

Ferreira, E.; Pereira, A.; Gallo, M.; Rezende, A. (2014). As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 233-250.

As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços

Erika Borges Ferreira

Mestre Programa de Mestrado
FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
erika.b.ferreira@hotmail.com

Dr. Anísio Candido Pereira

Professor do Mestrado em Ciências Contábeis
FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
profanísio@fecap.br

Dr. Mauro Fernando Gallo

Professor do Mestrado em Ciências Contábeis
FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
maurogallo@uol.com.br

Prof. Dr. Amaury José Rezende

Universidade de São Paulo, FEA - Ribeirão Preto
amauryj@usp.br

As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços

Erika Borges Ferreira, Anísio Candido Pereira, Mauro Fernando Gallo y Amaury José Rezende

Resumo: A não cumulatividade surgiu com o objetivo de desonerar a cadeia produtiva, mas o sistema cumulativo ainda é aplicado. Na elaboração da lei da não cumulatividade do PIS/COFINS (Programa de Integração Social/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), o legislador criou a obrigatoriedade dessa sistemática atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda. Assim, empresas tributadas no Lucro Real apuram suas contribuições sociais na forma não cumulativa, e as que estão no Lucro Presumido serão cumulativas. Além disso, a legislação elencou os créditos permitidos para desonerar a cadeia produtiva. Essas atitudes causaram um desencontro com os objetivos da não cumulatividade, isto porque, ao definir os créditos para desconto, fere o Princípio da Não Cumulatividade. Diante desses fatos, buscou-se estudar os impactos que a não cumulatividade causa nas empresas segregando-as por ramo industrial, comercial e de prestação de serviço. Como consequência do levantamento, identificou-se que, para estas empresas dos setores industriais e comerciais, a não cumulatividade atingiu seus objetivos, porém de forma suavizada, pois deduz apenas os créditos elencados em lei. Já para os dois prestadores de serviço analisados, que são obrigados a não cumulatividade das contribuições, essa sistemática só ocasionou pagamentos superiores à sistemática cumulativa. Através da análise efetuada conclui-se que primeiramente a não cumulatividade deve ser exercida de forma plena e irrestrita, tal qual é a essência do Princípio da Não Cumulatividade e mais, o contribuinte deve ter a livre decisão em optar por ser cumulativo ou não cumulativo, exercendo assim uma gestão tributária eficiente.

Palavras-chave: Cumulatividade. Não cumulatividade. Tributos. Contribuições sociais. Gestão Tributária.

Consecuencias de la indefinición del concepto de insumo para las contribuciones no acumulativas del PIS y de la COFINS en la industria, en el comercio y en la prestación de servicios

Erika Borges Ferreira, Anísio Candido Pereira, Mauro Fernando Gallo y Amaury José Rezende

Resumen: La no acumulación surgió con el fin de exonerar a la cadena productiva, pero el sistema acumulativo sigue siendo válido. En la elaboración de la ley de la no acumulación del PIS/COFINS (Programa de Integración Social/Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social), el legislador creó la obligatoriedad de ese sistema vinculado a la forma de cálculo del impuesto sobre la renta. Así, las empresas que tributan con la ganancia neta recaudan sus contribuciones sociales de manera no acumulativa y las de la ganancia presunta serán acumulativas. Además, la legislación enumeró los créditos permitidos para exonerar a la cadena productiva. Estas actitudes causaron una discrepancia con los objetivos de no acumulación, esto se debe a que establecer el crédito para el descuento afecta al principio de no acumulación. Ante estos hechos, se buscó estudiar los impactos que la no acumulación causa en las empresas al segregarse por sector industrial, comercial y de prestación de servicios. Como resultado del análisis se encontró que, para estas empresas de los sectores industrial y comercial, la no acumulación alcanzó sus objetivos, aunque de una forma suavizada, pues deduce sólo los créditos que figuran en la ley. En cuanto a los dos prestadores de servicios analizados, que están obligados a la no acumulación de las contribuciones, este sistema sólo dio lugar a pagos más altos al sistema acumulativo. A través del análisis realizado se concluye que, principalmente, la no acumulación debe ejercerse en forma plena y sin restricciones, tal cual es la esencia del principio de la no acumulación y más, el contribuyente debe tener la libertad de decisión al optar por ser cumulativo o no acumulativo, ejerciendo así una gestión tributaria eficiente.

Palabras clave: Acumulación, no acumulación, tributos, contribuciones sociales, gestión tributaria.

Consequences of the undefined concept of input for non-cumulative contributions of PIS and COFINS in industry, commerce and service delivery

Erika Borges Ferreira, Anísio Candido Pereira, Mauro Fernando Gallo and Amaury José Rezende

Abstract: Non-accumulation emerged in order to exonerate the supply chain, but the cumulative system remains valid. In the development of the non-accumulation law in the PIS / COFINS (Social Integration Program / Contribution for the Financing of Social Security), the legislator established the obligation of linking that system to the method of calculating the income tax. Thus, companies that tax with net income raise their social contributions in a non-cumulative way while those with the presumed income shall be cumulative. Besides, the legislation also enumerated the credits allowed to exonerate the supply chain. These attitudes caused a discrepancy with the objectives of non-accumulation; this is because to establish the credit for the discount affects the principle of non-accumulation. Given these facts, we sought to study the impacts that the non-accumulation brings to the companies when segregating them in the industrial, commercial and service delivery sectors. As a result of the analysis it was found that, for these companies in the industrial and commercial sectors, the non-accumulation achieved its objectives, albeit in an attenuated manner; since it only follows the credits that appear in the law. As for the two service providers analyzed, who are bound to non-accumulation of contributions, this system only resulted in higher payments to the cumulative system. Through the analysis it is concluded that, primarily, non-accumulation should be exercised in full and without restrictions, as it is the essence of the principle of non-accumulation and the taxpayer should have the freedom of choice to be cumulative or non-cumulative, exercising efficient tax management.

