

A NÃO CUMULATIVIDADE APLICADA AO PIS E A COFINS E A NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DA MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA

Karla Felix Santos*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A não cumulatividade aplicada a diferentes tributos. 2.1 A aplicação do regime não cumulativo para os impostos indiretos: ICMS e IPI. 2.2 A não cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS.

RESUMO: O objetivo desse artigo é estudar o regime não cumulativo e o seu objetivo tributário, com especial atenção à forma aplicada ao PIS e a COFINS. Através da análise das sistemáticas aplicadas aos impostos indiretos, ICMS e IPI, pretendeu-se verificar que a materialidade tributária é fator decisivo no alcance da correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo. Com o estudo, ficou claro que não há o que se comparar a materialidade tangível de determinados tributos com a materialidade intangível do PIS e COFINS, representada pela receita ou faturamento, e que esse entendimento deve ser uniforme. O assunto se mantém vivo em função da alta quantidade de questionamentos que ainda surgem constantemente acerca do tema. Ainda que haja entendimento sobre a forma taxativa em que as leis 10.637 e 10.833 pretendem ser tratadas, fato é que muito há ainda o que se discutir para que se chegue a uma única solução, e que com ela não se perca a essência da aplicação não cumulativa.

PALAVRAS CHAVE: Não Cumulatividade. Materialidade. PIS e Cofins. Tributos.

A NÃO CUMULATIVIDADE APLICADA AO PIS E A COFINS E A NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DA MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA

Karla Felix Santos*

1. INTRODUÇÃO

O objetivo desse trabalho é analisar a forma não cumulativa aplicada ao PIS e a COFINS e a vinculação desse formato com a finalidade do regime, em si. A partir da comparação com outros tributos, pretende-se verificar que o objetivo da não cumulatividade não pode ser perdido de foco. De forma genérica, o objetivo é evitar a incidência em “cascata”, de modo que o ônus tributário não seja diferente à medida que se aumente a quantidade de etapas operacionais.

O regime não cumulativo possui, em si, certo grau de indeterminação, classificando-se juridicamente como um termo indeterminado, de modo que se faz necessária a análise da sua aplicação no sistema jurídico específico para que se consiga delimitá-lo. Nesse sentido, “há várias formas de cumulatividade e várias formas de não cumulatividade, de naturezas e efeitos diversos – econômicos e jurídicos – que por si só, tira a univocidade ao conceito, quando abstrata e universalmente considerado”¹, mas o que há de comum entre as diversas formas de apresentação, é a pretensão de neutralidade fiscal.

Somando-se à própria indeterminação do instituto, o conceito da não-cumulatividade adotado para as contribuições não é o tradicionalmente consagrado pelo princípio constitucional, tampouco é um princípio de não-cumulatividade financeira perfeito. O conceito adotado apenas possibilita ao contribuinte apropriar créditos das contribuições decorrentes das aquisições de certos custos e despesas operacionais.

¹ ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. ICM e IPI – direito ao crédito – produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. Revista de Direito Tributário nº 46, 1988, p.74.

2. A NÃO CUMULATIVIDADE APLICADA A DIFERENTES TRIBUTOS

Assim como a maioria das mudanças ocorridas no direito, ela acontece em resposta a mudanças históricas, culturais e econômicas da sociedade. Pode-se dizer que o regime não cumulativo não fugiu a essa regra, uma vez que veio para acompanhar a necessidade de ramificação dos setores produtivos e estabelecer uma forma de tributação que acompanhasse o desenvolvimento econômico e a descentralização das atividades. Nesse ponto se verifica a concretização de seus objetivos, uma vez que o formato teve adesão de diversos países. Nesse contexto foram estabelecido os IVA's – impostos sobre valor acrescido na Europa, por exemplo.

