições será tanto a entrada de bens estrangeiros no território nacional, como o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Isso posto, é importante estipular um corte metodológico, de modo que, daqui em diante, tratarei especificamente sobre a incidência do PIS/COFINS na importação de produtos estrangeiros, que é o que interessa ao presente trabalho.

Muito bem. O art. 4º, por sua vez, determina três momentos distintos em que se considera ocorrida a hipótese tributária das contribuições, a saber: (i) data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (ii) dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; e (iii) data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Já o contribuinte das contribuições, conforme o enunciado do art. 5º, inciso I, é o importador, “assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional”. Já o parágrafo único do dispositivo equipara ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Por seu turno, o art. 6º elege como responsáveis solidários ao contribuinte: (i) o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (ii) o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (iii) o representante, no País, do transportador estrangeiro; (iv) o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e (v) o expedidor, o

operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Mais adiante, o art. 7º estipula que a base de cálculo das contribuições será o valor aduaneiro, sem, contudo, fazer maiores esclarecimentos do que compreende o valor aduaneiro de um produto importado.

O valor aduaneiro²¹ é apurado de acordo com as disposições previstas no art. I a VIII do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), promulgado pelo Decreto nº 1.355/94. O AVA-GATT estabelece seis métodos diferentes para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas. Assim, sempre que não for possível a utilização do primeiro método de valoração, deve-se passar sucessivamente aos métodos seguintes, até que se chegue ao método adequado para a determinação do valor aduaneiro.

Conforme o art. 77 do Decreto nº 6.579/09 - Regulamento Aduaneiro, integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, (i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; (ii) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte

²¹ Nesse sentido, é importante destacar as importantes considerações feitas pela ex-Ministra Elen Gracie em seu voto no Recurso Extraordinário nº 559.937:

“Aliás, é relevante ter em conta que o Decreto Legislativo 30/94 aprovou Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, e que o Decreto 1.344/94 o promulgou, incorporando os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.

A regulamentação do controle do valor aduaneiro consta da IN SRF 327/03. E o novo Regulamento Aduaneiro também cuidou da matéria. Vejam-se os arts. 76 e 77 do Dec. 6.759/09 (Novo Regulamento Aduaneiro). (...)

Cabe observar que o valor aduaneiro compreende também os custos de transporte, de carga, descarga e manuseio e de seguro, de modo que corresponda ao valor do produto posto no país importador, ou seja, ao preço CIF (cost, insurance and freight) e não ao simples preço FOB (free on board).

Relevante, ainda, é saber que o valor aduaneiro pode ou não corresponder ao valor declarado pelo importador com base nos documentos fiscais de aquisição da mercadoria. Há critérios substitutivos de apuração, para utilização sucessiva, nos termos do art. VII do GATT, de modo que não prevaleçam distorções de preços”.

(Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Plenário, DJE, Brasília, DF, 17 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033> Acesso em 09.09.2015)

da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos acima; e (iii) o custo do seguro da mercadoria durante as duas operações anteriores.

O AVA-GATT estabelece, ainda, que o valor aduaneiro²² das mercadorias importadas seja determinado, preferencialmente, pelo primeiro método, isto é, o valor de transação, que é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação.

Por último, as alíquotas²³ são, de uma forma geral, de 2,1%, para o PIS-Importação, e de 9,65%, para o COFINS-Importação, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.865/04.

1.2.2.1. Dos créditos passíveis de apropriação

O art. 15 da Lei nº 10.865/04 permite que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS descontem créditos, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento do PIS/COFINS-Importação, nas seguintes hipóteses:

- (i) Bens adquiridos para revenda;
- (ii) Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- (iii) Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (iv) Aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

²² Importante mencionar que nos autos do RE nº 559.937, em sede de Repercussão Geral, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, o qual impunha a inclusão do ICMS, incidente no desembaraço aduaneiro, no valor aduaneiro das mercadorias importadas, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação. Com a declaração da inconstitucionalidade, a redação de mencionado dispositivo foi alterada pela Lei nº 12.865/13. Ademais, a RFB revogou a IN nº 572/2005, a qual previa um complicado cálculo para a determinação das contribuições devidas. A partir de então, a IN RFB nº 1.401/13 passou a prever que os valores a serem pagos relativamente às contribuições são obtidos da seguinte forma: (i) na importação de bens sujeitos à alíquota específica, a alíquota da contribuição fixada por unidade do produto multiplicada pela quantidade importada; e (ii) na importação de bens não abrangidos no item anterior, a alíquota da contribuição sobre o valor aduaneiro da operação.

²³ Novas alíquotas determinadas pela Lei nº 13.137, de 19 de julho de 2015.

- (v) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nos termos do §3º, do art. 15, com redação dada pela Lei nº 13.173/15, os créditos serão apurados mediante a aplicação das alíquotas²⁴ de 2,1%, para o PIS/Pasep-Importação, e de 9,65%, para a Cofins-Importação, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições (isto é, o valor aduaneiro das mercadorias), acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Interessante destacar que antes da alteração introduzida pela Lei nº 13.173/15, os créditos do PIS/COFINS-Importação eram calculados com base nas alíquotas do PIS/Pasep e COFINS, previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Por último, conforme o §1º, do art. 16, da Lei nº 10.865/04, também gera direito a crédito a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

1.2.2.2. Das limitações à apropriação de créditos

A primeira limitação é imposta pelo §1º-A, do art. 15, o qual determina expressamente que o valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota, incidente na importação de determinados produtos elencados no Anexo I da Lei nº 12.546/11, não gera direito ao desconto de crédito.

Por seu turno, o art. 16, *caput*, veda a utilização do crédito de PIS/COFINS-Importação nas operações envolvendo (i) pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; e (ii) pessoas jurídicas obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo do PIS/COFINS, previstas nos arts. 8º da Lei nº 10.637, e 10 da Lei nº 10.833/03.

²⁴ Alíquotas alteradas pela Lei nº 13.137, de 19 de julho de 2015.

2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS TEXTOS JURÍDICOS

2.1. Estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária

De início, antes de adentrar no estudo da RMIT e de cada um de seus critérios, é importante ter em mente que a norma jurídica²⁵ em sentido estrito corresponde à significação²⁶ que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo, é algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos nossos sentidos. Diante disso, não é difícil notar que um mesmo texto pode suscitar diferentes significações para quem o lê, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos utilizados pelo legislador.

A norma jurídica em sentido estrito é um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y), que obtemos a partir da leitura dos textos da lei do direito posto (suporte físico), em consonância com o seu respectivo significado (realidade do mundo exterior). Assim, nem sempre um único texto de lei será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho²⁷ destaca que o texto legal está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para a sua significação. Em ambas as situações, existe o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual se extrai um conceito ou juízo (significação).

²⁵ “Não sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. (...) E norma jurídica é, exatamente, o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso consciente, da mesma forma que tantas outras noções não jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas. Diz-se, portanto, que a noção é jurídica, pois se enquadrou numa determinada hipótese jurídica”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Loc. cit.* p. 302.

²⁶ Nesse sentido: “Dentro de la nomenclatura que proponemos, pues, si la significación es la relación de los signos con los fenómenos que sugieren, el significado es la relación de los símbolos con aquello que simbolizan. Y, si la significación puede ser natural o artificial, el significado es siempre artificial, intencional y más o menos convencional”. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al Conocimiento Científico*. 11ª ed., Buenos Aires: Eudeba, 1994, p. 19.

²⁷ Op. cit. p. 40.

Diante disso, a RMIT pode ser perfeitamente definida como uma norma jurídica em sentido estrito que define em sua hipótese o fato jurídico tributário e em seu consequente a obrigação tributária. Para Paulo de Barros Carvalho²⁸, a norma jurídica em sentido estrito corresponde à expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, ou seja, ela contém todos os elementos mínimos e necessários, que, uma vez ocorridos no mundo fenomênico, farão nascer a relação jurídico tributária entre sujeitos ativo e passivo, *in verbis*:

Norma jurídica, no sentido estrito, é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonismo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Isso porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem sucedida, devem revestir um quantum de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam, desde logo, algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: $D[F \rightarrow (S'RS'')]$, que interpreto: deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''.

Ainda, nesse sentido, o Professor²⁹ assevera que no domínio das normas tributárias somente uma é a responsável por assinalar o núcleo de impacto jurídico de cada tributo, e é justamente esta a norma jurídica em sentido estrito que deve ser entendida como a RMIT, *ipsis litteris*:

Convém assinalar que, no domínio das chamadas “normas tributárias”, nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Várias estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. São poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. É firmado nessa base empírica que passo a designar “norma tributária em sentido estrito” àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E esta, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominada “norma-padrão” ou “regra-matriz de incidência tributária”.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros**. In Revista da Receita Federal, Volume nº 01, ago/dez 2014, p. 62

²⁹ *Ibid.*

Baseado nesta concepção, a RMIT corresponde a uma norma de conduta³⁰ que tem a função de disciplinar³¹ as relações do Estado (sujeito ativo) e os sujeitos passivos das obrigações tributárias. A caracterização da RMIT como norma de conduta é assim expressada por Paulo de Barros Carvalho³²:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.

(...)

Disséramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura. Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deviam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

Além disso, podemos compreendê-la como estrutura lógica formada pelo *descriptor* (ou hipótese)³³, que é composto pelos critérios material, espacial e temporal; e pelo *prescritor* (ou

³⁰ Acerca da diferenciação das normas de estrutura e de conduta, Paulo de Barros Carvalho assevera que: “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deontico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”. (Curso de Direito Tributário, p. 187).

³¹ Quanto à diferenciação entre normas de estrutura e de conduta não podemos deixar de trazer as seguintes assertivas de Norberto Bobbio: “até aqui, falando de normas que compõem um ordenamento jurídico, nos referimos a normas de conduta. Em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve caminhar pela direita é uma norma de conduta; uma norma que prescreve que duas pessoas estão autorizadas a regular seus interesses em certo âmbito mediante normas vinculantes e coativa é uma norma de estrutura, na medida em que não determina uma conduta, mas fixa as condições e os procedimentos para produzir normas válidas de conduta”. (**Teoria do ordenamento jurídico** [trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos]. 6ª ed., Brasília: editora universidade de Brasília, 1995, p. 33-34 e 46-48).

³² Op. cit. pp. 317-416

³³ Segundo Paulo de Barros Carvalho: “A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é constituída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Mas esse descriptor, que é o antecedente ou o suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito”. (*Ibid.* pp. 322 – 323)

consequente)³⁴, o qual é constituído pelos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota); e pelo elo existente entre ambos que corresponde justamente ao dever-ser (imputação deôntica).

Por último, deve-se dizer que o estudo da RMIT é de suma importância³⁵, sobretudo, para: (i) a identificação de todos os aspectos mínimos e necessários (mínimo irreduzível do deôntico), que, uma vez ocorridos no mundo fenomênico, farão nascer a relação jurídico-tributária entre sujeitos ativo e passivo; (ii) facilitar a interpretação da norma jurídica; (iii) delimitar o âmbito de incidência da norma jurídica no plano da realidade social; e (iv) possibilitar o controle de constitucionalidade da lei, assim como de legalidade do lançamento tributário.

Posto isso, passo a explicar a seguir cada um dos critérios formadores da hipótese (descriptor) e do consequente (prescritor) da RMIT.

O critério material corresponde ao núcleo da hipótese tributária e é constituído sempre pela união de um verbo e um complemento. Descreve um comportamento que, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, ensejará o surgimento da obrigação tributária, *v.g.* “Ser proprietário de veículo automotor”, no caso do IPVA; *v.g.* “auferir renda e proventos de qualquer natureza”, no caso do IR.

O critério espacial é justamente a coordenada de espaço descrita na norma. Isto é, a norma jurídica alude a áreas específicas, de tal sorte que a obrigação tributária só surgirá se a ação ou comportamento previsto no critério material ocorrer em uma região geográfica

³⁴ Novamente, conforme Paulo de Barros: “se a hipótese, funcionando como descriptor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos a saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto; vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor” (Op. cit. p. 353).

³⁵ Acerca da importância da RMIT para o estudo do Direito Tributário, o Professor Paulo de Barros tece os seguintes comentários: “A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos” (Op. cit. p.419).

determinada. Assim, *v.g.*, o critério espacial da RMIT do IPTU de São Paulo refere-se à zona urbana do desta Município, de modo que a propriedade de imóvel fora dessa delimitação não estará sujeita à cobrança do imposto por este Município.

Por seu turno, o critério temporal é a expressão da hipótese que demarca o instante em que se considerará ocorrido o evento tributário previsto no critério material. Por exemplo, no caso do ISS, o critério temporal corresponde ao instante em que o serviço é prestado. Nesse ponto, é importante mencionar que não se deve confundir o critério temporal da RMIT com o prazo para o recolhimento do respectivo tributo, o qual, como é evidente, pouco importa para a construção da RMIT.

O critério pessoal traz os elementos identificadores do sujeito ativo e passivo da relação tributária. O sujeito ativo é aquele que detém o direito subjetivo de exigir o tributo, ao passo que o sujeito passivo tem o dever jurídico de pagá-lo.

Quanto ao sujeito ativo, é importante ressaltar que este nem sempre coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo. Isso pois, o CTN, em seu art. 7º, permite a parafiscalidade, isto é, a transferência da “atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra”.

Já no que se refere ao sujeito passivo, é também importante salientar a divisão legal³⁶ existente entre contribuinte, o qual possui relação pessoal e direta com o acontecimento tributário e o responsável, aquele que não possui relação pessoal com o acontecimento tributário, mas que, por expressa disposição legal, é submetido ao dever de pagar o tributo.

Por fim, o critério quantitativo identifica a base de cálculo do tributo, bem como a(s) alíquota(s) aplicável(is). A base de cálculo corresponde à perspectiva mensável da hipótese

³⁶ Tal como previsto no artigo 121 do CTN.

de incidência e possui três funções³⁷: mensuradora, objetiva e comparativa³⁸. Por seu turno, a alíquota é o componente aritmético que, em conjunção com a base de cálculo, dá o valor devido pelo sujeito passivo.

2.2. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS/COFINS não-cumulativo e a Regra-Matriz de Incidência Tributária do direito aos créditos

Como demonstrado acima, a RMIT corresponde a uma norma jurídica em sentido estrito (hipótese-consequência) constituída pelos elementos mínimos e necessários (expressão mínima e irreduzível do deôntico), que um uma vez ocorridos no mundo fenomênico e traduzidos em linguagem competente, farão nascer a relação jurídico tributária entre sujeitos ativo e passivo.