Keywords: Accumulation, non-accumulation, taxes, social contributions, tax management.

Conséquences de la notion indéfinie du concept d'intrant pour les contributions non cumulatives du PIS et de la COFINS dans l'industrie, le commerce et la prestation de services

Erika Borges Ferreira, Anísio Candido Pereira, Mauro Fernando Gallo et Amaury José Rezende

Résumé: Le non-cumul a émergé afin d'exonérer la chaîne de production, mais le système cumulatif reste valable. Dans l'élaboration de la loi de non-cumul du PIS/COFINS (Programme d'intégration sociale/Contribution pour le financement de la sécurité sociale), le législateur a établi l'obligation de ce système lié à la méthode de calcul de l'impôt sur le revenu. Ainsi, les entreprises qui taxent avec le revenu net recouvrent leurs contributions sociales d'une façon non cumulative et celles avec le revenu présumé seront cumulatives. En plus, la législation a également énuméré les crédits autorisés pour exonérer la chaîne de production. Ces attitudes ont provoqué un décalage avec les objectifs de non-cumul, cela arrive parce qu'établir le crédit pour l'escompte affecte le principe de non-cumul. Compte tenu de ces faits, on a cherché à étudier les impacts que produit le non-cumul dans les entreprises en provoquant la ségrégation par secteur industriel, commercial et de prestation de services. Comme résultat, l'analyse a révélé que pour ces entreprises dans les secteurs industriels et commerciaux, le non-cumul a atteint ses objectifs, quoique sous une forme atténuée, car il ne déduit que les crédits qui apparaissent dans la loi. Quant aux deux fournisseurs de services analysés, qui sont obligés au non-cumul des contributions, ce système n'a apporté que des paiements plus élevés pour le système cumulatif. Grâce à l'analyse réalisée, on conclut que, surtout, le non-cumul devrait être exercé en totalité et sans restrictions, car il est l'essence même du principe de non-cumul et le contribuable doit avoir la liberté de choisir d'être cumulatif ou non cumulatif, exerçant ainsi une gestion fiscale efficace.

Mots-clés: Cumul, non-cumul, impôts, contributions sociales, gestion fiscale.

As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços

Erika Borges Ferreira, Anísio Candido Pereira, Mauro Fernando Gallo y Amaury José Rezende

Primera versión recibida en septiembre de 2014 – Versión final aceptada en noviembre de 2014

I. Introdução

Atribuição é essencial para promover o bem-estar comum da sociedade e, dentre os inúmeros tributos existentes, temos as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social elencadas na Constituição Federal de 1988 através dos artigos 149 e 195. O escopo deste artigo especificamente aborda sobre as contribuições sociais do Programa de Integração Social (PIS) e sobre a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Tais tributos possuem inúmeras particularidades, inicialmente quando de sua constituição, a forma de apuração era restrita à sistemática cumulativa, que pode ser definida como o tributo que incide em todas as etapas do processo produtivo, definido pelos pesquisadores como tributos em “cascata” (Araújo, 2005; Barbosa, 2011; Fernandes & Martins, 2007; Oliveira & Gallo, 2010).

A partir de dezembro de 2002, a apuração do PIS é segregada na forma cumulativa e não cumulativa com a edição da Lei n. 10.637 do mesmo ano. Da mesma forma, em fevereiro de 2004, a COFINS também é fragmentada em cumulativa e não cumulativa, com base na Lei n. 10.833 de 2003. O que determina se a apuração será cumulativa ou não cumulativa é a forma de arrecadação dos tributos federais. Assim, se o contribuinte apura seus tributos pelo Lucro Real, salvo algumas exceções, recolherá seu PIS/COFINS na forma não cumulativa, havendo a tomada de créditos para apuração do seu débito. Por outro lado, empresas que apurem seus tributos pelo Lucro Presumido ou Arbitrado terão suas contribuições calculadas na forma cumulativa e não haverá

a figura de créditos tributários (Andrade Filho, 2011; Bastos, 2008; Oliveira & Gallo, 2010).

O principal objetivo para a criação da sistemática não cumulativa, conforme descrito na exposição dos motivos da medida provisória, era o de estimular a eficiência e o crescimento econômico, criando empresas mais competitivas. Entretanto, tais objetivos não foram atingidos em sua plenitude, isto porque, na elaboração das leis que versam sobre a não cumulatividade, diversas regras, imposições e o aumento de mais de 150% das alíquotas acabaram por criar uma sistemática complicada, onerosa, com uma legislação extensa e sem definições pontuais em diversos tópicos, como, por exemplo, o conceito de insumo para a tomada de crédito. Desse modo, as contribuições sociais analisadas no presente artigo são conceituadas como uma das espécies de tributos mais complexas do sistema tributário brasileiro.

Essa majoração fez com que as alíquotas somadas do PIS e da COFINS de 3,65%, utilizadas para apurar as contribuições cumulativas, passassem para 9,25% para os contribuintes não cumulativos. Por outro lado, esse aumento deveria ser equacionado com o creditamento em relação a uma série de insumos utilizados nas atividades empresariais (Martins, 2005; Madeira, 2009; Marquardt, 2009, Nicolini et al., 2011).