A não cumulatividade surgiu em resposta aos anseios por descentralização das atividades econômicas, uma vez que a aplicação da sistemática cumulativa elevava os preços dos produtos e serviços a cada nova etapa sobre a qual incidia. Isso porque, como bem enumera Jhon Due², são muitas as desvantagens da cumulatividade tributária:

- a) A verticalização forçada da economia, uma vez que as empresas estariam em busca de centralizar a maior parte de processos dentro de si, para evitar que uma nova carga tributária incida e aumente o valor do seu produto final, seja na produção de um bem ou um serviço;
- b) Um desequilíbrio entre as empresas em função do seu tamanho e capacidade de aglomeração de funções. Muito em função do tópico acima, as grandes empresas possuem uma maior capacidade econômica de acumular funções e etapas, conseguindo não somente diminuir a incidência em cascata sobre os seus produtos, como adquirir um maior poder de negociação com o estado para a aquisição de benefícios fiscais;
- c) A perda de competitividade dos produtos nacionais no mercado global, uma vez que com a incidência plurifásica e cumulativa dos tributos há uma consequente exportação tributária;
- d) Em efeito cadeia ao aplicado acima, está também a lógica oposta, encontrada na importação de bens e serviços. Uma vez importado de locais com menor incidência tributária, o produtor nacional ficará em situação de menor força competitiva;
- e) Não se consegue efetivar o princípio da transparência tributária nas relações de consumo.
- f) A fiscalização se torna mais cara, e mais difícil, pois não reflete no contribuinte o interesse em autofiscalização, estimulando, ao contrário, a sonegação fiscal.

² DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, pp. 120-123.

A consequência fática desse contexto era a limitação existente na circulação das mercadorias e prestações de serviço. O que já não é mais possível se imaginar hoje, com o contexto social e econômico já alterado para a forma global.

Portanto, independente do imposto ao qual é aplicado o regime, é evidente que a sua essência não pode ser perdida, devendo o procedimento chegar à conclusão de afastar o efeito chamado de “cascata”, ou dirimir a sua ocorrência. Para identificar as peculiaridades desse caso em específico, se faz necessária a análise da forma em que foi originalmente criado e da forma em que é atualmente aplicado em tributos diversos.

2.1 A APLICAÇÃO DO REGIME NÃO CUMULATIVO PARA OS IMPOSTOS INDIRETOS: ICMS E IPI

O princípio não cumulativo hoje também aplicado às contribuições foi inicialmente previsto pela Constituição Federal do Brasil de 1988 para os impostos indiretos, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS), a partir dos artigos 153, §3º, II e 155, §2º, I³. Os artigos trouxeram em si a ideia da não cumulatividade como a possibilidade de compensação do montante devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores que te deram origem.

O artigo 153, § 3º, inciso II da Constituição Federal, que trata do IPI diz que o imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O que demarca critérios mais objetivos na sua aplicação, uma vez que o crédito será apurado a partir da verificação do imposto de mesma natureza pago nas operações que a antecederem.

No caso do ICMS, a previsão constitucional foi ainda mais generosa no que se refere à riqueza de detalhes. Segundo o artigo 155, § 2º, inciso I, o imposto 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.

Segundo a CF, o ICMS e o IPI são não cumulativos utilizando-se da lógica de compensar o que for devido em cada operação com o que foi cobrado nas anteriores. Ou seja,

³ BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 out. 2016.

o montante a ser creditado equivale aquele destacado em nota fiscal de entrada, ao mesmo tempo em que o montante devido estará da mesma forma apontado na nota fiscal de saída.

Cabe resumir aqui as técnicas de apuração aplicadas à não cumulatividade pela doutrina: os métodos subtrativos e o de adição. Os métodos subtrativos são a subtração direta, também chamada de base-contra-base, e a subtração indireta, ou imposto-contra-imposto. Já o método de adição equivale à aplicação de alíquota sobre os valores (ou lucros) auferidos em dado período. Alguns autores dividirão, ainda, o método de adição em direto e indireto.

O método de aplicação da não cumulatividade aos impostos referidos foi definido então através da verificação do crédito pelo método imposto-contra-imposto (ou *tax on tax*). Mas com relação ao PIS e à COFINS, o método seria o subtrativo por se tratar de não cumulatividade, entretanto, há discussão doutrinária acerca de qual tipo, uma vez que a forma aplicada não é totalmente base-contra-base, nem mesmo imposto-contra-imposto.

