

DA SUSTENTABILIDADE POR MEIO DA REDUÇÃO DE CUSTO À OBTENÇÃO DE RECEITA: A (não) incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativas sobre bonificações comerciais

*ON THE SUSTAINABILITY BY REDUCING COST TO OBTAIN REVENUE:
The (no) incidence of PIS / PASEP Contributions and non-cumulative
COFINS on commercial bonuses*

Salete Oro Boff*

André Frandoloso Menegazzo**

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo analisar a natureza jurídica das bonificações recebidas pelos comerciantes varejistas de seus fornecedores, bem como seus reflexos nas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins no regime não-cumulativo. Valendo-se do método hipotético-dedutivo, demonstrar-se-á, a partir de um paralelo entre as concepções que justificam a estrutura e o objeto da norma jurídica e as características do sistema tributário brasileiro, que as bonificações são utilizadas para a finalização de um negócio jurídico mercantil de compra e venda. Com efeito, para o comprador (beneficiário), elas refletem diretamente no custo das mercadorias, reduzindo-o, razão pela qual não configuram receita tributável.

Palavras-chave: Bonificações Comerciais. Receita. Redução de Custo.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the legal nature of the subsidies received by retailers from their suppliers, as well as their impact on the PIS/Pasep and Cofins government contributions in the non-cumulative regime. Using the hypothetical-deductive method, it will be demonstrated, starting from a parallel between the conceptions that justify the structure and the object of the legal norm and the characteristics of the Brazilian tax system, that the bonuses are used for the finalization of a commercial legal business of buying and selling. In effect, for the buyer (beneficiary), they directly reflect the cost of the goods, reducing it, which is why they do not constitute taxable income.

Keywords: Commercial Bonuses. Revenue. Cost reduction.

Artigo recebido em 17 de janeiro de 2019.

Artigo aceito em 09 de janeiro de 2020.

* Doutora em Direito pela Unisinos (2005), Professora e Pesquisadora da Faculdade Meridional, Brasil. Endereço para contato: salete.oro.boff@gmail.com

** Mestre em Direito pela Faculdade Meridional, Brasil (2016), Gestor Tributário. Endereço para contato: andre.menegazzo@hotmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. ENTRE AS TEORIAS ESTRUTURALISTA, FUNCIONALISTA E ANALÍTICA DO DIREITO: FUNDAMENTOS A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA; 3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA EM TERRAE BRASILIS: O RECURSO EPISTEMOLÓGICO E A ATMOSFERA QUE ORBITA SOBRE AS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS; 4. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS E AS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O Direito é reflexo da realidade econômica e, ao mesmo tempo, atua sobre ela, transformando-a - seja pela indução ou penalização - ou planejando-a. O Direito Tributário, nessa órbita, configura importante instrumento de construção e realização de um Estado Democrático de Direito, porquanto regula a relação entre cidadão e Estado, mais precisamente, a legitimação da extração de parte da propriedade privada dos cidadãos pelo Estado, fixando limites quantitativos e qualitativos.

No desenvolvimento da atividade comercial, empresas varejistas e fornecedores, sobretudo industriais e distribuidores, realizam contratos de fornecimento de produtos voltados ao alcance de metas de vendas, de modo a incentivar a circulação cada vez maior dessas mercadorias. Na medida em que atingem um número previamente acordado de vendas de determinados produtos ao consumidor, os varejistas adquirem uma maior quantidade desses itens dos fornecedores e, conseqüentemente, obtêm uma condição comercial mais vantajosa - a chamada bonificação.

Essa bonificação se concretiza após a entrega das mercadorias e emissão da nota fiscal, razão pela qual é operacionalizada por meio de depósitos

bancários dos fornecedores aos varejistas, a partir do abatimento de títulos de crédito ou, ainda, descontos em notas fiscais subsequentes. Ocorre, contudo, que, de acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB), essas bonificações devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas, porquanto representam uma receita para o varejista.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e responsável pelos julgamentos do contencioso tributário administrativo relacionado a tributos federais, há entendimentos divergentes sobre o assunto. No poder judiciário, embora o tema ainda seja recente, há decisões que consideram essas verbas parcelas redutoras do custo de aquisição, motivo pelo qual não devem ser incluídas na base de cálculo dessas contribuições.