Mas, o que se percebe é uma legislação confusa e uma restrição cada vez maior por parte do fisco em relação aos itens considerados como insumos para abatimento do PIS/COFINS, acarretando um descompasso entre a essência da não cumulatividade e o aumento na arrecadação das contribuições não cumulativas. Além disso, muitas empresas obrigadas a não cumulatividade tiveram como resultado um gasto superior no pagamento desses tributos, pois a forma como a segregação quanto à cumulatividade e não cumulatividade foi desenhada não considerou as características dos contribuintes e sim a forma de apuração do Imposto de Renda conforme mencionado acima. Logo, muitos custos/despesas permitidos pela legislação não fazem parte dos gastos de certas entidades, ocasionando desembolso superior no recolhimento das contribuições sociais ao aplicar uma não cumulatividade mitigada.

Com fundamento nesse argumento, é elaborada, no presente estudo, uma análise comparativa da não cumulatividade nos três ramos de atividade empresarial compreendidos em: indústria, comércio e serviço, a fim de identificar quais as consequências que a indefinição de insumo para essas contribuições ocasionaram a esses contribuintes.

Busca-se analisar os valores efetivamente arrecadados de PIS/COFINS não cumulativo do ano de 2012, comparando esse resultado com novos cálculos. Desse modo, refaz-se a apuração do PIS/COFINS, porém de forma plena, ou seja, apropriando todos os créditos essenciais a cada atividade demonstrando qual o benefício financeiro que essas empresas teriam caso a não cumulatividade fosse

aplicada em sua plenitude. E mais, comparar também os valores arrecadados de 2012 na sistemática não cumulativa com a forma cumulativa, demonstrando também qual o impacto financeiro que essas empresas, obrigadas à sistemática não cumulativa, tiveram no ano de 2012.

II. Referencial teórico

O Sistema Constitucional Brasileiro é um conjunto de disposições elencadas na Constituição que compõem o ordenamento jurídico, com o objetivo de regulamentar a atividade tributária de uma nação (Ferreira, 2010).

Dentre os diversos Princípios Tributários temos um princípio de suma importância para o presente artigo, o princípio da não cumulatividade. A não cumulatividade é entendida como o tributo que deve incidir somente sobre o valor em cada operação, evitando, assim, o efeito “cascata” do tributo (Oliveira, 2011; Ribeiro, 2007). A extensão da não cumulatividade para o PIS/COFINS deu-se primeiramente pela edição das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, que posteriormente tornaram-se as Leis n. 10.637 de 2002 para o PIS e 10.833 de 2003 para a COFINS.

A essência da não cumulatividade serve para atingir um sistema tributário mais neutro. Fernandes e Martins (2007) observam que, dentre os métodos possíveis para aplicar essa neutralidade tributária, pode-se utilizar o imposto contra imposto e base contra base.

Em 1970, com as Leis Complementares n. 7 e 8, foram constituídos o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). O PIS era destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e o PASEP, por sua vez, visava ao benefício dos funcionários públicos. Em julho de 1975, pela Lei Complementar n. 26, as duas contribuições foram unificadas (Oliveira, 2011; Santos, 2011).

Instituída através do Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, inicialmente teve sua denominação de Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), seu objetivo era apoiar o investimento de caráter social nas áreas de saúde, habitação popular, educação e amparo ao pequeno agricultor e tinha como base de cálculo o faturamento das empresas (Araújo, 2005; Barbosa, 2011).

Em dezembro 1991, a Lei Complementar n. 70 extinguiu o FINSOCIAL, isto porque este foi declarado inconstitucional pelo STF, surgindo a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) destinada exclusivamente ao custeio da saúde, previdência e assistência social a uma alíquota de 2% incidente também sobre o faturamento (Nicolini et al., 2011; Pace, 2008).

Por fim, Araújo (2005, p.15) conclui que: “o FINSOCIAL foi transformado na COFINS, e o PIS/PASEP deixou de ser um fundo patrimonial, formado por contas

individuais, para ser convertido em um fundo contábil de caráter eletivo”. Em face ao exposto, a semelhança entre o PIS e a COFINS é que, além dos mesmos contribuintes, a tributação se dá sobre o faturamento.

As alíquotas incidentes de PIS/COFINS sofreram diversas modificações, mas, a partir das Leis n. 9.715 e 9.718, de 1998, os percentuais se mantêm até os dias atuais na sistemática cumulativa. Scaff (2008, p. 268) lembra que: “a COFINS era cobrada à alíquota de 2%, posteriormente alterada para 3% pela Lei n. 9.718/98, ao passo que o PIS incidia ao percentual de 0,75%, sendo depois reduzido para 0,65% pela Lei n. 9.715/98”.

Quanto à forma de incidência, as contribuições podem ser apuradas de forma cumulativa e não cumulativa e essa distinção é promovida com base no regime de tributação do resultado adotado pela empresa – Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado -, ou ainda pela espécie da receita (Santos, 2011).

Nesse contexto, salvo as exceções, se uma empresa apura seus tributos incidentes sobre os resultados na sistemática do Lucro Presumido ou Arbitrário, a incidência do PIS/COFINS será na forma cumulativa. E, na forma não cumulativa, para empresas que apurem seus tributos na sistemática do Lucro Real (Nicolini et al., 2011). Contudo, a abordagem do presente artigo tem como foco as empresas que são obrigadas a não cumulatividade e que sofrem com a imprecisão do conceito de insumo e, por este motivo, sofrem com o aumento da carga tributária.

No regime cumulativo não há compensações de crédito na apuração das contribuições devidas, é um sistema plurifásico, ou seja, em “cascata”. A tributação ocorre em todas as etapas da cadeia produtiva (Nicolini et al., 2011; Santos, 2011). Logo, Madeira (2009, p. 57) conclui: “em linhas gerais, um tributo é cumulativo quando as múltiplas incidências na cadeia produtiva ampliam, a cada etapa, a base tributável”.