Ou seja, com a metodologia ora aplicada ao ICMS e IPI, pode-se concluir que ao final da cadeia, a carga tributária que acresceu o valor do produto equivale àquela que seria aplicada numa tributação única sobre o processo inteiro, considerando que todo ele fosse realizado por um único ente. Quando, de fato, houve uma segregação e proporcionalização de parcela para cada contribuinte, que se responsabilizou por sua quota parte no processo produtivo.

Entretanto, inclusive entre esses dois impostos, ainda que se mantenha uma proximidade maior em função da sua materialidade, há uma clara segregação nas determinações legais para a apuração de créditos em cada um deles. Para o ICMS, pode-se atribuir a aplicação do tipo econômico de apuração de créditos, enquanto que para o IPI é clara a limitação ao tipo físico.

No caso do ICMS, a consideração de uma aplicação do tipo financeira sobre os créditos é considerada uma evolução pela doutrina, uma vez que a legislação específica não aplica de forma plena essa metodologia. A alteração aqui foi considerada quando houve a permissão de crédito sobre o ativo imobilizado, direito que foi escrito, mas postergado inúmeras vezes pela legislação.

Para se utilizar do crédito de IPI, os conceitos são todos estritamente ligados à produção industrial. As mercadorias devem literalmente sofrer desgaste no processo produtivo, ou se incorporar ao produto final, não sendo permitido o crédito sobre os bens imobilizados, por exemplo.

Isso acontece muito em função da materialidade dos impostos aqui tratados. Não há o que se comprara a materialidade tangível de uma industrialização, em que se considera

industrializada uma alteração ou agregação de um material sobre outro material; e de uma circulação de bens, que ocorre pela verificação da venda, transferência ou remessa de bem tangível; com a materialidade intangível de receita, ou faturamento. Sim, porque aqui não há como se atrelar, sequer à materialidade de moeda, uma vez que a receita não necessariamente equivale ao recebimento de caixa.

Nesse contexto, um exemplo interessante de insumo para se trazer é a energia elétrica. Para o IPI, não é considerada insumo, pois não constitui matéria-prima, produto intermediário, ou tampouco material de embalagem. Já para o ICMS, é considerada insumo, mas só é devido o creditamento pela parcela de energia utilizada nos estabelecimentos industriais, devendo haver uma segregação quanto aos estabelecimentos administrativos. Já no caso do PIS e da COFINS, é possível o creditamento de 100% da energia gasta, seja pelo estabelecimento industrial ou administrativo.

Daí é que alguns afirmam, como Heleno Taveira Torres, que para o PIS e a COFINS “ficou livre o legislador para empregar a técnica que melhor lhe convier, contanto que suficiente para eliminar a superposição de créditos tributários na cadeia da plurifasia, garantindo-se, assim, que em toda ela a carga tributária seja a mesma”⁴. E com esse entendimento foram instituídas as leis 10.637 e 10.833.

O que se pode concluir a partir do exposto é que, em função de tratarem-se de tributos diferentes, a aplicação necessária para que se obtenha o objetivo puro e simples de se evitar a cumulatividade, deve ser da mesma maneira diferente. Não há como imaginar que a incidência em cascata de um tributo seja eliminada com a aplicação dos conceitos de outro. Trata-se de realidades e amplitudes igualmente diversas.

2.2 A NÃO CUMULATIVIDADE APLICADA AO PIS E A COFINS

A não cumulatividade do PIS e da COFINS é distinta desde sua origem, uma vez que foi prevista em momento posterior, e sistematizadas pela legislação ordinária, ao contrário dos impostos tratados no tópico acima, que tiveram seu procedimento detalhado já pela Constituição Federal, e consiste no único regime aplicado. Dessa forma, as contribuições foram adequados para a existência nesse formato.

A previsão constitucional que estrutura a cobrança das contribuições não cumulativas para o PIS e para a COFINS foi demonstrada pelo artigo 195 da Carta Magna, que atribuiu à

⁴ TORRES, Heleno Taveira. Contribuições sobre faturamento e receita (PIS e COFINS): não cumulatividade e outros temas. Interesse Público. Belo Horizonte, Fórum, 2004. V. 24º p.97.

lei ordinária a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS incidirão sob a sistemática não cumulativa.