Diante dessa insegurança jurídica, valendo-se do método hipotético-dedutivo, o presente estudo tem por objetivo analisar a natureza jurídica das bonificações percebidas pelo comerciante varejista, bem como seus reflexos nas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins no regime não-cumulativo. Parte-se da hipótese segundo a qual as bonificações são utilizadas para a finalização de um negócio jurídico mercantil de compra e venda. Com efeito, para o varejista (beneficiário das bonificações), elas refletem diretamente no custo das mercadorias, reduzindo-o, razão pela qual não configuram receita tributável.

2. ENTRE AS TEORIAS ESTRUTURALISTA, FUNCIONALISTA E ANALÍTICA DO DIREITO: FUNDAMENTOS A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A compreensão do fenômeno jurídico-tributário encontra na regra matriz de incidência o seu principal recurso epistemológico, porquanto seu arcabouço lógico permite o exame na norma jurídica tanto sob a ótica intranormativa (análise da norma por dentro de sua estrutura) quanto extranormativa (visão

externa na norma).¹ Trata-se de um ponto de referência para a construção interpretativa do Direito Tributário.

Nessa perspectiva, a Teoria Estruturalista contribuiu sobremaneira para a composição da norma jurídico-tributária. Suas origens remetem ao surgimento do positivismo jurídico, concepção que protagoniza nos ordenamentos jurídicos desde o séc. XIX. Para o positivismo jurídico, a definição do direito é dada com base na autoridade que pôs as normas - elemento puramente formal -, e não com referência ao conteúdo dessas normas ou aos resultados que o Direito persegue. Por estar vinculado à concepção legalista-estatal, o juspositivismo recepcionou a teoria imperativista, segundo a qual a norma jurídica consiste em um comando². Com efeito, essa norma não exprime conselhos, mas determina comportamentos obrigatórios a partir da exteriorização da manifestação da vontade estatal por meio da codificação.

Introduzida pelo próprio positivismo jurídico, a teoria do ordenamento jurídico entende o direito como uma entidade unitária, construída por um conjunto sistemático de normas. Essa doutrina edifica-se sob três pilares fundamentais: a unidade, a coerência e a completude³. A unidade formal refere-se ao modo pelo qual as normas são postas. Para que seja assegurada essa unidade e se feche o sistema, Kelsen, o principal expoente do juspositivismo, propõe a teoria da norma fundamental. Trata-se de uma norma-base que não é verificável positivamente, mas sim, suposta pelo jurista na compreensão do ordenamento jurídico e que o leva a conferir validade a determinada norma se

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 127.

² KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ela estiver em sintonia com as premissas formais do ordenamento extraído da norma fundamental.⁴

Assim procedendo, Kelsen⁵ designa a norma jurídica como um mandamento, uma prescrição, uma ordem. Os seres humanos estão rodeados por normas hipotéticas que influenciam na validade da conduta realizada. Tanto as normas gerais quanto as individuais estabelecem, como devida, uma certa conduta apenas sob determinadas condições. Se em uma norma põe-se uma conduta como devida sob certas condições, se uma conduta condicionada é devida, o ser-devido dessa conduta é condicionado. Logo, todas as normas, sejam elas pertencentes ao campo do direito ou da moral, valem apenas condicionalmente.

A superação dessa visão que restringe à atividade do jurista a análise intranormativa, de modo a manter o Direito como mecanismo de proteção de certas posições ou à repressão de condutas violadoras da ordem jurídica, iniciou em meados do séc. XX com Norberto Bobbio, o qual revelou a concepção funcionalista do Direito. Segundo Bobbio⁶, a partir das transformações sociais que ocasionaram o surgimento do Welfare State, o Estado se propôs a perseguir novos fins a partir de técnicas de controle social distintas daquelas tradicionais. Essas técnicas configuram o elemento fundamental da ação do Estado social, diferenciando-o do Estado liberal clássico, posto que às técnicas tradicionais de desencorajamento (sanção pelo descumprimento da lei) agregam-se as técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição (prêmios e recompensas jurídicas pela adoção de condutas desejadas).