Por este motivo, e levando em consideração inúmeras reivindicações dos empresários e a busca por uma redução tributária, o governo iniciou a não cumulatividade para as contribuições do PIS/COFINS. Desse modo, a partir de dezembro de 2002, o PIS tornou-se não cumulativo para as empresas que apuram seus tributos pela sistemática do Lucro Real e, em fevereiro de 2004, a COFINS sofreu a mesma alteração (Martins, 2005; Oliveira, 2011; Santos, 2011). É imperioso notar que a alteração da cumulatividade para a não cumulatividade deu-se de forma obrigatória, isto porque quem determina essa alteração é a forma de apuração do IRPJ (Scaff, 2008).

Com a adoção da não cumulatividade, a tributação deveria incidir somente na receita agregada em cada etapa da produção e comercialização, por outro lado, tal sistemática torna-se mais complexa tanto na apuração quanto na arrecadação (Afonso; Araújo, 2004; Pace, 2008; Santos, 2011).

Nesse sentido, a não cumulatividade acarretou diversas mudanças para as empresas obrigadas a este regime, pois, a partir da adoção desta sistemática, uma nova forma de apuração que antes só era aplicada ao ICMS e ao IPI, iniciou-se nas contribuições do PIS/COFINS (Santos, 2011).

Ainda sobre as alterações promovidas, o legislador, com a premissa básica de manutenção da carga tributária, onerou as alíquotas quando essas passaram para o não cumulativo. Assim, houve um aumento superior a 150%, logo, as alíquotas passaram para 1,65% no caso do PIS e 7,60% no caso da COFINS (Oliveira, 2011; Santos, 2011).

Imperioso notar que esse aumento de mais de 150% das alíquotas pode não ser amenizado de forma homogênea para todas as empresas obrigadas a calcular suas contribuições pela sistemática não cumulativa, além disso, o acréscimo expressivo dessas alíquotas é totalmente contraditório aos ensinamentos de Arthur Laffer.

Laffer, um economista norte-americano, fundamentou sua teoria através de um gráfico que demonstra como as alíquotas podem influenciar a receita tributária (The Laffer Center, 2013). Sua teoria ficou conhecida como “a curva de Laffer”; inicialmente parte-se de uma alíquota inicial taxada a zero, claro que, com esse percentual, a receita tributária será nula. Todavia, a partir do momento em que se definem percentuais maiores que zero nessas alíquotas, a curva do gráfico faz uma trajetória ascendente e a arrecadação também aumenta. Por outro lado, analisando a figura abaixo, percebe-se que, caso haja um aumento excessivo das alíquotas, haverá uma queda nessa arrecadação, por este motivo os ensinamentos de Laffer baseiam-se em dois efeitos sobre a receita, o primeiro é o efeito aritmético e o segundo é o efeito econômico.

Entende-se que o efeito aritmético é estático, ou seja, se os percentuais são baixos, a arrecadação também será baixa, logo o inverso também é verdadeiro, se os percentuais são altos, teremos uma arrecadação alta também.

Por outro lado, o segundo efeito que é o econômico sofre alterações com o aumento ou baixa dessas alíquotas, Laffer define que alíquotas mais baixas incentivam a produção e o consumo. Já alíquotas maiores penalizam a produção e podem até levar os contribuintes à sonegação, por este motivo é que o gráfico, após determinado aumento dos percentuais, torna-se descendente, demonstrando que nem sempre o aumento expressivo das alíquotas remete a arrecadação maior. Por este motivo também, é necessário analisar os dois efeitos definidos por Laffer de modo paralelo, ou seja, num primeiro momento, o aumento das alíquotas até pode elevar a arrecadação, mas será apenas por um período, visto que um aumento excessivo desmotiva a produção e pode inclusive incentivar a sonegação.

Além da alteração das alíquotas, Nicolini et al. (2011) frisam que a principal distinção entre a incidência cumulativa e não cumulativa é a permissão de

desconto dos créditos. Esses créditos estão relacionados no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, Santos (2011, p. 153) esclarece que: “no regime não cumulativo, o contribuinte tem direito de compensar, abater, deduzir ou reduzir o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores”.

Os créditos permitidos pela legislação são taxativamente elencados no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, desse modo, estão elencados os custos, despesas e encargos incorridos no mercado interno, além das despesas relacionadas à importação (Pace, 2008; Nicolini et al., 2011).

Talvez o legislador, ao pontuar taxativamente os créditos permitidos para abatimento do PIS/COFINS, o fez tentando evitar simulações ou abuso por parte dos contribuintes ou, no caso mais grave, uma evasão fiscal. Todavia, buscar as brechas na legislação e um melhor entendimento de um enquadramento fiscal, por exemplo, deve ser legítimo aos contribuintes; esta ação denomina-se elisão fiscal (Lopes, 2011). No caso das contribuições em questão, a lei menciona o conceito de insumo, sendo este um dos maiores conflitos entre fisco e contribuintes. Vale ressaltar que os insumos se alteram em detrimento da atividade empresarial de cada setor, por este motivo, a partir do momento em que o legislador pontuou taxativamente esses créditos, feriu diversos princípios tributários já elencados no presente trabalho, além do que não contempla a neutralidade tributária em sua totalidade, função principal para tributos não cumulativos.

Resta nítido que a escolha pela não cumulatividade do PIS/COFINS o conecta diretamente ao Princípio Tributário da Não Cumulatividade, disso resulta a impossibilidade de qualquer vedação por parte do legislador ordinário (Marquardt, 2009).