Em outras palavras, o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, conferiu ao legislador ordinário a possibilidade de fixar o regime de tributação pelas contribuições sociais em questão – cumulativo ou não cumulativo – por meio da eleição de setores da economia.

O PIS e a COFINS então tiveram seus parâmetros definidos sob a sistemática não cumulativa por meio das Medidas Provisórias nº 66/02⁵ e 135/03⁶, respectivamente, as quais foram convertidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. E é através delas que se verifica hoje a metodologia de aplicação central do regime, ainda que através da interação com outras leis, jurisprudência ou normas esparsas.

2.2.1 Apuração dos créditos de PIS e COFINS

A previsão legal das hipóteses de apropriação de crédito de PIS e COFINS para as pessoas jurídicas é oriunda dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que preveem a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, alugueis, utilizados nas atividades da empresa, etc.

Assim como toda e qualquer norma, o referido artigo deve ser interpretado de forma sistemática, i.e., devendo ser sempre observado o contexto em que está inserido. Como esclarece Hugo de Brito Machado:

O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.⁷

⁵ BRASIL. Medida Provisória. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

⁶ BRASIL. Medida Provisória. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2010. 31ª ed., p. 98

Independentemente do que se possa pretender, fato é que a análise desse inciso em função da materialidade do tributo aqui tratado abre margem para uma grande discussão, como de fato ocorre.

Fato é que o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 discriminou hipóteses que possibilitariam o desconto de crédito das contribuições, bem como aquelas em que tal crédito não poderia ser descontado pela pessoa jurídica, inovando a forma de sistematização do regime não cumulativo.

Alinha-se a essa conclusão Heleno Taveira Torres, que indica que a técnica aplicada para as contribuições inaugura como um regime novo, autônomo em relação às formas que antes existiam (pro ICMS e IPI), isso porque há agora uma limitação em determinar descontos com relação aos elementos ingressados na operação e que com esses tenha sido produzida a receita (fazendo referência às leis 10.833 e 10.637).⁸

Existem basicamente três correntes para a aplicação do conceito de insumo na atividade comercial, na indústria e na prestação de serviços, em que a mais restritiva se relaciona diretamente com os critérios definidos para o IPI, a mais abrangente mantém relação direta com o IRPJ e a intermediária consiste em um modelo próprio que leva em consideração a materialidade do PIS e da COFINS.

A legislação relativa ao regime não-cumulativo das Contribuições é clara ao autorizar a apropriação de crédito referente às despesas caracterizadas como insumos, não especificando, todavia, o seu conceito para fins da apuração do PIS e da COFINS. Fato é que o mesmo deve ser diferente tanto da legislação do IPI, que impõe como créditos básicos as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, quanto da legislação do Imposto de Renda, que entende como dedutível toda a despesa necessária para a consecução das atividades da empresa, uma vez que a materialidade é diversa da aplicada às Contribuições. Não se deve confundir lucro com faturamento.

Neste contexto, o estudo sobre o conceito de insumo tem se mostrado fundamental para que a substância econômica da norma seja alcançada.

Em acordo com esse entendimento, recentemente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu decisão consagrando esta interpretação com relação ao conceito de insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS. Na oportunidade, foi dito expressamente que “o

⁸ TORRES, Heleno Taveira. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In PAULSEN, Leandro. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo, IOB Thomson, 2004. P. 22.

rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo”⁹.

Ainda que a legislação destrinchada pretenda abarcar tantas situações quanto for possível, a mesma não pode ser considerada taxativa. Não há permissão constitucional para restrição da apropriação de créditos em função do setor, não sendo possível a aplicação do regime de forma parcial, apenas plena. Nesse mesmo sentido, verifica-se que a não cumulatividade não se trata de benefício fiscal, não devendo seguir a regra do artigo 111 do CTN. Por fim, a regra a ser aplicada é a de não sofrer tributação cumulativa, fato que é prejudicial às atividades econômicas.

Em virtude do artigo 195, cabe à lei o respeito ao que foi posto pela Constituição, pois ainda que a mesma não tenha esclarecido o método para concretização da neutralidade pretendida, deve ser respeitada a supremacia formal e material aqui existente. Por isso, há razão na afirmativa de Marcelo Figueiredo¹⁰ de que o legislador não é totalmente livre para fixar o conteúdo normativo da lei.