Sendo assim, considero que na regra de não-cumulatividade tanto do PIS/COFINS quanto do PIS/COFINS-Importação existem duas Regras-Matrizes distintas³⁹ que se inter-relacionam, de modo a permitir o cálculo do valor devido e na sequência o montante de crédito a ser apropriado. Tal ideia se coaduna com o método subtrativo indireto, exposto acima.

Feitas tais considerações, temos que o critério material das contribuições ao PIS/COFINS é o ato de auferir receitas mensais, independentemente de sua classificação ou denominação contábil, o que compreende a receita bruta da pessoa jurídica e todas as demais

³⁷ Quanto as três funções da base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho assevera que: “Às três funções da base de cálculo, sobe que até agora discorremos, convêm os seguintes nomes indicativos: a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro”. (Op. cit. p. 405).

³⁸ Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que deve sempre haver uma correlação entre a base de cálculo do tributo e sua hipótese de incidência, *ipsis litteris*: “A base de cálculo, portanto, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional, por desrespeito também ao princípio estudado”. (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.229).

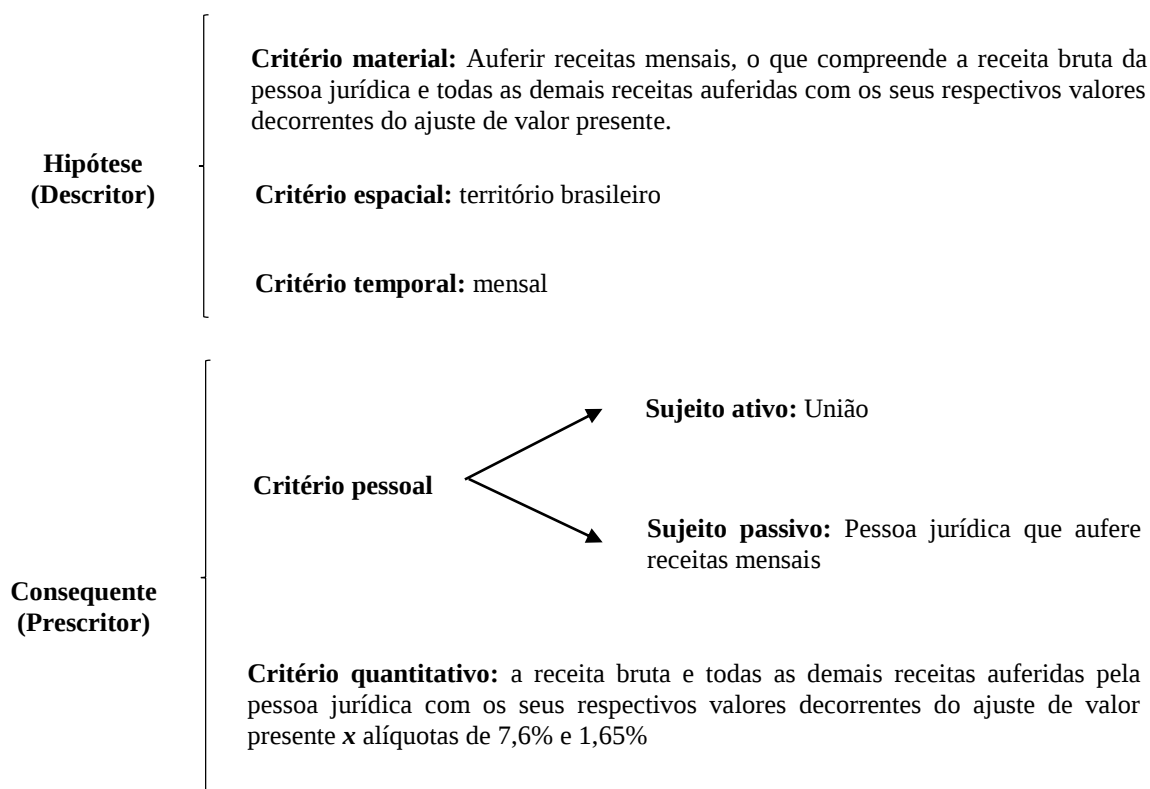
³⁹ Corroborando tal assertiva, Paulo de Barros Carvalho esclarece que: “O montante do crédito não se afere com base no tributo incidente na etapa anterior do ciclo econômico, mas sim a partir de alíquota previamente determinada, aplicada sobre o valor da operação. Como decorrência disso, sendo o adquirente sujeito ao regime não-cumulativo ao PIS e da COFINS, está autorizado a descontar créditos calculados a 1,65% e 7,6% em relação a seus dispêndios, ainda que o fornecedor do bem ou serviço seja onerado com alíquota diversa, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou dos optantes pelo SIMPLES, além das demais entidades relacionadas no art. 8º da Lei n. 10.637/02 e art. 10 da Lei n. 10.833/03. Isso evidencia a independência entre a regra-matriz tributária e a regra-matriz do direito ao crédito”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 742).

receitas auferidas com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste de valor presente. Por seu turno, o critério temporal é mensal e o critério espacial corresponde a todo o território nacional.

Passando para o consequente (prescritor) da RMIT das contribuições ao PIS/COFINS, o critério pessoal é formado pelo sujeito ativo, que é a própria União, pessoa jurídica de direito público competente para a instituição de referidas contribuições, assim como pelo sujeito passivo, que é a pessoa jurídica que auferir receitas mensais.

Por fim, o critério quantitativo é composto pela base de cálculo, que corresponde à totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Por sua vez, as alíquotas aplicáveis são, de um modo geral, de 1,65% e 7,6% para o PIS/Pasep e COFINS, respectivamente.

Esquematicamente, a RMIT das contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo poderia ser assim representada:



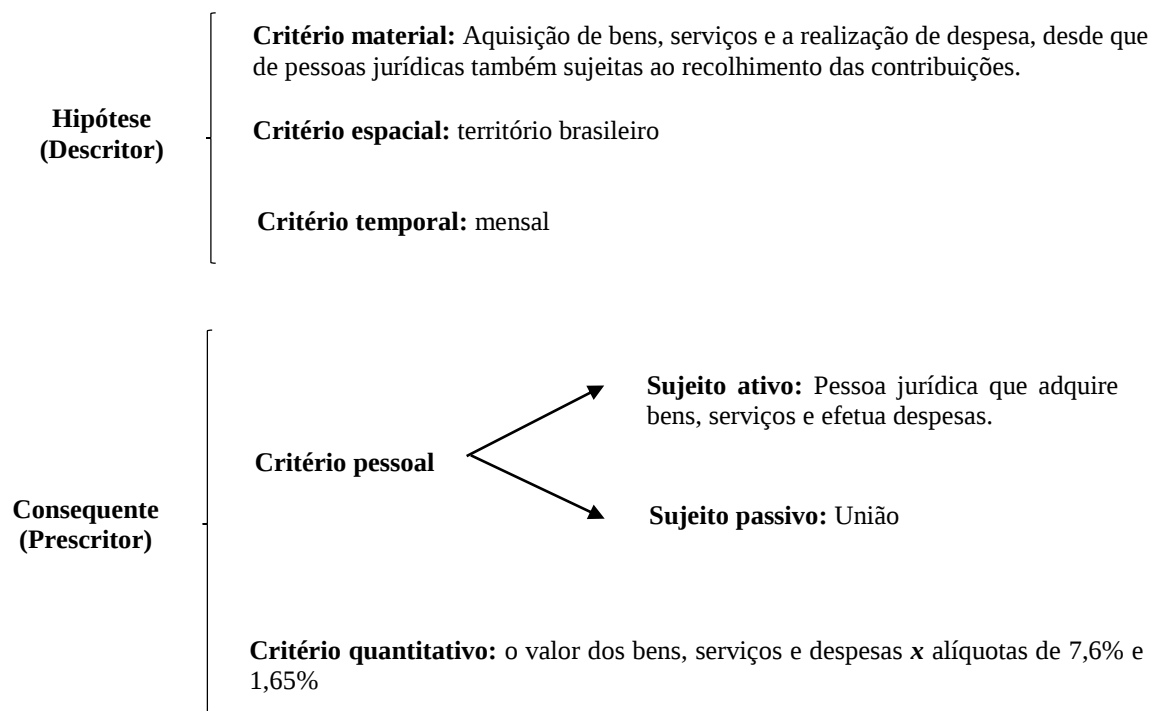
Noutro giro, à pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições é assegurado o direito ao crédito sobre as aquisições de determinados bens e serviços e a realização de despesas, desde que de pessoas jurídicas também sujeitas ao recolhimento das contribuições.

O critério espacial é o próprio território nacional, ao passo que o critério temporal é mensal.

Por outro lado, já no consequente da RMIT do direito ao crédito, o critério pessoal é constituído pelo sujeito ativo que é a pessoa jurídica sujeita ao regime da não-cumulatividade que efetua as aquisições mensais de determinados bens ou serviços, enquanto a União figura como sujeito passivo da relação.

Por último, o critério quantitativo corresponde ao valor dos bens ou serviços e despesas multiplicado pelas alíquotas de 1,65%, para o PIS/Pasep, e de 7,6%, do COFINS.

Deste modo, a RMIT do direito ao crédito pode ser assim esquematizada:



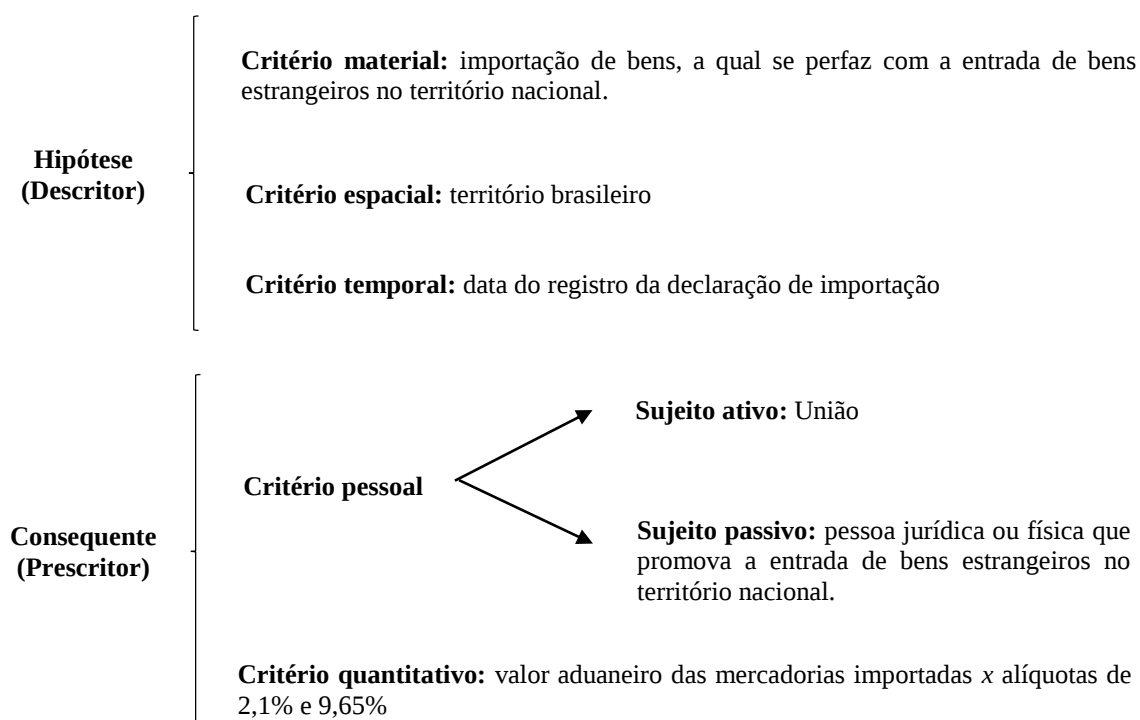
2.3. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS/COFINS-Importação e a Regra-Matriz de Incidência Tributária do direito aos créditos

O critério material das contribuições ao PIS/COFINS-Importação corresponde à importação de bens, a qual se perfaz com a entrada de bens estrangeiros no território nacional. Por seu turno, o critério espacial abrange o território nacional. Ao passo que o critério temporal é, de uma forma geral, a data do registro da declaração de importação.

Por outro lado, já no âmbito do consequente, o critério pessoal é formado pelo sujeito ativo, que é a própria União, pessoa jurídica de direito público competente para a instituição de referidas contribuições, assim como pelo sujeito passivo, que é a pessoa jurídica ou física que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

Por último, o critério quantitativo é composto pela base de cálculo, que corresponde ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, e pelas alíquotas aplicáveis que são, de um modo geral, de 2,65% e 9,65% para o PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos, respectivamente.

Graficamente, a RMIT das contribuições ao PIS/COFINS-Importação poderia ser assim representada:



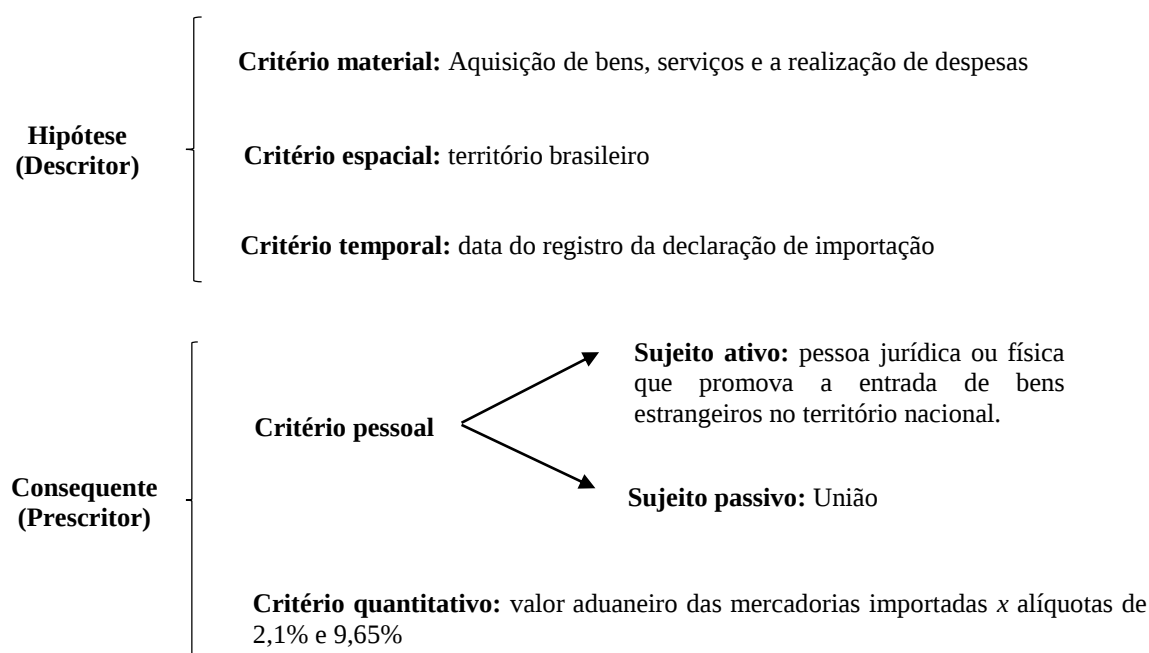
Por outro turno, ao importador é dado o direito à apropriação de determinados créditos, para fins de determinação das contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo, em relação às importações sujeitas ao PIS/COFINS-Importação, nas hipóteses expressamente previstas nos incisos do art. 15 da Lei nº 10.865/04.