Relevante ao presente estudo elencar um tópico específico sobre uma das modalidades de creditamento. Essa modalidade diz respeito aos créditos permitidos sobre bens e serviços utilizados como insumo, inserido no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Ocorre que o termo insumo é bem subjetivo e pode possuir um alcance de significados que acabam por tumultuar a aplicação quanto a este item, como afirma Oliveira (2011, p. 116):

Dentre os créditos admitidos no regime não cumulativo das contribuições sociais, os que mais geram dúvidas ao contribuinte são os bens e serviços utilizados como insumos, tanto pela subjetividade deste termo, quanto pela ampla extensão que deles se possa extrair.

Pace (2008, p. 100) esclarece que a lei permite “a tomada de crédito nas aquisições de insumo, todavia, não os define”. De tal sorte, que a falta desse conceito acarreta em questionamentos infundáveis, pois o conceito de insumo se torna abrangente.

Oliveira (2011) explica que, ao elaborar a lei, o legislador perdeu a oportunidade de conceituar melhor a abrangência de insumo e por este motivo temos tantos questionamentos quanto à apropriação de créditos alocados nesses termos.

Trata-se, portanto, de considerar a materialidade do tributo, logo para o PIS/COFINS, sua materialidade “vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica (MARTINS, 2005, p. 204).

Fica claro, então, que o conceito de insumo para a sistemática do PIS/COFINS não cumulativo deve abranger o “conjunto de fatores necessários ao desempenho de determinada atividade empresarial, seja ela consistente na produção, comercialização de bens ou prestação de serviço” (Tomé, 2011, p. 13).

Sem dúvida, percebe-se, após a leitura do trabalho, que a não cumulatividade não atingiu sua eficiência, uma vez que nega “o crédito em determinadas hipóteses e o concede em outras de forma genérica ou restritiva, conforme o caso”, afirma Martins (2005, p. 207).

Portanto, pode-se observar que o objetivo de eliminar o efeito “cascata” não surtiu os efeitos requeridos pelos empresários no passado. E ainda, a nova sistemática:

[...] longe de trazer a sua almejada racionalização, apenas serviu para dotá-las de maior complexidade, agregada a um acentuado aumento de alíquotas, tornando-as hoje os tributos com efeito mais perverso sobre a economia nacional (Schoueri; Viana, 2011, p. 405).

Nesse sentido, a busca por um sistema tributário ideal que zele por uma justiça tributária deve possuir algumas características básicas, tais como equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade (Sastre, 2010). Assim, “a injustiça é derivada da ação humana que foge da moderação. Tanto aquele que age em excesso, como aquele que não age (ocorrendo a escassez) pratica a injustiça” (Baptista, 2007, p. 20).

Barbosa e Barbosa (2004, p. 295) complementam essas características, incluindo também a eficiência, flexibilidade e transparência. Nesse sentido explicam:

Um sistema tributário é eficiente quando, para uma dada receita tributária, ele otimiza a alocação dos recursos na economia. Um sistema tributário é simples quando ele é relativamente barato, tanto no custo de arrecadação do fisco quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. A flexibilidade é a propriedade que o sistema tributário deve ter para responder com facilidade as mudanças nas condições econômicas. A transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de imposto.

Diante da totalidade das argumentações aqui apresentadas, a seguir passa-se à explicação quanto à metodologia aplicada, bem como a discussão e análise do resultado desta pesquisa, a fim de comprovar que a não cumulatividade é falha e exigem-se alterações para que essa sistemática atinja seus objetivos.

III. Metodologia

Como ocorre em qualquer pesquisa, tem-se como base de dados o levantamento bibliográfico e documental, composto de livros, revistas, teses, dissertações, documentos legais e publicações de um modo geral.

No que tange ao objetivo da pesquisa, pode-se classificá-la como explicativa, pois, ao mesmo tempo em que explica os fatos ocorridos da não cumulatividade, apresenta as causas da ineficiência dessa sistemática, explicando que a não cumulatividade é aplicada de forma mitigada e direcionada a certos contribuintes, conforme será apresentado na análise dos dados.

Para a realização desta pesquisa, buscou-se a coleta de dados documentais em empresas de três tipos de ramo de atividade, sendo duas do ramo industrial, duas comerciais e outras duas na área de prestação de serviços, totalizando um contingente de seis empresas.

Os dados analisados referem-se ao ano calendário 2012, de modo que, pela análise documental de balancetes e da estrutura de custos de cada empresa, apurou-se o valor devido das contribuições sociais PIS/COFINS nas duas sistemáticas - (i) cumulativa e (ii) não cumulativa.

Sendo que a forma não cumulativa foi calculada de duas formas: considerando apenas os créditos permitidos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme preconiza a RFB e a outra considerando todos os créditos que auxiliam a obtenção da receita, aplicando assim uma não cumulatividade plena.

III.1. Setor industrial

As duas indústrias analisadas uma é fabricante de filtros e purificadores de água para uso doméstico, denominada ABC. Já a outra empresa, intitulada como DEF é atuante na fabricação de embalagens para diversos setores, tais como de alimentos, higiene e limpeza, farmacêuticos, entre outros.

Consolidando os resultados das indústrias tem-se que no ano de 2012, o total recolhido na forma não cumulativa foi de R\$ 1.847.504,54. Ao defrontar esse valor arrecado com a sistemática cumulativa: R\$ 3.332.808,38, entende-se que a não cumulatividade para o setor atinge seus objetivos de eliminar o efeito “cascata”.

Tabela 1. *Consolidação - Setor Industrial - Empresas ABC e DEF*

Setor Industrial	Empresa ABC+DEF	Diferença em R\$	%
Situação A - não cumulativo	1.847.504,54		
Situação B - não cumulativo pleno	1.750.066,10	-97.438,44	-5,27%
Situação C - cumulativa	3.332.808,38	1.485.303,84	80,40%

Fonte: Da autora.