Nesse sentido vale mencionar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, que determina que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias”¹¹. Fato que se relaciona diretamente com o entendimento demonstrado.

De maneira complementar à sua formalidade e origem, recai sobre o fato gerador uma das mais significativas e sensíveis divergências aplicadas aos diferentes tributos não cumulativos. É ainda sobre análise do artigo 195 da Constituição que verificamos, no inciso I, b, a receita ou faturamento como a base de incidência do PIS e da COFINS, onde foi claramente incluído pela legislação o tipo financeiro. E ainda que se defenda que a receita é um produto da venda de um bem ou serviço, não há vinculação alguma sobre o tipo específico de operação realizada, principalmente quando consideramos operações meramente financeiras.

⁹ Tribunal Regional Federal (4ª Região). Primeira Turma. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik. Sessão de 02 jul. 2012. Disponível em:

<http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=98001886>. Acesso em: 16 out. 2016.

¹⁰ FIGUEIREDO, Marcelo. O controle da moralidade na Constituição. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 114.

¹¹ BRASIL. Lei Federal. Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

2.2.2 Materialidade do PIS e da COFINS: Base de cálculo e fato gerador

A tão comentada materialidade do tributo cobrado às pessoas jurídicas está aqui expressa de forma clara. O PIS e a COFINS não cumulativos incidem sobre a receita bruta, inclusive a financeira, por competência, independente da classificação contábil e da nomenclatura atribuída, excetuadas as situações previstas em lei. Por isso, a não cumulatividade desses tributos será aplicada em função da receita, que deverá nortear toda o seu procedimento.

Ao mesmo tempo, o IPI e o ICMS tem uma aplicação altamente delimitada a itens tangíveis, por serem impostos incidentes basicamente sobre a industrialização e circulação de bens, além da parcela ainda mais específica que recai sobre serviço de transportes e telecomunicações. Fatores que determinam uma forma de aplicação essencialmente mais restrita.

Em consonância com esse entendimento, temos Marco Aurélio Greco¹² quando afirma que o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade das contribuições previstas no art. 195, I, 'b', da CF/88 é mais amplo que o do IPI, restrito a produtos e eventos a ele vinculados. E algum tempo antes, o autor¹³ foi ainda mais detalhista na formação de seu entendimento, quando escreveu que “enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção”. Consagrando a distinção existentes nos regimes apresentados.

E de forma complementar, pode-se estabelecer uma conexão desse raciocínio com a coerência do legislador. Se por um lado o tributo recai sobre matéria de amplitude tamanha como a do faturamento (ou receita bruta), incluindo a essa a parcela do tipo meramente financeiro, por outro a aplicação da não cumulatividade a esse tributo não deve estar restrito à materialidade de produtos industrializados, ou da produção industrial, uma vez que são materialmente distintas.

Com relação à apuração de créditos, é talvez a etapa que sofra os maiores reflexos das diferenças de aplicação dos modelos não cumulativos apresentados. De forma diversa do IPI e

¹² GRECO, Marco Aurélio. Comentários à Constituição do Brasil. In CANOTILHO, J.J Gomes; et al. (coords.) Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo, Saraiva/ Almedina/ IDP, 2013, página 1.920.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário nº 12. Belo Horizonte, Fórum, novembro/dezembro de 2004, pp. 10 – 11.

do ICMS, para o PIS e COFINS não há o levantamento de créditos pela totalidade das etapas operacionais imediatamente anteriores. Esses são calculados sobre as despesas incorridas que se apresentarem essenciais para a atividade comercial, ou para a produção da receita tributada. E nessa ceara é levantada a seguinte questão: seria o rol de créditos estabelecido pelas leis 10.833 e 10.638 taxativo ou exemplificativo?

Uma leitura atenta do parágrafo 12 do artigo 195 da CF, já anteriormente citado, revela uma restrita e limitada margem de liberdade conferida pelo constituinte derivado ao legislador e às autoridades fiscais, o que implica impossibilidade de edição de diploma legal ou infralegal que estabeleça restrições, vedações ou impedimentos quanto ao emprego dos créditos conferidos pela Emenda Constitucional nº 42 aos contribuintes ou suas receitas submetidas à incidência do PIS e da COFINS sob a forma não cumulativa.