O critério temporal corresponde à data do registro da DI. O critério espacial é, por sua vez, todo o território nacional.

Já no consequente da RMIT do direito ao crédito temos o critério pessoal, constituído pelo sujeito ativo que é o próprio importador sujeito ao regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS, enquanto a União figura como sujeito passivo da relação.

Por fim, o critério quantitativo compreende o valor aduaneiro das mercadorias importadas multiplicado pelas alíquotas de 2,1%, para o PIS/Pasep, e 9,65%, para a COFINS.

De modo que, a esquematização da RMIT do direito ao crédito ao PIS/COFINS-Importação poderia ser assim representada:



2.4. O Percorso de Construção de Sentido – Os Planos S₁, S₂, S₃, S₄

Em breve síntese, a teoria tradicional da interpretação jurídica, que teve no Brasil Carlos Maximiliano⁴⁰ como principal precursor, defendia que ao intérprete cabia trilhar os caminhos definidos pela Hermenêutica para encontrar o sentido da norma. Em outros termos, entendia-se que o sentido precisava ser encontrado, uma vez que ele existiria independentemente da vontade do sujeito cognoscente.

Sendo assim, o sentido da norma era encontrado (e não construído) a partir dos métodos tradicionais de interpretação, quais sejam: gramatical ou literal, histórico, teleológico, lógico e sistemático. Percorrendo um desses caminhos, o intérprete alcançaria o sentido da norma.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho desenvolveu suas ideias em torno do Construtivismo lógico-semântico. Nesse contexto, a linguagem assume papel fundamental no ato de interpretar, uma vez que a própria linguagem é que constrói nossa realidade objetiva.

Com isso, não se quer dizer que a linguagem cria o mundo fenomênico, mas sim a própria realidade objetiva do ser cognoscente. Para esclarecer tal ideia, Fabiana Del Padre Tomé⁴¹ utiliza o exemplo da “descoberta dos átomos” pela ciência, em suas palavras:

Até o instante em que se deu essa teoria, os átomos inexistiam, quer dizer, não faziam parte da realidade objetiva. E mais ainda, quando criados os átomos, estes eram indivisíveis. Posteriormente, porém, houve a criação de prótons, nêutrons e elétrons, partículas que passaram a ser componentes dos átomos. Igualmente à situação já exposta, antes de surgir a teoria criadora de tais elementos, eles não faziam parte da realidade.

Assim, nessa linha, cabe ao intérprete estudar o extrato de linguagem do direito⁴² (linguagem-objeto) e, a partir daí, construir o sentido da norma. Nesse sentido, como visto

⁴⁰ Segundo Carlos Maximiliano, “interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair de frase, sentença, ou norma, tudo o que na mesma se contém”. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 9.

⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Ética e Direito – Uma análise pela perspectiva do construtivismo lógico-semântico**. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/etica-e-direito-uma-analise-pela-perspectiva-do-construtivismo-logico-semantico-porfabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em 09.09.2015.

⁴² Ao compreendermos o direito como um sistema de linguagem (com enunciados prescritivos), percebe-se a importância de seu estudo por meio da lógica (princípio da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído), da linguística e da semiótica, em seus três planos: o sintático, o semântico e o pragmático. No plano sintático, estudam-se as articulações dos signos jurídicos (signo – signo). No campo semântico, busca-se a precisão terminológica indispensável às articulações de sentido, evitando-se, pois então, as vaguidades ou ambiguidades.

linhas acima, as normas jurídicas em sentido estrito são as significações que o intérprete constrói a partir da leitura dos textos jurídicos, influenciado sempre por suas próprias convicções, conhecimentos, ou pelo próprio tempo e espaço.

Feitas tais considerações, o professor Paulo de Barros Carvalho propõe então que a construção de sentido dos textos jurídicos deve respeitar quatro níveis lógicos, sem os quais não será possível construir de forma coerente e coesa o sentido de um texto jurídico⁴³.

Destarte, ao construir o sentido, o intérprete deve percorrer um percurso que se inicia na literalidade do texto de lei e se esgota no altiplano em que as normas jurídicas (significações) se relacionam em ligações de coordenação e de hierarquia. A esse caminho interpretativo, Paulo de Barros Carvalho atribui o nome de Planos S₁, S₂, S₃, S₄, os quais serão analisados separadamente abaixo.

O plano S₁ é o plano da literalidade textual. É o plano em que o intérprete tem o seu primeiro contato com o texto legislado, e, conforme o professor Paulo de Barros⁴⁴, “marca o início da aventura exegética”. Assim, por corresponder a uma porta de entrada para a interpretação, esse nível tem a característica de ser igual para todos os sujeitos.

No plano S₂, o intérprete ingressa no plano do conteúdo, isto é, “avança agora disposta a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido”⁴⁵.

Ainda em relação a este nível, Paulo de Barros Carvalho assevera que “não se deve falar, ainda, em normas jurídicas, dado o arcabouço lógico peculiar a tais entidades. Falemos, então, em significações que se erguem a partir de frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislado”⁴⁶.

Por seu turno, no plano pragmático, avaliam-se as formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar o comportamento.

⁴³ Paulo de Barros Carvalho: “O direito se manifesta sempre nesses quatro planos – o das formulações literais; o de suas significações enquanto enunciados prescritivos; o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante agrupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação); e o das estruturas superiores constituídas por vínculos de coordenação e de subordinação que apresentam o sistema como um todo unitário”. (Op. cit. p. 235).

⁴⁴ Op. cit. p. 147.

⁴⁵ Op. cit. p. 151.

⁴⁶ *Ibid.*

Já no plano S₃, “o exegeta deve promover a contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens dêonticas”. É o “subsistema das formações normativas, em que todo o trabalho estará voltado à composição de unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais”⁴⁷.

Paulo de Barros arremata afirmando que “aparecerão nesse subconjunto as significações de enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aqueles que prescrevem condutas intersubjetivas, contidas no consequente”.

Em outros termos, no plano S₃ o intérprete conseguirá estruturar a norma jurídica em sentido estrito, que corresponde ao juízo (significação) hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y). É neste plano, portanto, que será possível estruturar a RMIT de qualquer tributo.

Por último, o plano S₄ é o nível em que se “organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas”⁴⁸.

Em breve síntese, pode-se dizer que o plano S₁ é aquele em que o intérprete terá seu primeiro contato com a literalidade do texto legal. No plano S₂, o intérprete já adentra no conteúdo do texto, relacionando os signos com os respectivos significados e estabelecendo significações. Já no S₃, o intérprete desenvolve a norma jurídica completa, estabelecendo o mínimo irreduzível do dêontico (antecedente e consequente interligados por um “dever-ser”). Por último, no plano S₄, o intérprete busca relacionar a norma com as demais normas do sistema, em relações de coordenação e subordinação.

Por fim, é importante ter em mente que a atividade interpretativa transita constante e livremente por todos os níveis expostos acima. Nesse sentido, Paulo de Barros⁴⁹ nos esclarece com precisão que:

⁴⁷ *Ibid.* p. 164.

⁴⁸ *Ibid.* p. 154.

⁴⁹ *Ibid.* p. 164.

Ao terminar a movimentação por esse subsistema, o interessado terá diante de si um conjunto respeitável de enunciados, cujas significações já foram produzidas e permanecem à espera das novas junções que ocorrerão em outro subdomínio qual seja o de S_3 , subsistema das formações normativas, em que todo o trabalho estará voltado à composição de unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais. Aparecerão nesse subconjunto as significações de enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aqueles que prescrevem condutas intersubjetivas, contidas no consequente. Mas, também nele, a tarefa se desenvolve em intervalos sequenciais, porque o contacto inicial com o sentido da entidade normativa é insuficiente para a outorga derradeira de sua significação. Tornam-se imprescindíveis, nesse nível da elaboração exegética, uma série de incursões aos outros dois subsistemas, na atividade ingente de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente na amplitude dessas idas e venidas aos sistemas S_1 e S_2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Eis o plano S_4 .

Diante de todas essas considerações, percebe-se que uma construção plena de sentido só é atingida no altiplano das relações de coordenação e de hierarquia entre as normas jurídicas (significações), e não poderia ser diferente, uma vez que o direito é um sistema integrado por diversas preposições prescritivas. Isto é, uma norma jurídica só pode ser compreendida em sua plenitude quando interligada com as demais normas formadoras do sistema jurídico.

3. DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO E A JURISPRUDÊNCIA DA RFB E DO CARF

3.1. Da apropriação do crédito de PIS/COFINS sobre mercadorias adquiridas para revenda

Conforme já demonstrado acima, nos termos do art. 3º, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, do valor apurado para determinação do montante devido das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação aos valores expressamente previstos nos incisos do art. 3º.

Com efeito, diferentemente das sistemáticas constitucionalmente previstas ao IPI e ao ICMS, nas quais se compensa o montante devido com o montante cobrado nas operações anteriores, a não-cumulatividade do PIS/COFINS elege critério novo, por meio do qual o valor das contribuições ao PIS/COFINS é obtido por meio da diferença (método subtrativo indireto) entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), o que pode ser representado pela fórmula: $T = (a \times R) - (a \times C)$.

Nesse sentido, de acordo com o inciso I, do supracitado art. 3º, de ambas as leis, a pessoa jurídica dedicada à atividade comercial poderá descontar créditos em relação às mercadorias adquiridas para revenda, de tal modo que a fórmula para aplicação do método subtrativo indireto ficaria assim preenchida⁵⁰: $T = (9,25\% \times \text{a totalidade das receitas mensais auferidas}) - (9,25\% \times \text{o custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda})$.

Isso posto, devemos, pois então, determinar o que se compreende por custo de aquisição das mercadorias.

⁵⁰ A alíquota de 9,25% corresponde à soma das alíquotas de 1,65%, do PIS, e de 7,6%, da COFINS.

Nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)⁵¹, o custo das mercadorias revendidas será determinado com base em registro permanente de estoque ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração.

Por seu turno, os §§1º e 2º do dispositivo explicitam que compõem o custo de aquisição o transporte e seguro pagos até o estabelecimento do contribuinte, bem como os tributos devidos na aquisição ou importação e os gastos com desembaraço aduaneiro. Noutro giro, conforme o §3º, não se incluem no custo de aquisição os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Nesse sentido, importa trazer à baila os esclarecimentos contidos no Pronunciamento nº 16 do CPC – Estoques, *in verbis*:

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Assim, temos claro que o custo de estoques deve abranger todos os custos inerentes à aquisição da mercadoria, que sejam necessários para trazê-las ao estoque. Tal custo compreende, portanto, os custos de transporte, seguro, manuseio, e quaisquer outros atribuíveis à aquisição dos produtos acabados, materiais e serviços.

De modo a clarificar ainda mais esse ponto, destaco as esclarecedoras considerações feitas por Sérgio de Iudícibus, em seu Manual de Contabilidade⁵², *ipsis litteris*:

⁵¹ “Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração.

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação).

§ 2º—Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

⁵² IUDÍCIBUS, Sérgio de [et. al.]. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 77.

Esses tipos de itens têm normalmente seu custo identificado pela documentação de compra (Notas Fiscais, etc.). Todavia, o conceito de custo de aquisição é que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa. Segundo, o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação. Para isso, define que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição e debitados a tais estoques. No caso de importações de matérias-primas, ao custo deve ser adicionado o imposto de importação, o IOF incidente sobre a operação de câmbio, **os custos alfandegários e outras taxas, além do custo dos serviços de despachante correspondente.** (...)

Os gastos incorridos eventualmente com armazenagem do produto devem integrar seu custo somente quando são necessários para sua chegada à empresa, pois conforme afirma o mesmo pronunciamento, devem ser incluídos todos os custos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Depois que os estoques são colocados em seu local para essa finalidade – uso, consumo ou venda -, quaisquer custos adicionais, inclusive de realocação, são despesas.

Portanto, o custo⁵³ de aquisição de mercadorias engloba o preço do produto comprado, bem como os gastos incorridos desde a aquisição do produto até a sua alocação nos estoques. Por outro lado, eventuais gastos posteriormente realizados são considerados meras despesas.

Isso posto, fica fácil perceber que a pessoa jurídica comerciante pode apropriar crédito de PIS/COFINS sobre todos os custos incorridos para a aquisição da mercadoria até a sua alocação em estoque, desde que tais dispêndios: (i) tenham sido pagos a pessoa jurídica domiciliada no País; e (ii) estejam sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos dos §§ 2º e 3º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Noutro giro, como já visto, o art. 15 da Lei nº 10.865/04 permite que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS descontem créditos, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento do PIS/COFINS-Importação, nas seguintes hipóteses.

⁵³ Nos autos do REsp nº 1.215.773/RS, a 1ª Seção do STJ expediu importante Acórdão no sentido de que deve ser garantido o crédito de PIS/COFINS sobre o frete incorrido para o transporte dos produtos adquiridos até o estabelecimento adquirente: “Na apuração do valor do PIS/COFINS, permite-se o desconto de créditos calculados em relação ao frete também quando o veículo é adquirido da fábrica e transportado para a concessionária - adquirente - com o propósito de ser posteriormente revendido”. Recurso Especial nº 1.215.773/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. p/ Acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, DJe, Brasília, DF, 18 nov. 2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001890121&dt_publicacao=18/09/2012 < Acesso em 10.09.2015.