Se as empresas recolhessem na sistemática cumulativa, teriam um aumento em seu custo tributário de 80,40%, ou seja, recolheriam a mais R\$ 1.485.303,84, quase o valor total recolhido em 2012.

Resta nítido que na forma não cumulativa plena ter-se-ia uma redução também em relação à forma usual (não cumulativa), representando uma economia de R\$ 97.438,44, ou seja, 5,27% a menos do valor recolhido na não cumulatividade. Em que pese tal economia, é necessário avaliar os riscos referentes aos questionamentos e autuações que serão formulados pelos órgãos fiscalizadores.

III.2. Setor comercial

O próximo setor a ser analisado é o comercial, a empresa GHI possui um completo portfólio de papéis *couché*, *offset*, cartão e adesivos para revenda, representando os melhores fabricantes de papel nacional e internacional. Situada na cidade de São Paulo, possui uma logística integrada, garantindo a satisfação e qualidade a seus clientes.

Já a outra empresa comercial, também situada na cidade de São Paulo, com mais de 30 anos no mercado, a empresa JKL é uma atacadista no ramo alimentício, especializada em frios e laticínios vendendo produtos de qualidade e procedência garantida.

Tabela 2. *Consolidação - Setor Comercial - Empresa GHI e JKL*

Setor Comercial	Empresa GHI + JKL	Diferença em R\$	%
Situação A - não cumulativo	1.200.286,94		
Situação B - não cumulativo pleno	616.125,02	-584.161,92	-48,67%
Situação C - cumulativo	2.531.353,16	1.331.066,22	110,90%

Fonte: Da autora.

Analisando as duas empresas comerciais de forma consolidada, depreende-se também que a não cumulatividade atingiu sua finalidade, pois acarretou na desoneração da cadeia para as empresas comerciais analisadas.

O total recolhido dessas duas empresas soma a quantia de R\$ 1.200.286,94 na forma não cumulativa. Quando confrontamos esse resultado com o valor da cumulatividade: R\$ 2.531.353,16, percebe-se um aumento de R\$ 1.331.066,22, ou seja, 110,90% além do valor arrecadado.

Não sendo diferente, a não cumulatividade plena é mais atraente, reduzindo o valor de recolhimento para R\$ 616.125,02, uma economia de 48,67% em relação ao valor apurado no não cumulativo.

Deveras que essa redução é bem considerável, por isso é necessário mensurar quanto às autuações que a adoção por um sistema pleno pode

acarretar. Todavia, o que se pretende apresentar e afirmar é que tais custos reconhecidos na forma plena são totalmente inerentes à atividade fim, logo deveriam ser reconhecidos para não ocorrer uma “meia não cumulatividade”, pois é isso que o atual sistema produz.

Disso resulta que a não cumulatividade para o setor comercial foi benéfica em relação à forma cumulativa, resultando na desoneração da cadeia. Tal conclusão pode ser atribuída ao fato de o comércio ter como principal custo suas mercadorias revendidas, logo suas aquisições são utilizadas como crédito e o débito de PIS/COFINS recai sobre o lucro da venda.

Por fim, passa-se à análise dos prestadores de serviço.

III.3. Setor de prestação de serviço

A empresa MNO é uma prestadora de serviço situada em diversos países. No Brasil, especificamente na cidade de São Paulo, suas atividades iniciaram-se no ano 2000. Essa prestadora de serviço tem como foco as mudanças de comportamento, através de treinamentos que demonstram princípios e metodologias que auxiliam as pessoas a se tornarem altamente eficazes, aprendendo a melhorar a dinâmica de tempo, sendo mais produtivas e alcançando grandes propósitos.

E a última empresa analisada está sediada em São Paulo e atuante em todo o país, a PQR é uma prestadora de serviço com 13 anos de mercado. Seu foco é voltado à consultoria ambiental, desenvolvendo projetos e soluções eficazes em gerenciamento ambiental em áreas contaminadas e buscando a correção ou prevenção de acidentes.

Tabela 3. Consolidação - Setor de prestação de serviço – Empresa MNO e PQR

Setor Prestação de Serviço	Empresa MNO+PQR	Diferença em R\$	%
Situação A - não cumulativo	1.125.954,63		
Situação B - não cumulativo pleno	846.143,02	-279.811,61	-24,85%
Situação C - cumulativo	481.109,75	-644.844,88	-57,27%

Fonte: Da autora.

Em 2012, esses prestadores de serviço recolheram a título de PIS/COFINS não cumulativo o montante de R\$ 1.125.954,63, aplicando uma não cumulatividade plena, esse valor reduziria para R\$ 846.143,02, uma redução de R\$ 279.811,61, representando 24,85%. Mas quando se comparam esses valores à forma cumulativa, percebe-se que a economia seria maior.

Ao comparar a forma não cumulativa, que recolheu aos cofres públicos o total de R\$ 1.125.954,63 no ano de 2012, com a forma cumulativa, constata-se que as empresas teriam uma redução de 57,27%, ou seja, na forma cumulativa teriam recolhido R\$ 481.109,75, uma redução de R\$ 644.844,88.

Análogo às demais empresas analisadas, a não cumulatividade plena se mostra mais atraente comparada a não cumulatividade, mas especificamente para as prestadoras de serviço, esse benefício não se compara ainda à sistemática cumulativa. Veja, na forma não cumulativa a empresa recolheu R\$ 1.125.954,63; já na forma plena, considerando todos os custos, esse valor ainda seria de R\$ 846.143,02, representando uma redução de R\$ 279.811,61, ou seja, 24,85% a menos comparado a não cumulatividade.