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

⁶ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

Para explicitar a operacionalização do Direito a partir da concepção funcionalista, Bobbio⁷ exemplifica duas sanções jurídicas positivas para induzir e estimular comportamentos: a sanção propriamente dita e a facilitação. A primeira delas é atribuída ao destinatário depois do comportamento desejado ter sido realizado. Trata-se de um prêmio pela concretização de um ato que promova o desenvolvimento aclamado pelo ordenamento jurídico, como os atuais incentivos fiscais. Na facilitação, como o próprio nome revela, o Direito facilita o procedimento para a realização do ato, atuando, portanto, previamente. A previsão legal de subvenções, ajuda ou contribuição financeira estatal configuram mecanismos de encorajamento por meio da técnica de facilitação.

Enquanto a concepção repressiva do direito o considera como um ordenamento coativo, caracterizado pela união necessária e indissolúvel entre Direito e coação, na concepção de Bobbio⁸ - embora essas características se mantenham - o Direito passa a ser reconhecido como um mecanismo de promoção de comportamentos desejados. Com isso, compete ao jurista não apenas analisar a norma por dentro, mas, e, sobretudo, avaliar a norma por fora, a partir do contexto em que está inserida e as funções ela iminentes.

Para além de Kelsen (concepção estruturalista) e Bobbio (concepção funcionalista), Robles⁹ apresenta a Teoria Analítica do Direito, emprestando conceitos e metodologias cruciais para a construção da regra matriz de incidência tributária. Na concepção analítica defendida por Robles¹⁰, o Direito não configura

⁷ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

⁸ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

⁹ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito**. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

¹⁰ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito**. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

um conjunto de normas, mas, isto sim, um sistema (construído) de proposições jurídicas (também construídas) de diferentes espécies. Entre elas, encontram-se as normas, como um dessas classes de regras, juntamente com outras classes que edificam o Direito.

Em que pese nem toda preposição configurar uma regra, aquelas que se dirigem a conduta humana e estão inseridas no sistema que define o âmbito ôntico-prático, são preposição com caráter de regra. O sistema que constitui o âmbito ôntico-prático representa, portanto, um conjunto de proposições nas quais o significado somente pode ser extraído a partir das relações recíprocas das regras que o corporificam.¹¹

Nesse contexto, a análise lógico-linguística proposta por Robles entrelaça as vertentes estrutural (Kelsen) e funcional (Bobbio) do Direito e, com isso, revela a concepção estrutural-funcional. Estrutural na medida em que se compreende o âmbito como um todo articulado por regras que se entrelaçam reciprocamente; funcional porque as regras não são apenas uma conexão entre si, mas, isto sim, uma conexão com o objeto. Há, portanto, uma relação vetorial no caráter linguístico das regras.¹²

Para Robles, existem, basicamente, três tipos de regras: ônticas, técnicas (ou procedimentais) e deônticas (ou normas). As regras ônticas não afetam diretamente a ação humana, mas assinalam elementos necessários da convenção, quais sejam, elementos temporais, espaciais, regras de competência e delimitação dos sujeitos da ação. O nexos modal dessas regras é o verbo ser. Com

¹¹ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos**: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011, p. 90.

¹² ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos**: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

efeito, as regras ônticas não tem caráter descritivo, qualitativo ou atributivo, mas sim, criador ou vetorial.¹³

De toda regra ôntica, deriva uma regra técnica ou de procedimento. Enquanto a regra ôntica estabelece elementos necessários para que a ação possa acontecer no âmbito ôntico-prático, as regras de procedimento são regras diretas da ação. Vale dizer, as regras de procedimento são regras de ter que. A regra técnica convencional, assim como todas as regras técnicas, estabelece os meios necessários para alcançar os fins propostos. O comportamento concretizado em desarmonia com as regras técnicas pode até ser algo de outro ponto de vista, mas no que concerne ao âmbito ôntico-prático, é um nada relativo ao âmbito convencional. Juridicamente, esse nada é representado pela nulidade.