Nos termos do §3º, do art. 15, com redação dada pela Lei nº 13.173/15, os créditos serão apurados mediante a aplicação das alíquotas de 2,1%, para o PIS/Pasep-Importação, e de 9,65%, para a Cofins-Importação, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições (isto é, o valor aduaneiro das mercadorias), acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Deste modo, a fórmula para aplicação do método subtrativo indireto ficaria assim preenchida⁵⁴: $T = (9,25\% \times \text{a totalidade das receitas mensais auferidas}) - (11,75\% \times \text{o valor aduaneiro das mercadorias, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição})$.

Desta feita, nota-se que o direito ao crédito da pessoa jurídica importadora está limitado ao montante do valor aduaneiro da mercadoria, acrescido do IPI, se integrante do custo de aquisição.

Cabe aqui lembrar que, nos termos do art. 77 do Regulamento Aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, integram o valor aduaneiro (i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; (ii) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos acima; e (iii) o custo do seguro da mercadoria durante as duas operações anteriores.

Posto isso, percebe-se que as pessoas jurídicas que importam mercadorias e as comercializam em território nacional estão sujeitas à incidência do PIS/COFINS sobre a totalidade de receitas auferidas mensalmente, prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como à incidência do PIS/COFINS nas importações efetuadas, calculada sobre o valor aduaneiro das mercadorias, conforme a Lei nº 10.865/04.

⁵⁴ A alíquota de 11,75% corresponde à soma das alíquotas de 2,1%, do PIS, e de 9,65%, da COFINS.

Por conseguinte, tal pessoa jurídica deve estar amparada pelas duas hipóteses de apropriação de créditos, isto é, tanto em relação às receitas auferidas quando em relação às importações efetuadas. Tal entendimento ficará mais evidente no subcapítulo a seguir.

3.2. Aplicação dos Planos S₁, S₂, S₃, S₄ para compreensão completa da não-cumulatividade do PIS/COFINS e do PIS/COFINS-Importação

Como demonstrado no capítulo anterior, o intérprete deve obrigatoriamente percorrer os Planos S₁, S₂, S₃, S₄ para a construção do sentido dos textos jurídicos. Tal caminhada inicia-se no plano das literalidades dos textos (S₁), passando pelo plano dos conteúdos (S₂) e da construção da norma jurídica (juízo de hipótese-consequência) (S₃), até o plano das relações de coordenação e hierarquia das normas jurídicas (S₄).

Muito bem. No caso ora em estudo, o plano S₁ corresponde ao primeiro contato que temos com os dispositivos das Leis n^{os} 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Nesse plano lidamos apenas como as literalidades, de modo que não podemos atribuir qualquer significado aos signos. Consiste naquela primeira leitura artificial que todos nós somos obrigados a fazer quando do primeiro contato com os dispositivos legais.

Já no plano S₂ adentramos mais afundo no conteúdo de tais normas, de forma a estabelecer as primeiras significações dos comandos legislativos. Todavia, ainda não há o que se falar em juízo hipotético-condicional. Ou seja, ainda não conseguimos traçar um juízo de hipótese-consequência completo sobre as contribuições e os respectivos créditos a serem apropriados.

Mais adiante, no plano S₃ já é possível identificar e estruturar as normas jurídicas em sentido estrito, isto é, normas com conteúdo completo de hipótese-consequência. É neste plano que conseguimos estruturar a RMIT do PIS/COFINS incidente nas receitas auferidas, bem como a RMIT do PIS/COFINS incidente nas importações. Também é aqui possível visualizar as RMIT do direito ao crédito de ambas as contribuições, contudo, ainda não conseguimos relacioná-las entre si, o que só será possível no altiplano do nível S₄.

É importante visualizar que são constantes as idas e vindas entre os planos S_1 , S_2 e S_3 , por meio das quais conseguiremos incorporar as diretrizes constitucionais e todas as outras necessárias para a construção do sentido.

Finalmente, no plano S_4 conseguiremos relacionar as RMIT das contribuições com suas respectivas normas jurídicas de não-cumulatividade, bem como com as demais normas jurídicas que compõem o sistema jurídico. Em outros termos, neste plano será possível visualizar as normas jurídicas tanto do PIS/COFINS e PIS/COFINS-Importação em suas relações de coordenação e hierarquia com outras normas do sistema.

Em relação de coordenação estão, portanto, todas as normas legais que tratam sobre as contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo, notadamente as normas construídas a partir dos textos das Leis nº 10.637/02, 10.833/33 e 10.865/04. Tais normas possuem, por sua vez, relação de hierarquia superior com aquelas outras construídas a partir de atos infralegais.

Por seu turno, as normas construídas sobre os textos de mencionadas leis guardam vínculo de hierarquia com a Constituição Federal, notadamente ao comando constitucional contido no §12º, do art. 195, que insere a não-cumulatividade no âmbito das contribuições ao PIS/COFINS e que atribui ao legislador infraconstitucional a competência para determinar os setores da economia para os quais a não-cumulatividade será aplicada tanto nas operações internas quanto nas de importação.

Com essas afirmações, quer-se dizer que, uma vez construídas as normas jurídicas das contribuições ao PIS/COFINS e PIS/COFINS-Importação, elas devem ser vistas em conjunto, em forma de coordenação. Em outros termos, as normas devem se coordenar e se completar, de modo que uma norma não pode ser construída e aplicada de maneira isolada. Além do mais, a aplicação de uma norma não deve automaticamente excluir a outra, a não ser é claro que o próprio direito positivo tenha previsão expressa nesse sentido.

No caso em tela, as atividades das pessoas jurídicas importadoras estão sujeitas à incidência tanto do PIS/COFINS quanto do PIS/COFINS-Importação. A primeira incide em suas receitas auferidas mensalmente, enquanto a segunda sobre os produtos importados para posterior revenda.

De modo a tornar a explicação mais clara, imaginemos uma pessoa jurídica que só revende produtos por si própria importados e que toda a sua receita se baseia nos valores das vendas. Assim, suas importações estarão sujeitas à incidência do PIS/COFINS sob a alíquota de 11,75%, sendo cabível a apropriação de crédito, calculado sobre o valor aduaneiro das mercadorias, à alíquota de 11,75%.

Mais adiante, quando das vendas, haverá novamente a incidência das contribuições, desta vez sobre a receita mensal, calculadas com a alíquota de 9,25%, sendo também possível a apropriação de créditos, mediante a aplicação de alíquota de 9,25%, sobre os valores dos custos incorridos já em território brasileiro para levar as mercadorias aos seus estoques, desde que tais custos sejam pagos a pessoas jurídicas e que estejam relacionados a bens ou serviços tributados pelas contribuições.

Nota-se, portanto, a existência de ao menos quatro normas jurídicas distintas que produzem seus efeitos em momentos diferentes. Na importação, a RMIT do PIS/COFINS-Importação se combina com a RMIT do direito ao crédito. Na venda, a RMIT do PIS/COFINS se combina com a RMIT do respectivo direito ao crédito. Veja, as normas não se excluem mutuamente, mas sim se relacionam em coordenação.

Não se pode perder de vista também que, conforme foi exaustivamente dito, tais normas devem ser vistas em relação de coordenação⁵⁵ entre si e também com outras normas do sistema. Por isso, devemos considerar ao caso também a norma construída a partir do comando

⁵⁵ Quanto a isso, é importante destacar as considerações de Heroldes Bahr Neto e Osnildo de Souza Junior a respeito do tema. Os autores defendem a aplicação de uma interpretação hermenêutica sistemática, para a compreensão das normas que tratam sobre o crédito do PIS/COFINS e PIS/COFINS-Importação nas despesas aduaneiras, *in verbis*: “O entendimento contrário ao direito de crédito sobre os gastos com o desembaraço aduaneiro, defendido pela Receita Federal do Brasil, salvo melhor juízo, parece não se pautar numa interpretação sistemática do regime legislativo que dispõe sobre a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS (...) Tal se deve porque a aplicação das regras de PIS/COFINS, incidentes sobre a importação, não exclui, absolutamente, a incidência das regras que regem a apuração não cumulativa de tais contribuições calculadas sobre a receita. Noutros termos, não são regras excludentes, mas que se complementam justamente por tratarem de materialidade diversa. De fato, uma tem como hipótese de incidência o valor aduaneiro e a outra como base impositiva a receita. Assim sendo, por exemplo, uma pessoa jurídica importada optante pelo Lucro Real estará sujeita tanto à apuração da contribuição ao PIS e da COFINS na forma das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, como também se sujeitará, em relação às mercadorias importadas, aos ditames da Lei nº 10.865/04”. NETO, Heroldes Bahr; JUNIOR, Osnildo de Souza. **Crédito de PIS/COFINS sobre os gastos com desembaraço aduaneiro: uma análise crítica da orientação atualmente predominante no âmbito da Receita Federal do Brasil**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. Vol. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

contido no art. 289, §2º, do RIR/99, segundo o qual os gastos incorridos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição das mercadorias⁵⁶.

Feitas essas importantes considerações, vejamos a seguir o atual entendimento aplicado pela RFB e pelo CARF sobre o direito ao crédito sobre os valores incorridos no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas para revenda.

3.3. Análise do Posicionamento da Receita Federal do Brasil

Após alguns anos de controvérsia, a RFB firmou seu entendimento pela impossibilidade de que a pessoa jurídica importadora se aproprie de créditos de PIS e COFINS sobre despesas incorridas durante o processo de desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas para posterior revenda, tais como capatazia, movimentação de contêineres, transporte, etc.

Dentre as poucas manifestações favoráveis⁵⁷ aos contribuintes, a Solução de Consulta nº 146/10, expedida pela 8ª Região Fiscal da RFB (São Paulo), a qual merece ter parte de seu conteúdo destacado, dispôs de maneira clara o seguinte:

Solução de Consulta nº 146 – SRRF 08º/Disit
Data 24 de março de 2010
 (...)

Fundamentos
 (...)

⁵⁶ Nesse sentido, embora se trate de uma manifestação exarada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em relação ao ICMS, é importante destacar o seguinte trecho da Resposta à Consulta nº 12/2012, na qual o órgão consultivo da SEFAZ/SP deixa claro que as despesas com capatazia, armazenagem e remoção de mercadorias, comissões de despachantes, corretagem de câmbio, frete interno, não demonstradas na DI, não compõem o custo da importação, mas sim o custo da mercadoria, *in verbis*: “(...) 5. Ressalte-se que as despesas aduaneiras arroladas no § 6º do citado artigo 37 são exemplificativas, devendo-se considerar como despesas aduaneiras as despesas em que o estabelecimento tiver incorrido em função do desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem, ainda que somente as recolha em momento posterior.

6. Relativamente às despesas relativas a capatazia, armazenagem e remoção de mercadorias, comissões de despachante, corretagem de câmbio, frete interno, não demonstradas na Declaração de Importação ou na Declaração Complementar de Importação, ainda que incorridas pelo importador antes do desembaraço aduaneiro, esta Consultoria Tributária já se manifestou em diversas ocasiões no sentido de que não se configuram como despesas aduaneiras e, portanto, não integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação.

6.1 Tais despesas, para efeitos fiscais relativos ao ICMS, não compõem o custo de importação, mas o custo da mercadoria e, consequentemente, comporão o valor da base de cálculo do imposto incidente na subsequente operação de saída”. (g.n.)

⁵⁷ Soluções de Consulta: nº 3 de 12 de janeiro de 2011; nº 93 de 20 de abril de 2006; e nº 135 de 29 de abril de 2005.

9. Ocorre, porém que o inciso II do art. 3º das precitadas leis é cristalino e taxativo ao estabelecer o direito a crédito relativamente a insumos empregados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.” A consulente dedica-se, basicamente, ao comércio de bens, sendo os referidos gastos a que se reporta na presente consulta relativos ao desenvolvimento dessas atividades comerciais (i.e.: não se trata de despesas que pretenderia assimilar a insumos no desempenho das atividades de prestação de serviços de reparo e manutenção dos produtos que comercializa, as quais também pode potencialmente desempenhar, como se infere das declarações feitas na inicial e das disposições de seu estatuto social, cuja cópia se encontra às fls. 20/32). Dessa forma, em nenhuma hipótese pode apropriar créditos relativos a insumos na forma do referido inciso II, o que é uma prerrogativa apenas das empresas industriais, relativamente aos produtos que fabriquem para revenda, e das empresas prestadoras de serviços, relativamente aos serviços que prestem.

10. As empresas comerciais por sua vez, têm direito a apurar créditos relativos aos produtos que adquirem para revenda, conforme o art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, bem assim, no que couber, relativamente às despesas previstas nos incisos IV, VII, VIII e IX do art. 3º primeiro diploma e nos incisos III, IV, V, VII, VIII e IX do art. 3º do segundo. Note-se, porém que a letra “a” do inciso I do art. 3º de ambas as leis veda a apuração de créditos de produtos adquiridos para revenda mencionados nos parágrafos 1º e 1º- A de seus artigos 2º, quais sejam, produtos sujeitos à sistemática de incidência monofásica das contribuições.

(...)

13. Esclareça-se, todavia, que, de acordo com o art. 289, §, 2º, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda em vigor, os gastos com o desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição das mercadorias e, dessa forma, tais despesas, quando pagas a pessoas jurídicas, em contrapartida a serviços prestados para o despacho de importação de mercadorias importadas para revenda, podem compor a base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados de acordo com o art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, respectivamente. Por força dos dispositivos legais citados no item 12, porém, tal não se aplica, às despesas pagas diretamente a despachantes aduaneiros, que são pessoas físicas, não obstante o fato de esses mesmos gastos poderem contabilmente ser agregados ao custo da mercadoria adquirida para revenda, como previsto na legislação do IRPJ.

Conclusão

14. Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada declarando-se que os gastos com desembaraço aduaneiro, incorridos para nacionalização de mercadoria importada destinada a revenda integram seu custo de aquisição e, quando contratados com pessoa jurídica domiciliada no País e suportados pelo adquirente dos bens, podem compor a base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme o art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal não se aplica, porém, aos pagamentos efetuados diretamente a despachantes aduaneiros, que são pessoas físicas, em consonância com as condições gerais para apuração de créditos das contribuições constantes do art. 3º, § 3º, das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, inobstante o fato de esses gastos poderem ser incorporados ao custo de aquisição da mercadoria importada, conforme o art. 289, § 2º, do vigente RIR, Decreto nº 3000, de 1999. (...)