A consolidação demonstra que a cumulatividade é a melhor opção para os prestadores de serviço, porém ao apurarem seus resultados pelo Lucro Real são obrigados a calcular suas contribuições sociais de forma não cumulativa. Vale ressaltar que a escolha pelo Lucro Real (não cumulativo) ou Lucro Presumido (cumulativo) abrange outros estudos além das contribuições do PIS/COFINS. Isto porque o Lucro Real, por ser uma sistemática mais complexa, permite um planejamento tributário mais eficiente para o IRPJ e CSLL. Todavia, conforme pode ser verificado, as contribuições em comento devem ser levadas em consideração devido a suas oscilações entre cumulativo e não cumulativo.

Consolidando as informações dos três setores estudados, confirma-se que a não cumulatividade para os setores industriais e comerciais é benéfica, pois realmente diminuiu a carga tributária em comparação à tributação em “cascata”, ou seja, a forma cumulativa. Já no caso das empresas prestadoras de serviço tal situação se inverte e a não cumulatividade se mostra inviável, conforme se pode analisar, na tabela 4, a seguir apresentada:

Tabela 4. *Resumo consolidado dos três setores*

Sistemática	Setor Industrial	%	Setor Comercial	%	Setor Prestação de Serviço	%
Situação A - não cumulativo	1.847.504,54		1.200.286,94		1.125.954,63	
Situação B - não cumulativo pleno	1.750.066,10	-5,27%	616.125,02	-48,67%	846.143,02	-24,85%
Situação C - cumulativo	3.332.808,38	80,40%	2.531.353,16	110,90%	481.109,75	-57,27%

Fonte: Da autora.

Conclui-se, da leitura da tabela 4, que a sistemática não cumulativa plena é benéfica em qualquer setor, isto porque, ao utilizarmos a totalidade dos custos, o valor a recolher em comparação à sistemática não cumulativa é reduzido, pois os custos e despesas utilizados para abatimento do valor a pagar de PIS/COFINS são maiores.

Quando analisamos a não cumulatividade defendida pela RFB, com a forma cumulativa, percebe-se que, para os setores industriais e comerciais, a legislação não cumulativa do PIS/COFINS atingiu seus objetivos, pois reduziu a carga tributária. Se as indústrias estudadas recolhessem na forma

cumulativa, ou seja, se aplicassem o efeito “cascata” nas contribuições sociais, teriam recolhido a mais 80,40% aos cofres públicos. O mesmo acontece para as empresas comerciais, essas teriam um aumento na forma cumulativa de 110,90%.

Por outro lado, quando analisamos os prestadores de serviço, constata-se que a forma cumulativa é mais benéfica reduzindo seu custo tributário no tocante às contribuições sociais em 57,27% em relação à forma não cumulativa. Todavia, por apurarem seu resultado na sistemática do Lucro Real, se veem obrigadas a manter a apuração do PIS/COFINS na forma não cumulativa, recolhendo valores superiores aos cofres públicos.

Terminada a análise dos dados, resume-se a seguir o resultado por setor empresarial:

Quadro 1. *Conclusão da melhor sistemática por setor*

Setor	Melhor sistemática para apuração do PIS/COFINS
Industrial	Não Cumulativa
Comercial	Não Cumulativa
Prestador de Serviço	Cumulativa

Fonte: Da autora.

É importante esclarecer que, tanto para o setor industrial quanto comercial, a sistemática da não cumulatividade, mesmo de forma determinista e restritiva, ainda se apresenta benéfica e claro que a forma plena seria muito mais atraente.

Pereira et al. (2004), em sua pesquisa, identificaram que as empresas beneficiárias da não cumulatividade foram aquelas que possuíam diversas etapas produtivas, logo a quantidade de crédito para reconhecimento aumenta o montante a ser descontado. Entretanto, empresas que possuem pouca etapa produtiva, que não fazem aquisições de matéria-prima ou ainda que possuem grande quantidade de mão de obra tiveram um desembolso maior; tal pesquisa foi realizada em 2004 e percebe-se que tal situação não se alterou até os dias atuais.

IV. Considerações finais

A questão de pesquisa deste artigo foi analisar quais consequências a indefinição do conceito de insumo das contribuições não cumulativas trouxe aos diversos setores da economia, compreendidos em setor industrial, comercial e de prestação de serviço.

Pode-se concluir, com base nos cálculos promovidos, que das empresas analisadas, o setor de prestação de serviço foi o mais prejudicado com a obrigatoriedade da não cumulatividade, já os demais setores estudados, na representação de 4 empresas, foram beneficiados, pois atingiram os objetivos propostos na elaboração das leis do PIS/COFINS.

Outro ponto que pode ser destacado como um equívoco na elaboração das leis da não cumulatividade diz respeito à forma como foram segregados os contribuintes cumulativos dos não cumulativos. Essa cisão é atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda, assim empresas que apuram seu resultado pelo Lucro Real são não cumulativas e as que apuram pelo Lucro Presumido ou Arbitrado são cumulativas, com algumas exceções.

Assim, as empresas teriam a livre iniciativa de serem ou não tributadas em suas contribuições de forma cumulativa ou não cumulativa, utilizando-se de uma verdadeira gestão tributária.

Interessante colocar em foco também que, mesmo a escolha sendo livre, a não cumulatividade deve ser aplicada de forma plena de modo que a essência desse princípio seja realmente exaltada. Assim, deve-se analisar a essencialidade do insumo (custo ou despesa), ou seja, aquele gasto necessário à consecução das finalidades empresariais.