Sem embargo disso, é evidente também a incompleta abrangência do texto constitucional emendado, para a aplicação na situação especial pretendida, pois não traz maiores detalhes sobre a sistemática a ser adotada, exigindo uma análise mais profunda para extrair o entendimento constitucional do que se pode compreender da não cumulatividade. O que não ocorre para os outros tributos, como ICMS e IPI.

Fato esse que levou o legislador ordinário a entender que poderia suprir as carências deixadas pela Constituição Federal. Evidente dizer, porém, que a pretensão não foi cumprida de forma plena, existindo nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, assim como em diversas outras leis que regem essas contribuições, uma série de lacunas, uma vez que geram diversas discussões no campo doutrinário, administrativo e judiciário.

Hugo de Brito Machado¹⁴ nos ensina que ao Direito Tributário importa a realidade econômica, que há de prevalecer sobre a simples forma jurídica. Seguindo este raciocínio, a norma jurídica deve ser interpretada respeitando o enunciado do texto legal, entretanto, objetivando extrair da legislação o seu conteúdo, significado, e a sua lógica.

Partindo deste pressuposto, o principal objetivo da sistemática não cumulativa das contribuições é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira. Esse objetivo é trabalhado através da correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de etapas.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, 2010. 31ª ed., p. 102.

3. CONCLUSÃO

Através da análise da sistemática aplicada a outros tributos aplicados pelo mesmo regime, ficou clara a necessidade de análise do sistema jurídico específico ao qual se aplica a não cumulatividade, para que se consiga satisfazê-lo de forma congruente. Isso acontece muito em função da materialidade dos impostos aqui tratados.

Não há o que se comparar a materialidade tangível de uma industrialização, em que se considera industrializada uma alteração ou agregação de um material sobre outro material; e de uma circulação de bens, que ocorre pela verificação da venda, transferência ou remessa de bem tangível; com a materialidade intangível de receita, ou faturamento. Sim, porque aqui não há como se atrelar, sequer à materialidade de moeda, uma vez que a receita não necessariamente equivale ao recebimento de caixa.

Apesar do texto constitucional não ter deixado claro qual a técnica a ser aplicada para a não cumulatividade do PIS e da COFINS, é evidente que a sua essência não pode ser perdida, devendo o procedimento chegar à conclusão de afastar o efeito chamado de “cascata”, ou dirimir a sua ocorrência.

Diante de todo o exposto, para análise da aplicação da não cumulatividade ao PIS e a COFINS, alguns fatores não podem ser perdidos de vista. Em primeiro, o artigo 195, que determina a existência da operação e impõe ao legislador infraconstitucional que garanta o antagonismo da mesma com a cumulatividade, sob pena de desrespeito à hierarquia formal e material das normas. E em segundo, a materialidade do objeto ao qual se aplica o procedimento, o tributo em si, que possui perfil próprio, não sendo adequada a utilização dos conceitos de tributos diversos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, São Paulo, Saraiva, 2008. 14ª ed.

BRASIL. Constituição (1988). Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 out. 2016.

_____. Lei Federal. Código Tributário Nacional. Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

_____. Medida Provisória. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

_____. Medida Provisória. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 07 nov. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Primeira Turma. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik. Sessão de 02 jul. 2012. Disponível em:
<http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=98001886>. Acesso em: 16 out. 2016.

DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970.

FIGUEIREDO, Marcelo. **O controle da moralidade na Constituição**. São Paulo, Malheiros, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Comentários à Constituição do Brasil. In CANOTILHO, J.J Gomes; et al. (coords.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo, Saraiva/ Almedina/ IDP, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 12. Belo Horizonte, Fórum, novembro/dezembro de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2010. 31ª ed.

TORRES, Heleno Taveira. Contribuições sobre faturamento e receita (PIS e COFINS): não cumulatividade e outros temas. **Interesse Público**. Belo Horizonte, Fórum, 2004. V. 24º.

TORRES, Heleno Taveira. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In PAULSEN, Leandro. **Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo, IOB Thomson, 2004.

*A autora é acadêmica na Universidade Salvador