Percebe-se, pois então, que o conteúdo desta manifestação da RFB está em linha com o que foi dito no subcapítulo anterior, ou seja, ao importador deve ser resguardado o direito ao

crédito de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas em território brasileiro e pagas a pessoas jurídicas nacionais, as quais integram o custo de aquisição das mercadorias importadas, nos termos do art. 289, §2º, do RIR/99.

Contudo, o cenário de controvérsias dentro da própria RFB era tão evidente que dois meses mais tarde, em maio de 2010, a mesma 8ª Região Fiscal da Receita Federal emitiu a Solução de Consulta nº 190, de 11 de maio de 2010, com o objetivo de cancelar a supracitada Solução de Consulta nº 146/2010 e determinar que:

(...) O direito a crédito estabelecido pelo art.3º da referida lei aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, como estabelecem de forma expressa os mandamentos do § 3º daquele artigo. Portanto, tratando-se de mercadoria de importação própria, adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no País, não havendo como apurar créditos em relação ao seu custo de aquisição, tampouco há de se cogitar da apuração de créditos em relação a despesas com desembaraço aduaneiro desses bens, mesmo quando pagos a pessoas jurídicas e não importando, para esse fim, o que estabelece o art. 289, § 2º, do vigente RIR.

Aqui, a RFB já adotou postura absolutamente oposta e extremamente restritiva. Assim, com base nesse entendimento exposto, pode-se dizer que a construção de sentido adotada pela Receita foi interrompida no plano S₃. Em outros termos, a RFB considerou apenas que, por se tratar de pessoa jurídica importadora, o seu direito ao crédito estava limitado ao que prevê o art. 15 da Lei nº 10.865/04. Ou seja, não se adotou uma interpretação ampla que permitisse visualizar todas as normas jurídicas em relação de coordenação e hierarquia, o que garantiria, sem sombra de dúvidas, o direito ao mencionado crédito.

Noutro giro, em 24 de maio de 2012, a COSIT emitiu a Solução de Divergência nº 07, por meio da qual dispôs que a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo do PIS/COFINS não pode descontar crédito em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos aos serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, decorrentes de importação de mercadorias, por absoluta falta de amparo legal.

Dois meses mais tarde, a RFB consolidou definitivamente seu entendimento por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 04 de 26 de junho de 2012, o qual, em seu artigo único, determina que “os gastos com desembaraço aduaneiro na importação de mercadorias não geram

direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por falta de amparo legal”.

Portanto, nota-se que atualmente a RFB adota interpretação restritiva e limitada ao plano S₃, o que obviamente impossibilita a visualização da relação de coordenação e hierarquia de todas as normas jurídicas integrantes do sistema. É por isso que, no entender da RFB, a pessoa jurídica importadora deve apropriar créditos somente com base no art. 15 da Lei nº 10.865/04.

3.4. Análise da Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

No âmbito do CARF, ainda são escassas as manifestações a respeito do direito ao crédito sobre as despesas incorridas no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas. Contudo, em alguns desses Acórdãos, as Turmas do Conselho se mostraram favoráveis ao crédito.

Em sessão realizada em 25 de março de 2014, a 2ª Turma, da 4ª Câmara, pertencente à 3ª Seção de Julgamento, seguiu, por unanimidade, o voto do Relator João Carlos Cassuli Junior no sentido de que os dispêndios com os serviços de despachante aduaneiro compõem os custos do bem importado, o qual será posteriormente vendido e submetido à tributação das contribuições ao PIS/COFINS, conforme trecho do voto⁵⁸:

e.3) Serviço de despachante aduaneiro

Nesse sentido, entendo que os serviços de despachante aduaneiro merece conceder o direito ao crédito quando contratados pela Recorrente na condição de importadora de insumos, pois que, nesta hipótese, tais dispêndios compõem os custos do bem importado, onerando o custo do bem ou serviço em fabricação, o qual, subsequentemente, será vendido e submetido à tributação das contribuições ao PIS e à COFINS.

Considerando que há incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no momento do desembaraço aduaneiro, o que, embora tratando-se de tributo diversos, acabam impondo financeiramente o mesmo custo e concedem legalmente o direito ao crédito nas mesmas alíquotas de 7,6% (para a COFINS) e de 1,65% (para o PIS), deve compor a base de cálculo dos créditos os dispêndios com o despachante aduaneiro contratado

⁵⁸ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-002.361, Processo nº 16349.000277/2009-88, Rel. Cons. João Carlos Cassuli Junior, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF, 10 jun. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09.09.2015.

para o assessoramento quanto às importações dos insumos, que assim forem reconhecidos, ao final deste processo.

Quanto aos mesmos dispêndios, mas alocados às exportações, tenho que acabam não compondo mais os “custos” do processo produtivo ou de fabricação, não agregando mais o processo de mensuração dos estoques, e, conseqüentemente, entram nas despesas gerais, passando a conceder o crédito apenas se houvesse previsão expressa da Lei (nesta interpretação legal que atualmente está prevalecendo – com ressalva de meu entendimento pessoal).

Assim, merece parcial retificação a glosa neste particular, para afastá-la quanto aos dispêndios com despachante aduaneiro nas operações de importações de insumos, a ser aferida pela autoridade preparadora ao ser executada esta decisão, na medida da viabilidade da respectiva prova.

Em outra oportunidade, a 1ª Turma da 2ª Câmara, pertencente à 3ª Seção de Julgamento, decidiu, por maioria, conforme voto do Relator Daniel Mariz Gudiño, que “considerando que a atividade-fim da Recorrente não está diretamente relacionada a comércio exterior, é natural que haja a contratação de terceiros para acompanhar esse tipo de operação (...)”. Nesse sentido, “considerando ainda que o despachante aduaneiro contratado é pessoa jurídica nomeadamente (...), não se aplica a restrição legal ao crédito decorrente da contratação de pessoas físicas”. Diante dessas considerações, concluiu-se pela reforma da decisão recorrida no que toca à glosa de créditos de PIS/COFINS de gastos com serviços de despacho aduaneiro⁵⁹.

Noutro giro, em sessão de 29 de janeiro de 2013, a 2ª Turma da 3ª Câmara, pertencente à 3ª Seção de Julgamento, decidiu, de acordo com o voto de qualidade do Presidente da Turma, Conselheiro Walber José da Silva, que os serviços relacionados à importação, por não se tratarem de “insumos utilizados na produção, nem de valores que compõem a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito” ao crédito⁶⁰.

Por seu turno, é importante destacar que, em seu voto vencido, a Conselheira Rel. Fabíola Cassiano Keramidas defendeu que os gastos com os serviços prestados para o

⁵⁹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201-000.959, Processo nº 10976.000159/2008-16, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF, 21 jun. 2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 07.08.2015.

⁶⁰ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-001.916, Processo nº 11065.724992/2011-97, Rel. Cons. Fabiana Cassiano Keramidas, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF, 04 mar. 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 07.08.2015.

desembaraço aduaneiro (os chamados “custos decorrentes da importação”) devem ser considerados insumos da atividade do importador, conforme disposição do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Todavia, embora seu voto seja favorável, sobretudo por considerar correta a aplicação conjunta do art. 3º de mencionadas leis e do art. 15 da Lei nº 10.865/04, a fundamentação utilizada pela Conselheira, no sentido de que os dispêndios com o desembaraço aduaneiro correspondem a insumos do importador⁶¹, destoa da ora defendida.

Percebe-se, portanto, que a jurisprudência do CARF ainda é escassa e oscilante em relação à matéria. Entretanto, são extremamente louváveis os dois Acórdãos exarados pelo Conselho no sentido de reconhecer a aplicação conjunta e coordenada (o que se dá no Plano s₄) das normas jurídicas concessoas dos créditos de PIS/COFINS, o que possibilita que a pessoa jurídica importadora se credite não somente sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, mas também sobre os diversos custos incorridos em território brasileiro.

⁶¹ Entendo não ser correta a compreensão dos dispêndios aduaneiros como insumos. Isso, pois, como se viu, de acordo com o art. 289, §2º, do RIR/99; CPC nº 16; e melhor doutrina de contabilidade; os custos de aquisição englobam todos os dispêndios incorridos desde a saída dos produtos do estabelecimento do fornecedor até a alocação dos mesmos nos estoques do adquirente. Assim, considero que o melhor enquadramento de tais despesas seria realmente como custos e não como insumos. Além disso, é importante notar que ainda há forte resistência na jurisprudência do CARF e da RFB em aceitar que empresas comerciais se apropriem de créditos sobre insumos. Em tal entendimento atual, as pessoas jurídicas comerciais devem apropriar crédito com base no custo de aquisição das mercadorias e não sobre insumos. Nessa concepção, embora questionável, somente os industriais e os prestadores de serviços poderiam tomar crédito com base em insumos de suas atividades.

4. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO GATT NA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS

4.1. Histórico do GATT

Com o final da Segunda Grande Guerra Mundial, em meados de setembro de 1945, o mundo estava diante de um caos econômico e social. Os países buscavam reerguer suas economias de forma integrada, de modo a evitar uma nova onda protecionista tal como a que havia dominado as relações internacionais logo após o final da Primeira Grande Guerra Mundial.

Nesse contexto, iniciaram-se as tratativas para a celebração de um acordo capaz de impor regras multilaterais no comércio internacional, com o principal objetivo de reduzir a imposição de barreiras comerciais. Pois, então, com a liderança dos Estados Unidos da América e da Inglaterra, um texto base para o acordo passou a ser elaborado.

Alguns meses mais tarde, já no ano de 1947, iniciou-se na Suíça a Rodada de Genebra, a qual foi a primeira de um total de nove rodadas⁶² de negociações referentes ao comércio internacional. Durante essa primeira Rodada, vinte e três países⁶³, dentre eles o Brasil, ampliaram e formalizaram o documento base anteriormente elaborado e, assim, finalmente celebraram o GATT.

O GATT foi firmado com o objetivo de ser um acordo provisório até que fosse definitivamente criada a Organização Internacional de Comércio (OIT). Houve até a realização de uma conferência internacional, conhecida como a Conferência de Havana (1948), para que fosse deliberada a criação da OIT. Não obstante, o projeto não foi levado a diante, tendo em

⁶² As nove Rodadas realizadas são as seguintes: Rodada Genebra (1947); Rodada Annecy (1949); Rodada Torquay (1950 a 1951); Rodada Genebra (1955 a 1956); Rodada Dillon (1960 a 1961); Rodada Kennedy (1964 a 1967); Rodada Tóquio (1973 a 1979); Rodada Uruguai (1986-1993); e, por fim, a Rodada Doha (de 2001 em diante).

⁶³ Austrália, Reino da Bélgica, Estados Unidos do Brasil, Birmânia, Canadá, Ceilão, República do Chile, República da China, República Cuba, Estados Unidos da América, República Francesa, Índia, Líbano, Grão Ducado de Luxemburgo, Reino da Noruega, Nova Zelândia, Pakistan, Reino dos Países-Baixos, Rodésia do Sul, Reino-Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, Síria, República Tchecoslovaca e União Sul-Africana.

vista a desistência do Congresso norte-americano em ratificar os termos do acordo de criação da Organização.

Diante disso, embora tivesse caráter provisório e não possuísse personalidade jurídica própria, o GATT assumiu verdadeira feição de organização internacional e assim permaneceu até 1994/1995, quando foi definitivamente criada a OMC, durante a Rodada Uruguai.

Todavia, mesmo com a criação definitiva da OMC, todos os dispositivos, assim como todos os instrumentos legais celebrados sob a vigência do GATT foram mantidos, de tal forma que atualmente o GATT é um dos acordos multilaterais anexados ao Acordo do OMC, o qual vincula todos os seus Membros.

4.2. Do Princípio da Não-Discriminação

O GATT é constituído por trinta artigos subdivididos em quatro Partes. Para o presente estudo, importa-nos apenas trechos das disposições das Partes I e II. O artigo I, da Parte I, disciplina o Princípio de Obrigação de Tratamento da Nação Mais Favorecida, ao passo que o Artigo III, da Parte II, estabelece o Princípio de Obrigação de Tratamento Nacional.

Ambos os Princípios formam em conjunto o Princípio da Não-Discriminação, o qual corresponde a verdadeiro princípio basilar do GATT que tem por objetivo assegurar que as relações comerciais internacionais sejam equânimes e previsíveis. Nos termos do Manual⁶⁴ de Soluções de Controvérsias⁶⁵, expedido pela OMC, o Princípio da Não-Discriminação consiste, em síntese, no “requisito de não tratar de maneira menos favorável quaisquer produtos em

⁶⁴ United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD. **Solução de Controvérsias**. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf>. Acesso em 18.06.2015.

⁶⁵ “Insurge-se nesse contexto, que as normas de organização e as de conduta integrantes do ordenamento jurídico da OMC defrontam com as convergências de ação dos membros para a promoção de interesses comuns. Tais normas objetivam uma interação organizada entre uma multiplicidade de economias nacionais num mercado globalizado. O enquadramento jurídico da OMC prevê um sistema de controvérsias concebido por normas compartilhadas por todos os membros, o Dispute Settlement Understanding (DSU) ou Entendimento Sobre Regras e Procedimentos que regem a Solução de Controvérsias (ESC). Consolidada assim, a instituição de normas comuns criadas pelos Estados partes nas Rodadas de Negociações. O Sistema de Solução de Controvérsias da OMC enquadra-se como um sistema intergovernamental de Direito Internacional Público Econômico, que visa a codificar e desenvolver as práticas do GATT”. (g.n.). MARTINS Eliane M. Octaviano. **A Sistemática de solução de controvérsias no âmbito da OMC**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_40/artigos/art_Eliane.htm>. Acesso em 20.09.2015.

relação a todos os produtos ‘similares’, independentemente de sua origem ou se eles são importados ou produzidos localmente”.

4.2.1. Do Princípio da Obrigação de Tratamento da Nação Mais Favorecida

O artigo I, da Parte I, assim disciplina o Princípio de Obrigação de Tratamento da Nação Mais Favorecida:

Tratamento da Nação Mais Favorecida

1. Com relação às tarifas alfandegárias e taxas de qualquer tipo aplicadas sobre ou em conexão com a importação ou exportação ou impostas na transferência internacional de pagamentos por importações ou exportações, e em relação ao método de incidência de tais tarifas e taxas, e em relação a todas as regras e formalidades relacionadas à importação e exportação, e em relação a todas as questões referidas nos parágrafos 2 e 4 do Artigo III,* **qualquer vantagem, benefício, privilégio ou imunidade concedida por qualquer [Membro] a qualquer produto originado em ou destinado a qualquer outro país será conferido imediatamente e automaticamente aos produtos equivalentes originados em ou destinados aos territórios de todos os outros [Membros].** (g.n.)