Terminado o delineamento, conclui-se que a melhor opção para ser ou não cumulativo deve ser dada de forma optativa ou ainda, segregada por ramo de atividade. Logo, se a definição fosse por ramo de atividade, o legislador teria como elencar insumos de forma mais homogênea e levando em consideração as características dos contribuintes que pertencerão a um mesmo universo.

Este estudo analisou seis empresas, sendo estas subdivididas em setor industrial, comercial e de prestação de serviço. Desse modo, indicam-se novos cálculos com mais empresas comparando a não cumulatividade, de forma “básica” e de forma plena, com a forma cumulativa, de modo que as conclusões formalizadas sejam mais abrangentes, surgindo assim novas pesquisas na área contábil tributária. Lembrando, ainda, que as conclusões indicadas não devem ser generalizadas e representam as impressões com base nos dados das empresas estudadas.

V. Referências

- AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. Economia do setor público no Brasil. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). **Contribuições sociais, mas antieconômicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 270-289.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: do conceito de insumo para fins de escrituração dos créditos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARE**. São Paulo: MP, 2011. p. 99-113.
- ARAÚJO, Érika Amorim. **Análise das contribuições sociais no Brasil**. Brasília: CEPAL, 2005.
- BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da COFINS e do PIS**. 2011. 115 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

- BARBOSA. Fernando de Holanda; BARBOSA. Ana Luiza Neves de Holanda. Economia do setor público no Brasil. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 290-317.
- BASTOS, José Humberto Braccini. **A anatomia da patologia da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS)**. Fiscosoft, 2008. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4ayt/a-anatomia-da-patologia-da-nao-cumulatividade-das-contribuicoes-sociais-piscofins-jose-umberto-braccini-bastos>>. Acesso em: 25 jan. 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 jan. 2013.
- BRASIL. **Decreto Lei n. 1.940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.
- BRASIL. **Lei n. 9.715**, de 25 de novembro de 1998a. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.
- BRASIL. **Lei n. 9.718**, de 27 de novembro de 1998b. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.
- BRASIL. **Lei n. 10.637**, de 30 de dezembro de 2002a. 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). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.
- BRASIL. **Lei n. 10.833**, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 26**, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 70**, de 30 de dezembro de 1991a. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.
- BRASIL. **Medida Provisória n. 66**, de 29 de agosto de 2002b. 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). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.
- BRASIL. **Medida Provisória n. 135**, de 10 de outubro de 2003c. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

- BRASIL. **Exposição de Motivos Medida Provisória n. 135**, de 30 de outubro de 2003d. Brasília – DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.
- 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.
- FERREIRA, Elaine Garcia. A normatividade dos princípios constitucionais tributários. **Revista Direito e Liberdade**. Natal – RN, v. 1, n. 1, p. 94-102, 2010. Disponível em: <http://www.esmarn.tjrj.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/219>. Acesso em: 25 jan. 2013.
- LOPES, Andréia Lemos. Temas relevantes de direito tributário e de contabilidade. In: ZOUAIN, Renato Sorroce (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 18-52.
- MADEIRA, Patrícia H. B. Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- MARQUARDT, Mário Eduardo. **Aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins**. 2009. 161 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Natanael. PIS-COFINS questões atuais e polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **O conceito de insumo na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 199-209.
- MORAIS, Roberto Rodrigues de. Sistema PIS/COFINS se tornou uma loucura. **Consultor Jurídico**. 30 set. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-30/roberto-morais-sistema-pis-cofins-tornou-loucura>>. Acesso em: 20 jan. 2013.
- NICOLINI, Andrea Teixeira et al. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB, 2011.
- OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS/PASEP E COFINS: o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras**. 2011. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, FECAP, São Paulo, 2011.
- OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS e COFINS. Há créditos sobre insumos na atividade comercial?** Fiscosoft, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5shm/pis-e-cofins-ha-creditos-sobre-insumos-na-atividade-comercial-fabio-rodrigues-de-oliveira>>. Acesso em: 10 maio 2013.
- OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando. Efeito da não cumulatividade para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às empresas prestadoras de serviço. In: CONGRESSO TRANSATLÂNTICO CONTABILIDAD, AUDITORÍA, CONTROL Y GESTION DE COSTOS, 2., 2010, Lyon, França. **Anais...** Lyon, França: 2010. Disponível em: <<http://fabioroliveira.blogspot.com.br/2011/01/efeito-da-nao-cumulatividade-da.html>>. Acesso em: 03 set. 2012.

- PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. **Aspectos jurídicos da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2008. 172 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de São Paulo, PUC, São Paulo, 2008.
- PEREIRA, Carlos Alberto et al. Um estudo sobre os impactos da tributação da COFINS: quem ganha e quem perde com a não cumulatividade ? In: CONGRESSO USP - INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos12004/428.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2012.
- RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não cumulatividade no direito tributário brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, [Rio Grande do Sul], edição 18, 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 19 jan. 2013.
- SANTOS, Claudia Agostinha. Temas relevantes de direito tributário e de contabilidade. In: ZOUAIN, Renato Sorroce (Coord.). **PIS e COFINS. Não Cumulatividade**. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 141-209.
- SASTRE, Hernán Ignacio Del. **Tributação sobre o consumo no Brasil: a implantação do imposto sobre valor adicionado**. 2010. 63 f. Monografia (Bacharelado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.
- SCAFF, Fernando Facury. PIS, COFINS, não cumulatividade e direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito**, Osasco, ano 8, n. 1, p. 267-282, jan. 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e a COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011. p. 405-425.
- THE LAFFER CENTER [2013] Disponível em: <<http://www.laffercenter.com/>>. Acesso em 11 de fev. 2013.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: 2011. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf> >. Acesso em: 05 maio 2013.