A formulação da lei é condicional. De maneira exemplificativa, chama-se A de fenômeno causa, e de B o fenômeno efeito: (i) Se A é, B é. Vale dizer, A não precisa, necessariamente, ocorrer; mas, em ocorrendo, B também acontece. Assim, o verbo ser ganha destaque, porquanto estabelece o nexó necessário. Afinal, sempre que ocorrer A, ocorrerá B. Na medida em que a proposição linguística que expressa a norma consiste em uma proposição de dever, o qual exige do destinatário determinada ação ou omissão, essa exigência só passa a ter sentido a partir do cumprimento de determinadas condições, explícitas ou implícitas. Dito de outra maneira, a exigência expressa nas normas é uma exigência condicionada, e inclui tanto a exigência quanto a condição.¹⁴

Não é a estrutura que distingue os diferentes tipos de normas. Esse aspecto é comum entre elas, sejam pertencentes a âmbitos práticos, sejam pertencentes a âmbitos ôntico-práticos. O que as diferencia é o sistema

¹³ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos**: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

¹⁴ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos**: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

proposicional que representa o âmbito. Partindo desse contexto, Robles¹⁵ apresenta a estrutura da norma: Se R, (alguém) deve A, onde R representa o conjunto de condições e requisitos da exigência - comissiva ou omissiva-, e A a ação, que no caso do dever – da regra deôntica ou norma-, é a conduta.

Partindo desse cenário, constata-se, pois, que as concepções estruturalista, funcionalista e analítica do Direito apresentam, de acordo com seus moldes e arquétipos, a formação não apenas das normas jurídicas, mas, e, principalmente, do ordenamento jurídico. As normas que integram um sistema devem estar em perfeita sincronia, de modo a fazer com que a proposição de cada norma que o integra esteja efetivamente condicionada aos elementos que corporificam esse conjunto normativo.

A norma jurídica é composta por elementos condicionantes, os quais estão presentes no sistema por ela corporificado (âmbito ôntico-prático) a partir de uma norma hipotética fundamental. Assim, para que se possa compreender os elementos condicionantes de uma norma jurídica-tributária, deve-se apresentar a regra matriz de incidência em paralelo às características que edificam o sistema tributário nacional.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA EM TERRAE BRASILIS: O RECURSO EPISTEMOLÓGICO E A ATMOSFERA QUE ORBITA SOBRE AS NORMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Paulo de Barros Carvalho¹⁶, parte da doutrina de Robles para apresentar a sua teorização. Ainda que se tenha uma multiplicidade de formas sintáticas e uma

¹⁵ ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos**: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

gama ainda maior de conteúdos semânticos, o denominador comum entre as normas consiste na formalidade de sua estruturação.

Embora a secular diferenciação entre normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito reclame novas aproximações para que se possa extrair do conteúdo normativo toda a sua essência, ela ainda é fecunda para a compreensão do fenômeno jurídico. Partindo desse pressuposto, Carvalho¹⁷ emprega o termo normas jurídicas em sentido amplo para se referir aos conteúdos significativos das frases do direito posto. Essa terminologia indica os enunciados prescritivos como significações que seriam construídas pelo intérprete, e não como manifestações empíricas do ordenamento. De outra banda, as normas jurídicas em sentido estrito indicam as significações corporificadas a partir dessas normas, reproduzindo o sentido deôntico-jurídico completo.

Assim, Carvalho¹⁸ circunscreve a homogeneidade sintática às normas jurídicas em sentido estrito, as quais reproduzem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato A, conseqüentemente instala-se a relação B entre os sujeitos C e D). A tessitura dessas normas é perfilhada pelo material semântico das normas jurídicas em sentido amplo, eis que estruturada com as significações dos enunciados do ordenamento.