Quanto a este princípio, cumpre destacar as esclarecedoras palavras do professor Jonathan Barros Vita⁶⁶, *in verbis*:

O Princípio da Nação mais Favorecida (artigo I do GATT 1947 (incorporado pelo GATT 1994 com a formação da OMC e reproduzido no artigo II do GATS) seria a não discriminação externa, em exportação, com as clássicas exceções dos *waives* e tratados bilaterais ou multilaterais como os dois blocos econômicos.

Este princípio trata, sinteticamente, de que as operações internacionais e condições específica para certos países devem ser reproduzidas para todos os países, cite-se que, de maneira interessante, existe um movimento dentro da CEE que prega a rede externa dos tratados de cada um dos países deverá ser aberta para terceiros países.

É dizer, na Europa, as melhores condições dadas por um tratado de um país do bloco devem ser estendida para todos os países, alinhando-se com a liberdade de estabelecimento e não discriminação contidas nos seus tratados.

O principal objetivo do Princípio da Obrigação de Tratamento da Nação Mais Favorecida é assegurar igualdade de oportunidades para importar de ou exportar a todos os Membros da OMC. Assim, de uma forma geral, qualquer vantagem ou privilégio concedido

⁶⁶ VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico-aplicativas**. 16/12/2010. 927 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação stricto sensu da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2010.

por qualquer Membro a qualquer produto originado em ou destinado a qualquer outro país deverá ser imediatamente conferido aos produtos equivalentes originados em ou destinados aos territórios de todos os outros Membros.

4.2.2. Princípio de Obrigação de Tratamento Nacional

Por seu turno, o Princípio de Obrigação do Tratamento Nacional preceitua que os Membros da OMC não imponham, em seu território, tratamento discriminatório sobre os produtos importados de outros Membros, sobretudo por meio de leis, impostos internos, encargos, regulamentos, requisitos.

Novamente recorrendo-me aos ensinamentos de Jonathan Vita, temos que:

Já o Princípio do Tratamento Nacional (artigo III do GATT 1947 repelido pelo artigo XVII do GATS) é a forma da não discriminação interna, em importação, excetuando, neste campo, a chamada *reverse discrimination* e a possibilidade de criação do imposto de importação.

Esse princípio é o de que uma pessoa, bem, serviço ou direito devem ser tratadas, nacionalmente, da mesma forma que os nacionais equivalentes, recordando que a forma do *ex tarifário* prega, justamente, esta igualdade e o acesso livre aos mercados.

Ou seja, diante deste Princípio, o Membro não deve criar barreiras internas para dificultar ou desestimular a importação e circulação interna de produtos não nacionais, *ipsis litteris*:

Artigo III Tratamento Nacional em Regulação e Taxação Interna

1. Os [Membros] reconhecem que tributos internos e outros encargos internos, e leis, regulamentos e requisitos que afetem a venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso de produtos, e regulamentações quantitativas internas que requeiram a mistura, processamento ou uso de produtos em quantidades ou proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou domésticos de modo a conferir proteção à produção doméstica.
2. Os produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] não serão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos ou outros encargos internos de qualquer tipo superiores àqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos domésticos similares. Além disso, nenhum [Membro] aplicará tributos internos ou outros encargos internos a produtos importados ou domésticos de forma contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

(...)

4. Aos produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] **será dado um tratamento não menos favorável do que o acordado a produtos similares de origem nacional em relação a todas as leis, regulamentos e requisitos que afetem sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso.** O disposto neste parágrafo não impedirá a aplicação de taxas internas diferenciadas de transporte baseadas exclusivamente na operação econômica dos modos de transporte e não na nacionalidade do produto. (g.n.)

Nota-se, destarte, que o Artigo III, prevê variadas hipóteses em que, se ocorridas, restará configurada a afronta ao Princípio de Obrigação de Tratamento Nacional.

O art. III: 1 preceitua acerca do princípio geral de não discriminação, informando o restante do artigo III. Deste modo, “os parágrafos seguintes do Artigo III estabelecem obrigações específicas de não discriminação. O Artigo III:2 do GATT 1994 relaciona-se especificamente à tributação interna, enquanto que o Artigo III:4 trata de regulamentações internas”⁶⁷.

Por sua vez, o art. III:2 dispõe que os produtos de qualquer Membro importados para território de outro Membro não estarão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos ou encargos internos de qualquer tipo superiores àqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos domésticos similares. Além disso, nenhum Membro aplicará tributos internos ou outros encargos internos a produtos importados ou domésticos de forma contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

Conforme as Soluções de Controvérsias da OMC, o art. III:2 divide-se em primeira sentença e segunda sentença. A primeira sentença abrange o seguinte: “Os produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] não estarão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos ou outras taxas internas de qualquer tipo acima daqueles aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos domésticos similares”.

Conforme o Manual de Solução de Controvérsias, o art. III:2- primeira sentença abrange especificamente “tributos internos sobre produtos, tais como imposto de valor agregado (IVA), impostos sobre vendas e impostos de consumo estão cobertos pelo Artigo III:2,

⁶⁷ Solução de Controvérsias, p. 21.

primeira sentença. No entanto, impostos sobre a renda ou impostos de importação não estão cobertos pelo Artigo III:2, uma vez que não constituem tributos internos sobre produtos”.

Assim sendo, tendo em vista que o estudo ora desenvolvido abrange o PIS/COFINS incidente sobre as receitas auferidas, não adentraremos nos pormenores deste artigo.

Noutro giro, o art. III:2 – segunda sentença abarca o seguinte: “Ademais, nenhum [Membro] deverá de outro modo aplicar taxas internas ou outros encargos internos para produtos importados ou domésticos de maneira contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1”.

Assim, descartamos maiores considerações a respeito deste artigo, uma vez que ele se aplica somente às hipóteses em que taxas ou encargos internos afetem o princípio de Obrigação de Tratamento Nacional. Passemos, pois então, ao art. III:4.

O art. III:4 determina que aos produtos importados de outro Membro será dado um tratamento não menos favorável do que o acordado produtos similares de origem nacional em relação a todas as leis, regulamentos e requisitos que afetem sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso.

Nos termos do manual de Soluções de Controvérsias, a constatação da violação ao contido art. III:4 se dá por meio do denominado “teste de três fases”, o qual consiste em verificar se: i) a medida em questão é uma “lei, regulamento ou requisito afetando sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso”; b) os produtos importados e doméstico em questão são “produtos similares”; c) o tratamento concedido aos produtos importados é “menos favorável” do que aquele concedido as produtos similares domésticos”.

Vejamos em maiores detalhes cada um deles.

- (i) **A medida em questão é uma “lei, regulamento ou requisito afetando sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso”;**

Veja, assim, que nesse primeiro teste, há de se confirmar a existência de **lei, regulamento ou requisito** que **afete** a venda interna, oferta para venda, compra, transporte,

distribuição ou uso dos produtos importados de outro Membro. Para tanto, no que toca o caso em análise, deve-se delimitar a abrangência de “requisito” e “afetação”.

Nos termos do Manual de Soluções de Controvérsia da OMC, o “Artigo III:4 abrange leis, regulamentos e requisitos procedimentais assim como leis, regulamentos e requisitos substanciais. [...] Ademais, um “requisito” nos termos do Artigo III:4 não precisa necessariamente ser imposto pelo governo”. Nota-se, assim, que o termo “requisito” tende a ser visto de forma abrangente, alcançando inclusive atos impostos por particulares.

Ademais, no Painel “*US-Section 337*” consignou-se que as disposições processuais da interna também são abrangidas pelo art. III:4, uma vez que se tais disposições não fossem abrangidas, “os Membros da OMC poderiam escapar da obrigação de tratamento nacional ao aplicar lei substantiva através de procedimentos incompatíveis menos favoráveis a produtos importados do que a produtos nacionais”.

Por seu turno, é importante notar que o termo “afetando” também vem sendo interpretado de forma ampla pelos Painéis da OMC, de modo a abranger também leis e regulamentos que modifiquem adversamente as condições de concorrência entre os produtos domésticos e importados nos mercados internos.

Nesse sentido, o Painel⁶⁸ “*Canadá-Autos*” fixou o entendimento de que “uma medida pode ser considerada uma medida afetando a venda interna ou uso de produtos importados **ainda que não seja demonstrado que sob circunstâncias atuais a medida tem um impacto sobre as decisões de partes privadas para comprar produtos importados**”.

(ii) Os produtos importados e domésticos em questão são “produtos similares”; e

⁶⁸ Em síntese, “Chama-se painel um grupo de três pessoas que, em princípio, deveriam ser indicadas de comum acordo pelas partes. A função desses árbitros é preparar um relatório em que explicam qual é a situação, e terminam fazendo uma recomendação que é a de que se modifique tal ou qual prática porque ela estaria prejudicando uma parte, tirando um direito que foi concedido a ela pelo tratado, ou praticando algum ato que o tratado proíbe de fazer”. BAPTISTA, Luiz Olavo. **Entenda como se resolvem disputas na OMC. EUA são principal usuário do sistema; Brasil está entre os cinco primeiros**. Ex-presidente do Órgão de Apelação explica como a OMC funciona: depoimento. 14.03.2011. Entrevista concedida ao Portal G1 Economia. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/entenda-como-se-resolvem-disputas-na-omc.html>>. Acesso em 25.08.2015.

De fato, “o conceito de ‘produtos similares’ não está definido em nenhum lugar no GATT 1994, e ele não contém nenhuma orientação sobre as características que devem ser consideradas ao se determinar a ‘similaridade’”.

Não obstante, já há o entendimento de que a classificação pelas nomenclaturas do Sistema Harmonizado pode ser utilizada para aferir a similaridade dos produtos importados com os nacionais. Isto é o que ficou consignado em julgamento do Órgão de Apelação da OMC no julgamento do caso “*Japan – Alcoholic Beverages II*”, no qual se definiu que “a classificação uniforme em nomenclaturas tarifárias baseadas no Sistema Harmonizado (o “SH”) foi reconhecida na prática do GATT 1947 como fornecedora de uma base útil para confirmar ‘similaridade’ de produtos”.⁶⁹

(iii) O tratamento concedido aos produtos importados é “menos favorável” do que aquele concedido a produtos similares domésticos.

Por seu turno, o termo “menos favorável” também não é definido expressamente pelo GATT, de modo que é necessário verificar o entendimento dos Painéis da OMC sobre o tema.

Nesse sentido, o Painel “*Korea – Beef*” entendeu que “para saber se produtos importados são tratados ‘menos favoravelmente’ do que produtos domésticos similares, isto deve ser avaliado examinando se uma medida modifica as condições de concorrência no mercado relevante em detrimento de produtos importados”.

Em sentido semelhante, o Painel “*US – Section 337*” interpretou que o termo “tratamento não menos favorável” busca garantir a “igualdade efetiva de oportunidades competitivas” dos produtos importados frente aos nacionais.

Assim, diante de todo o exposto, conclui-se que a avaliação de ocorrência, ou não, de violação ao princípio do Tratamento Nacional, especificamente previsto no art. III:4 do GATT, deve ser baseada na análise pormenorizada de cada uma das três regras supra descritas.

⁶⁹ Soluções de Controvérsias. p. 26.

4.3. O GATT no ordenamento jurídico brasileiro e na jurisprudência das Cortes Superiores

As disposições do GATT foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 313, de 30 de julho de 1948; Decreto Legislativo nº 43, de 20 de junho de 1950; Decreto Legislativo nº 30, de 03 de setembro de 1951; Lei nº 4.138, de 17 de setembro de 1962; e Decreto nº 76.032, de 25 de julho de 1975, e recepcionadas pela Constituição de 1988, permanecendo vigentes até hoje.

Quanto à recepção das disposições do Tratado pela nova ordem constitucional de 1988, cumpre destacar Acórdão⁷⁰ exarado pelo STF, em RE de relatoria do Min. Ilmar Galvão, no qual ficou expressamente consignado que “a isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988”.

Nesse sentido, cumpre destacar que, nos termos do art. 96 do CTN, “a legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Por seu turno, o art. 98 do mesmo diploma legal dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”⁷¹.

⁷⁰ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 229.096, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe, Brasília, DF, 11 abr. 2008.

⁷¹ Contudo, tal dispositivo deve ser analisado com cautela. Na visão de Luciano Amaro, a comissão preparadora do anteprojeto do CTN teria acrescido a disposição do art. 98 com o intuito de consagrar o que havia sido consolidado na jurisprudência do STF à época, no sentido do primado dos tratados sobre a legislação interna. Contudo, posteriormente tal entendimento consolidado pelo STF foi alterado, de modo que na nova perspectiva jurisprudencial, o tratado ocuparia o mesmo nível hierárquico da lei ordinária da União. Deste modo, Luciano Amaro arremata que “Assim, a posterior edição de lei federal cujos comandos sejam inconciliáveis com o tratado implicaria revogação deste, equivalendo, no plano interno, à denúncia do diploma internacional. No plano internacional, o País ficaria sujeito às eventuais sanções previstas no tratado. À vista de tudo isso, o art. 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque, de um lado, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (como norma geral) com a disciplina do tratado (como norma especial), pois, como vimos no tópico precedente, essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2014, p.207-208.

No âmbito da jurisprudência das Cortes Superiores, é fato que as disposições do GATT vêm sendo reiteradamente observadas, inclusive por meio de edição de Súmulas sobre o tema, notadamente as Súmulas 20⁷² e 71⁷³ do STJ e 575⁷⁴ do STF, todas referentes à extensão de isenção do ICM aos produtos similares importados de Membros do GATT.

Mais recentemente e limitando-se ao que interessa ao presente trabalho, a Segunda Turma do STJ manifestou-se especificamente sobre a aplicabilidade da supra descrita “Regra das Fases” em um caso prático.

No Recurso Especial julgado pela Egrégia Corte Superior, a parte recorrente alegou que a legislação do IPI afronta o contido no Artigo 7 do Tratado de Assunção⁷⁵ (instituidor do Mercosul), o qual estabelece que “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

Isso pois, em seu entender, a legislação de referido imposto impõe diferenciação tributária entre o produto importado da Argentina (no caso, bebidas alcoólicas) e o seu similar produzido no Brasil.

Ainda, na concepção da recorrente, inexistente limitação quanto à eficácia das disposições de referido Tratado, tendo em vista este ser dotado de “autoaplicabilidade”, de tal modo que os produtos importados de países signatários do Mercosul devem ser tributados de maneira isonômica em relação a seus similares nacionais, independentemente de lei específica para isso.

⁷² “Súmula nº 20 – A mercadoria importada de país signatário do GATT e isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 20, Primeira Seção. DJ, Brasília, DF, 07 fev. 1990. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=false&l=10&i=525>. Acesso em: 10.09.2015.

⁷³ “Súmula 71 – O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 71, Primeira Seção. DJ, Brasília, DF, 04 fev.1993. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=false&l=10&i=474>. Acesso em: 10.09.2015.

⁷⁴ “Súmula 575 – À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida à similar nacional”. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 575, Sessão Plenária. DJ, Brasília, DF, 03 jan. 1977. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=575.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 10.09.2015.

⁷⁵ Promulgado no ordenamento jurídico nacional por meio do Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991.

Por seu turno, no voto proferido pelo Min. Rel. Mauro Campbell, da Segunda Turma do STJ, o qual foi seguido por unanimidade pelos demais Ministros da Turma, consignou-se que tanto o artigo 7 do Tratado de Assunção, bem como os artigos I e III, do GATT, consagram o Princípio da Não-Discriminação, o qual consiste em não tratar de maneira menos favorável quaisquer produtos em relação a todos os produtos similares, independentemente de sua origem ou se eles são importados ou produzidos localmente.

Assim, no entender da Segunda Turma da Corte Superior, referido princípio é, de fato, autoaplicável, bastando para tanto a existência de tratamento tributário interno mais benéfico aos produtos nacionais do que em relação aos similares importados de outro Membro. Para tal constatação, deve ser observada a regra das fases, isto é, deve-se verificar se há similaridade entre os produtos doméstico e importando, assim como se há tributação superior do produto importado em relação ao doméstico⁷⁶.

Vejamos, abaixo, trecho do Acórdão⁷⁷:

Enquanto não se chega a este IVA harmonizado o Tratado, em seu artigo 7º, estabelece a cláusula de "Obrigação de Tratamento Nacional" a fim de que os produtos originários do território de um Estado Parte sejam cuidados internamente do mesmo modo que o produto nacional. Segue o texto legal:

ARTIGO 7

Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

À toda evidência, trata-se de norma auto-aplicável pois tem como condicionante apenas a existência de tratamento tributário interno ao produto nacional diferente e melhor ao contribuinte que o tratamento tributário dado ao produto estrangeiro oriundo de Estado Parte. Havendo divergência, esta é uniformizada com a adoção do tratamento tributário interno melhor que já é dado ao produto nacional. Não há qualquer necessidade de regulamentação ou norma específica para isso. **Veja-se que cláusula semelhante já foi adotada no GATT 1994 (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)**, muito embora aquele não tenha o objetivo de estabelecer "zona de livre comércio" ou "união aduaneira", mas apenas a liberalização do comércio de bens por meio de redução de tarifas e outras barreiras ao comércio, bem como a eliminação da discriminação, in verbis: (...)

⁷⁶ Cumpre destacar que a análise do STJ se baseou no art. III:2 do GATT e não no art. III:4. Por isso foi utilizada a “regra das duas fases” e não a “regra das três fases”, a qual é utilizada no art. III:4.

⁷⁷ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.205.393/RJ - 2010/0138530-1, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. DJe, Brasília, DF, 16 abr. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=27845167&num_registro=201001385301&data=20130416&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 10.09.2015.

A cláusula de "Obrigação de Tratamento Nacional" (artigo III do GATT 1994), ao lado da cláusula de "Tratamento da Nação Mais Favorecida" (artigo I do GATT 1994 e art. 8º, "d" do Tratado de Assunção) é uma das formas de concretização do "Princípio da não-discriminação", tido como pedra angular de todo e qualquer sistema multilateral de comércio exterior, dando-lhe justiça e previsibilidade. Tal princípio consiste em não tratar de maneira menos favorável quaisquer produtos em relação a todos os produtos "similares", independentemente de sua origem ou se eles são importados ou produzidos localmente.

Com efeito, a cartilha oficial para solução de controvérsias produzida pela OMC (Organização Mundial do Comércio) no âmbito da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD. Solução de Controvérsias. Disponível em: . Acesso em: 02.04.2013) trouxe como parâmetros para a aplicação da referida cláusula apenas a aplicação do chamado "Teste de Duas Fases". A primeira fase consiste em verificar se há similaridade entre os produtos doméstico e importado. A segunda fase é a verificação da ocorrência da tributação superior do produto importado em relação ao doméstico. Fez também a observação de que por tributos internos devem ser compreendidos o IVA, os impostos sobre vendas e os impostos sobre o consumo (campos onde inegavelmente se encontra o IPI brasileiro), dando evidente auto-aplicabilidade ao dispositivo.
(...)

No âmbito do MERCOSUL, que tem propósitos muito mais intensos de integração que o GATT, não há como entender que, diferentemente desse último, a cláusula de "Obrigação de Tratamento Nacional" não seja auto-aplicável. E assim tem trabalhado a jurisprudência deste STJ que sequer discute a auto-aplicabilidade do dispositivo, partindo sempre dessa premissa para elaborar seu raciocínio, a saber:
(...)

Portanto, as disposições do GATT foram efetivamente introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro e são efetivamente aplicadas tanto pelo STF quanto pelo STJ em decisões que envolvam disparidade de tratamento entre os produtos importados e seus similares nacionais.

Verifica-se, por fim, a existência de recente e bastante pertinente Acórdão da Segunda Turma do STJ conferindo "autoaplicabilidade" às regras impostas pelo GATT e pelo Tratado do Mercosul. Conforme demonstrado, a Turma da Corte Superior consignou que a "autoaplicabilidade" do Princípio do Tratamento Nacional depende apenas da análise da "regra das fases", prevista nos Manuais de Solução de Controvérsias elaborado pela OMC.

4.4. Aplicação das disposições do GATT sobre a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre o custo de aquisição de mercadorias importadas

Como se viu, a análise deve ser pautada na chamada regra das três fases, quais sejam:
(i) a medida em questão é uma lei, regulamento ou requisito afetando sua venda interna, oferta

para venda, compra, transporte, distribuição ou uso; (ii) os produtos importados e domésticos em questão são “produtos similares”; e (iii) o tratamento concedido aos produtos importados é “menos favorável” do que aquele concedido a produtos similares domésticos.

A primeira fase refere-se à existência de “leis, regulamentos ou requisitos” que “afetem” a venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso. Com efeito, não há lei ou regulamento interno brasileiro que vede expressamente a apropriação de créditos. Trata-se na verdade de uma interpretação imposta pela RFB, por meio de Soluções de Consulta e Ato Declaratório, atos infra legais, portanto.

Contudo, podemos compreender a imposição da RFB como um requisito imposto (não previsto em lei) que impacta diretamente no cálculo do PIS/COFINS, tributo que, embora não recaia sobre o produto importado, exerce influência no preço pelo qual ele será oferecido aos consumidores finais.

Imaginemos que uma pessoa jurídica nacional (“empresa x”) cuja única atividade comercial consista na aquisição de cadeiras plásticas de um fornecedor nacional e a posterior revenda dentro do Brasil. Ao calcular o montante do PIS/COFINS incidente sobre suas receitas (advindas exclusivamente das vendas de cadeiras), a “empresa x” poderá apropriar créditos das contribuições, sob a alíquota de 9,25%, sobre todo o custo de aquisição de tais cadeiras (suponhamos que o seu custo engloba o valor da cadeira, o frete e o seguro).

Agora, imaginemos outra pessoa jurídica nacional (“empresa y”) cuja única atividade comercial consista na importação de cadeiras plásticas de um fornecedor estrangeiro e a posterior revenda em território nacional. Ao calcular o montante do PIS/COFINS incidente sobre suas receitas (advindas exclusivamente das vendas de cadeiras), a “empresa y” poderá apropriar créditos das contribuições, sob a alíquota de 11,75%, não sobre todo o custo de aquisição, mas somente sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada.

Note assim, que, conforme a interpretação restritiva da RFB, no sentido de que o importador deve observar apenas a regra do art. 15 da Lei nº 10.865/04, todas as despesas incorridas em território nacional (e que evidentemente não são incluídas no valor aduaneiro) com o próprio desembaraço aduaneiro e com o frete e seguro, não poderão ser consideradas para fins de cálculo dos créditos das contribuições.

Veja, enquanto a empresa “x” calcula seus créditos com base em seu efetivo custo de aquisição (mercadoria, frete e seguro), a “empresa y” está limitada ao valor aduaneiro da mercadoria. Isto é, diante da impossibilidade de apropriação de crédito sobre tais valores, a “empresa y” terá que os embutir em seu preço de venda ao consumidor final.

Nota-se, assim que, embora o PIS/COFINS não recaia diretamente no produto ou em sua circulação (como IPI e ICMS), a restrição imposta pela RFB afeta tanto a própria pessoa jurídica, que não poderá apropriar tais créditos, assim como, mesmo que de forma indireta, a própria formação do preço do produto importado e comercializado. Como se sabe, a determinação do preço final é fator decisivo para a competitividade do produto comercializado.

Resgatando o que foi demonstrado no subcapítulo 5.2.2, no Painel Canadá-Autos da OMC ficou decidido que o termo “afetar” é abrangente, de tal modo que uma “lei, regulamento ou requisito” pode afetar a venda interna ou uso de produtos importados, “ainda que não seja demonstrado que sob circunstâncias atuais a medida tem um impacto sobre as decisões de partes privadas para comprar produtos importados”.

Sendo assim, de acordo com este entendimento do Painel da OMC, haveria afetação na venda dos produtos importados, mesmo que na prática a eventual diferença de preços entre o produto importado e o similar nacional não exerça impacto direto sobre as decisões dos consumidores finais em adquirir, ou não, o produto importado.

Com isso, tem-se que, a rigor, a RFB impõe um requisito (que impossibilita a apropriação de créditos), não previsto em lei, que, embora recaia primeiramente na própria pessoa jurídica importadora, afeta (compreendido de forma abrangente) a venda interna dos produtos importados.

Já a segunda fase da regra “das três fases” exige que os produtos importados sejam similares aos nacionais. Aqui, deve-se dizer que, neste tópico explicativo e exemplificativo, os produtos comercializados pelas empresas “x” e “y” são, de fato, similares, estando, inclusive, classificados na mesma posição da NCM/SH. Destarte, tem-se, portanto, afronta à segunda regra.

Por fim, a terceira regra a ser observada impõe que o tratamento concedido aos produtos importados não pode ser “menos favorável” do que aquele concedido a produtos similares. Com efeito, como visto acima, embora o GATT não preveja expressamente a abrangência do que deve ser entendido como tratamento “não menos favorável”, alguns Painéis da OMC já se manifestaram no sentido de que o termo visa garantir que o produto importado possua as mesmas oportunidades competitivas em relação ao produto similar nacional.

Destarte, no caso em que a vedação aos créditos do PIS/COFINS imponha um custo maior ao importador, de modo que ele não consiga estabelecer preços competitivos com os produtos similares nacionais, restará configurada violação à terceira regra.

Sendo assim, uma vez verificada a afronta⁷⁸ ao princípio do Tratamento Nacional do GATT, por meio da análise da “regra das três fases”, deverá ser autoaplicável a regra contida no art. III: 4 do GATT, tal como recentemente decidiu a Segunda Turma do STJ.

⁷⁸ Conforme exemplo numérico contido no Apêndice deste trabalho.

CONCLUSÕES

O art. 195, §12, da Constituição, inserido pela EC nº 42/03, dispõe que cabe à lei definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições ao PIS/COFINS e ao PIS/COFINS-Importação serão não-cumulativas. Com base na previsão constitucional, foram instituídas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, aplicáveis ao PIS/COFINS, e a Lei nº 10.865/04, reguladora do PIS/COFINS-Importação.

Tais leis preveem que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo têm direito a apropriar crédito sobre determinadas despesas e custos incorridos em suas operações. No caso das operações de importação, a Lei nº 10.865/04 possibilita a apropriação do crédito sobre o valor aduaneiro da mercadoria, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Por sua vez, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autorizam que, no caso de aquisição de mercadorias para revenda, o crédito das contribuições seja apurado sobre o custo de aquisição, o qual deve ser entendido como o conjunto formado pelo preço de compra, custos de transporte, seguro, manuseio etc., diretamente incorridos para trazer as mercadorias ao estoque.

Desta feita, por estarem sujeitos à incidência do PIS/COFINS-Importação e ao PIS/COFINS sobre suas receitas mensais, à pessoa jurídica importadora deve ser assegurado o direito de se apropriar de créditos tanto sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, assim como dos custos incorridos e pagos a pessoas jurídicas nacionais, desde o desembaraço aduaneiro até a colocação dos produtos em seus estoques.

Nesse sentido, seguindo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, a construção de sentido dos textos jurídicos inicia-se no plano S_1 , que é o plano das literalidades textuais. No plano S_2 , o intérprete já adentra no conteúdo do texto, relacionando os signos com os respectivos significados e estabelecendo significações. Já no S_3 , o intérprete desenvolve a norma jurídica completa, estabelecendo, portanto, o mínimo irreduzível do deôntico (antecedente e consequente interligados por um “dever-ser”). Por último, no plano S_4 , o intérprete relaciona a norma com as demais normas do sistema, em relações de coordenação e subordinação.

Assim, para uma perfeita construção do sentido da não-cumulatividade do PIS/COFINS, o intérprete deve obrigatoriamente percorrer o caminho de idas e vindas dos Planos S_1 , S_2 e S_3 para então alcançar o altiplano S_4 , no qual será possível visualizar a completude sistêmica, em que as normas jurídicas de incidência e de apropriação de crédito do, que garantem a não-cumulatividade do PIS/COFINS, se relacionam entre si em vínculos de coordenação e em vínculos de subordinação em relação à Constituição Federal.

Diante dessa visão completa, fica evidente que, por estar sujeita ao pagamento do PIS/COFINS tanto na importação quanto na venda dos produtos (receita bruta), ao importador deve ser garantido o direito à apropriação de crédito sobre o valor aduaneiro dos bens, assim como sobre os custos incorridos em território nacional. Deve-se afastar, portanto, a interpretação adotada pela RFB, a qual, como foi exposto no presente trabalho, fica limitada ao plano S_3 de construção de sentido das normas.

No que tange à aplicabilidade do GATT, nota-se que suas disposições foram devidamente recepcionadas pela Constituição de 1988 e que permanecem sendo aplicáveis no ordenamento jurídico brasileiro. Em recente Acórdão da Segunda Turma do STJ, decidiu-se, por unanimidade, que as imposições do GATT são autoaplicáveis, bastando, para tanto, o desrespeito à chamada “regra das fases”.

No caso em tela, conclui-se que a restrição imposta pela RFB quanto à apropriação de créditos de PIS/COFINS, embora recaia diretamente na própria pessoa jurídica importadora, pode sim acarretar efeitos na composição do preço do produto importado a ser comercializado no território brasileiro, o que o coloca em situação de desvantagem em relação ao similar nacional, contrariando o que determina o Princípio do Tratamento Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **Entenda como se resolvem disputas na OMC. EUA são principal usuário do sistema; Brasil está entre os cinco primeiros. Ex-presidente do Órgão de Apelação explica como a OMC funciona**: depoimento. 14.03.2011. Entrevista concedida ao Portal G1 Economia. Disponível em: <
<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/03/entenda-como-se-resolvem-disputas-na-omc.html>>. Acesso em 25.08.2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2005.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **O direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre o valor do frete pago no transporte no território nacional de bens importados**, in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coordenadores), **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. Vol. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. DOU, Brasília, DF: 05.10.1988.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201-000.959, Processo nº 10976.000159/2008-16, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF: 21 jun. 2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 07.08.2015.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-001.916, Processo nº 11065.724992/2011-97, Rel. Cons. Fabiana Cassiano Keramidas, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF: 04 mar. 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 07.08.2015.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-002.361, Processo nº 16349.000277/2009-88, Rel. Cons. João Carlos Cassuli Junior, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, DOU, Brasília, DF: 10 jun. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09.09.2015.

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

inaptilidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. DOU, Brasília, DF: 31.12.2002 – Edição Extra.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. DOU, Brasília, DF: 28.11.1998.

_____. **Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU, Brasília, DF: 30.12.2003 – Edição extra-A.

_____. **Lei nº 10.865/04, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. DOU, Brasília, DF: 30.04.2004.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU, Brasília, DF: 29.03.1999 e republicado em 17.6.1999.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.** Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. DOU, Brasília, DF: 16.12.1998.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.215.773/RS - 2010/0189012-1, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. p/ Acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção. DJe, Brasília, DF: 18 set. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001890121&dt_publicacao=18/09/2012> Acesso em 10.09.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.205.393/RJ - 2010/0138530-1, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. DJe, Brasília, DF: 16 abr.2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=27845167&num_registro=201001385301&data=20130416&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 10.09.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Plenário, DJE, Brasília, DF: 17 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>> Acesso em 09.09.2015.

BERGAMINI, Adolpho PEIXOTO; Marcelo Magalhães; **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo**. 3. ed. São Paulo: MP Editora, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico** [trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos]. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

CANADO, Vanessa. **As regras matrizes de incidência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nos regimes “cumulativo”, “não-cumulativo”, de “incidência monofásica” e de “substituição tributária”, previstos na Lei**

Complementar n. 70/91 e nas Leis n. 9.718/98, n. 10.147/00, n. 10.458/02, n. 10.560/02 e n. 10.833/03. 2008. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. São Paulo, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário: Linguagem e Método.** 5. ed., São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros.** In: Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Vol. 1, Nr. 1. Ago/Dez 2014. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/issue/view/6/showToc>>. Acesso em 20.08.2015.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. **Não-cumulatividade.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009, cap. 3, pp. 24-56.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico.** 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de [et. al.]. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. Cap. 10, p. 190-216.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS.** 2009, 165 f. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de pós-graduação *stricto sensu* da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2009.

MARTINS, Eliane M. Octaviano. **A Sistemática de solução de controvérsias no âmbito da OMC.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_40/artigos/art_Eliane.htm>. Acesso em 20.09.2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não-cumulatividade e os Princípios da Subvenção Pública e da Neutralidade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 249-250.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

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

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/nao-cumulatividade-tributaria-no-brasil-e-no-mundo/>>. Acesso em 10.08.2015.

NETO, Heroldes Bahr; JUNIOR, Osnildo de Souza. **Crédito de PIS/COFINS sobre os gastos com desembaraço aduaneiro: uma análise crítica da orientação atualmente predominante no âmbito da Receita Federal do Brasil**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coordenadores). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*. Vol. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Visão geral sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade (Tributos com incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não cumulatividade tributária*, São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. Cap. 19, p. 408-422.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em Espécie**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Ética e Direito – Uma análise pela perspectiva do construtivismo lógico-semântico**. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/etica-e-direito-uma-analise-pela-perspectiva-do-construtivismo-logico-semantico-porfabiana-del-padre-tome/>. Acesso em 09.09.2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da Não Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O princípio da Não Cumulatividade*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 139-170.

United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD. **Solução de Controvérsias**. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf>. Acesso em 18.06.2015.

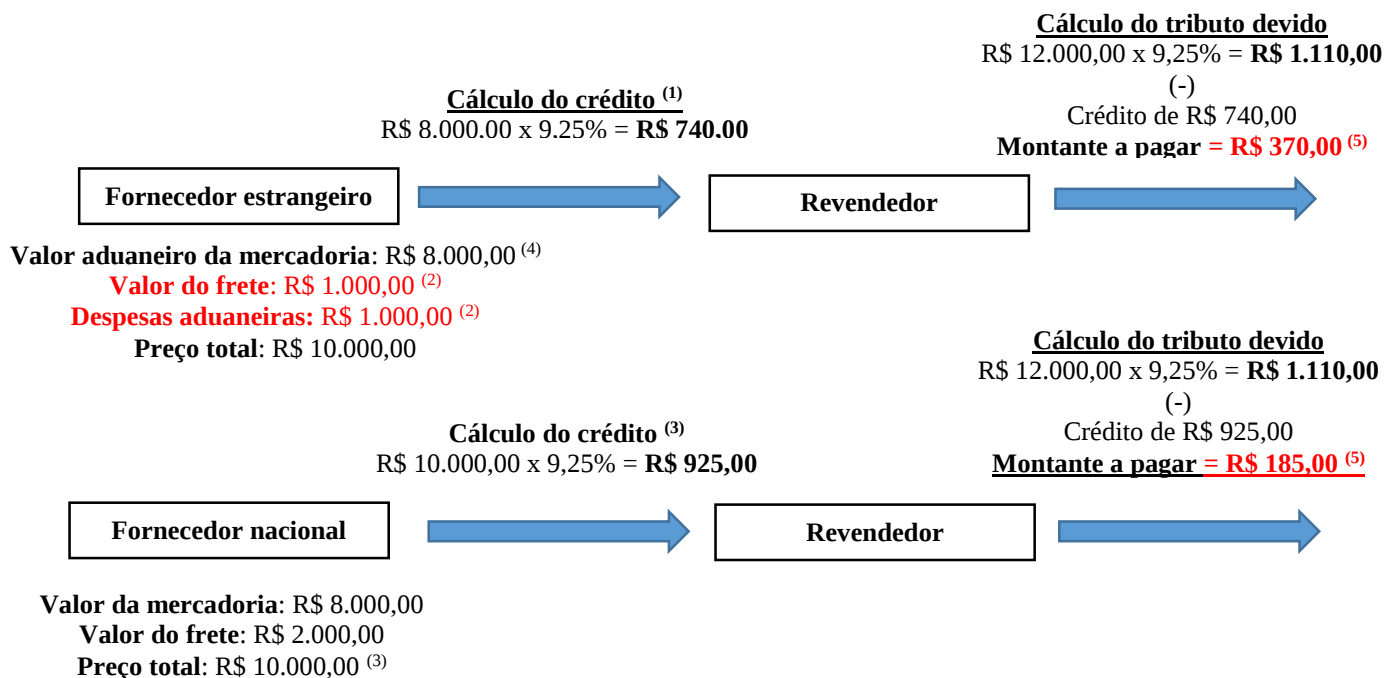
VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico-aplicativas**. 16/12/2010. 927 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação *stricto sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2010.

APÊNDICE – CENÁRIOS COMPARATIVOS

Para melhor compreensão, imaginemos dois cenários distintos. No primeiro cenário, o importador seguirá a determinação da RFB e só apropriará créditos de PIS/COFINS com base no art. 15 da Lei nº 10.865/04, isto é, somente considerando o valor aduaneiro da mercadoria. Já no segundo cenário, o importador apurará seus créditos tanto sobre o valor aduaneiro, como determina o art. 15 de referida Lei, quanto sobre os custos efetivamente incorridos no Brasil (frete e despesas aduaneiras pagas a pessoas jurídicas brasileiras), com base nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Para efeitos de cálculo, considere operações com valores idênticos tanto para o importador quanto para o revendedor nacional. Assim, o custo total de aquisição das mercadorias é de R\$ 10.000,00 e a margem de lucro de ambos é de R\$ 2.000,00, de modo que a mercadoria seja vendida ao consumidor final a um valor total de R\$ 12.000,00.

Cenário 1 – Aplicação isolada do art. 15 da Lei nº 10.865/04



(1) Nesse cenário, os créditos são calculados apenas com a aplicação das disposições da Lei nº 10.865/04. Isto é, o importador só poderá apropriar crédito com base no valor aduaneiro da mercadoria importada. Ressalta-se que, para fins do cálculo, não foram consideradas as alterações introduzidas no §3º, do art. 15, da Lei nº 10.865/04, em vigência a partir de 01/05/2015.

(2) Os valores gastos com frete e despesas aduaneiras pagas a pessoas jurídicas não poderão ser consideradas no cálculo.

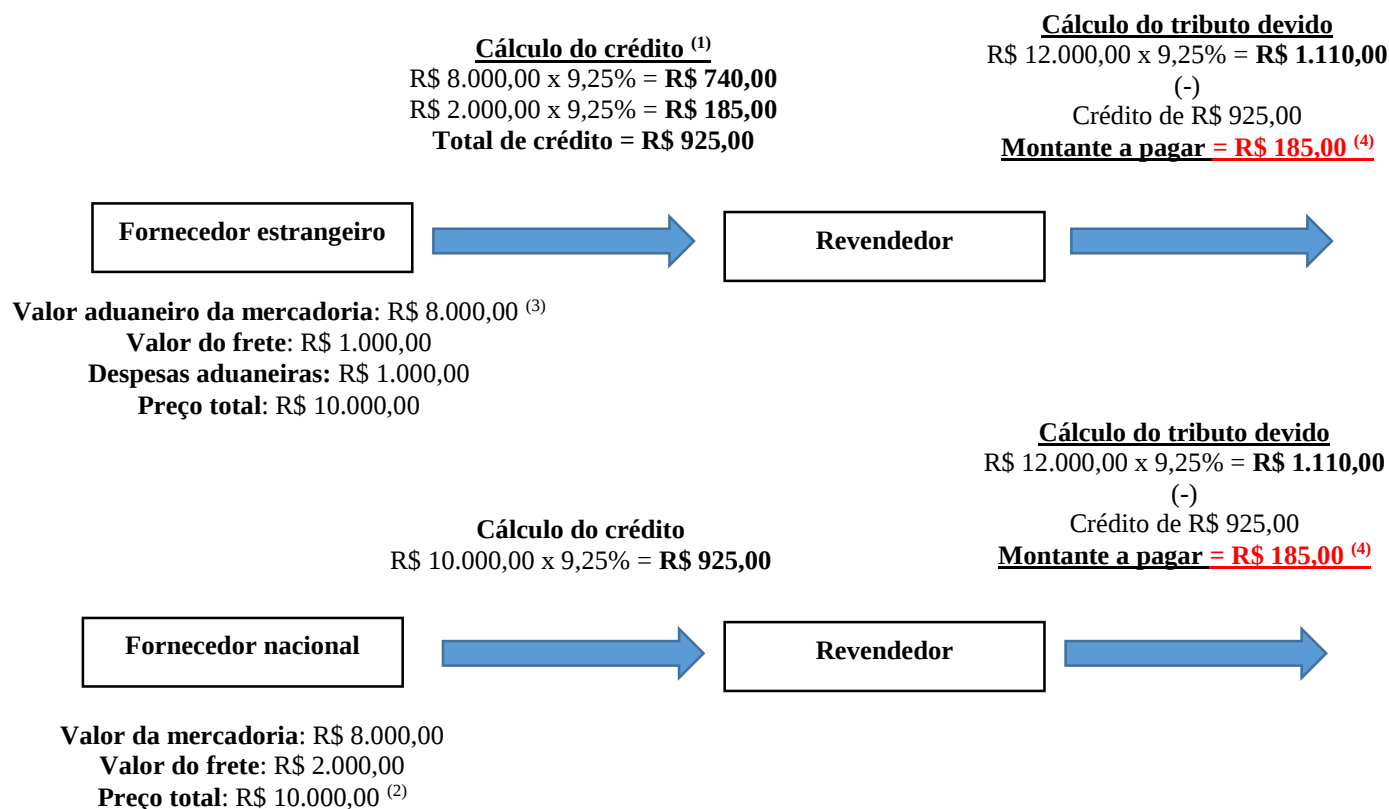
(3) Considerando uma operação com Cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*).

(4) Para fins do cálculo, não foi considerado o valor do IPI, tal como determina o art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/03.

(5) Note, assim, que o montante de tributo a pagar pelo revendedor de produtos, o equivalente a R\$ 370,00, será o dobro daquele pago pelo revendedor de produtos nacionais, que é de R\$ 185,00.

Cenário 2

Aplicação conjunta dos créditos previstos nas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04



(1) Nesse cenário, os créditos são calculados com a aplicação das disposições da Lei nº 10.865/04 (com base no valor aduaneiro das mercadorias) e das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04 (com base nos custos incorridos no território brasileiro: frete e despesas aduaneiras pagas a pessoas jurídicas). Ressalta-se que, para fins do cálculo, não foram consideradas as alterações introduzidas no §3º, do art. 15, da Lei nº 10.865/04, em vigência a partir de 01/05/2015.

(2) Considerando uma operação com Cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*).

(3) Para fins do cálculo, não foi considerado o valor do IPI, tal como determina o art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/03.

(4) Note, assim, que, ao possibilitar o crédito de PIS/COFINS sobre o frete e despesas aduaneiras pagas a pessoas jurídicas, o montante de PIS/COFINS a recolher será igual tanto para as operações com mercadorias importadas como para as com mercadorias nacionais.