A mensagem deôntica portadora de sentido completo pressupõe uma proposição-antecedente, a qual deve prever um evento futuro a ser ocorrido na

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

realidade fática. Essa proposição hipotética indica um suposto normativo, de modo a implicar, no consequente, uma proposição relacional. A ligação entre o antecedente e o consequente se perfaz por meio de um dever-ser. Com efeito, se ocorrer o antecedente, então 'dever-ser o consequente. Trata-se de uma característica inerente a toda e qualquer norma jurídico-positiva¹⁹, tal como demonstrado por Kelsen.

Esse antecedente normativo acaba por eleger aspectos determinantes da realidade fática, prevendo situações de possível ocorrência, as quais são valoradas por meio de um seletor de propriedades, de modo a reduzir as complexidades dos acontecimentos. Assim, na complexidade da realidade fática, selecionam-se situações que, em ocorrendo, sofrem consequências jurídicas. Tratam-se de escolhas eminentemente axiológicas. De outra banda, o consequente, prescreve condutas intersubjetivas, ligando dois ou mais sujeitos de direito, sejam pessoas físicas ou jurídicas, em torno de uma conduta regulada (proibida, permitida ou obrigatória).²⁰

Para que se principie uma relação jurídica, demanda-se a existência de, pelo menos, dois sujeitos de direito, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, nacionais ou estrangeiras. Ao sujeito ativo é outorgado o direito público subjetivo de exigir determinada prestação. Ao sujeito passivo é cometido o dever subjetivo de cumprir com a exigência respectiva. Ambos corporificam o aspecto subjetivo da relação jurídica.

O elemento prestacional, por sua vez, se refere a uma conduta obrigatória, proibida ou permitida, a qual deve indicar o seu objeto (pagar determinada

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica**: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

quantia, edificar uma ponte, fazer ou deixar de fazer alguma coisa etc), de modo a especificar aquilo que efetivamente o sujeito ativo pode exigir e o sujeito passivo tem o dever de cumprir. Esse elo entre os sujeitos ativo e passivo, corporificado no elemento prestacional, estrutura uma composição sintática comum entre as relações jurídicas existentes. É a análise do conteúdo semântico inserido no núcleo dessas relações que as diferenciam.²¹

Partindo da estrutura normativa ensinada por Kelsen e seguida por Bobbio, Robles e Carvalho, pode-se afirmar que as normas jurídicas estruturam-se a partir de proposições condicionais, porquanto a realização de um fato – descritor – dá origem a uma consequência – prescritor. É a ligação entre o antecedente e o consequente normativo.

Nesse compasso, as características que constroem as normas gerais e abstratas. O elemento abstrato encontra-se no descritor da norma – antecedente –, o qual consagra um enunciado hipotético descritivo de um fato. O prescritor – consequente – é caracterizado pelo seu aspecto geral, segundo o qual todos aqueles submetidos ao sistema jurídico são obrigados a cumprir a prestação acaso concretizem a situação hipotética prevista no antecedente abstrato. Uma vez que realizada a hipótese do descritor, a norma jurídica geral e abstrata, inevitavelmente, passa a ser individual e concreta. É por meio da concreção das normas gerais e abstratas que o ordenamento jurídico motiva as alterações da realidade social.²²

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

Na seara tributária, mantém-se essa mesma estrutura normativa. No antecedente, encontram-se os fatos signo presuntivos de riqueza econômica. Em virtude da multiplicidade de aspectos inerentes aos acontecimentos, contudo, torna-se forçoso que o legislador faça escolhas, eleições, cortes e recortes daquele que seria o fato bruto, de modo a indicar, com precisão e clareza, os aspectos materiais da hipótese.

Assim, o descritor deve prever todos os critérios de identificação, tal como as condições de tempo e espaço e as diretrizes materiais segundo as quais o fato hipotético considerar-se-á ocorrido. Carvalho²³ sintetiza essa estrutura normativa da seguinte maneira: $H_t = C_m (v.c) . C_e . C_t$, onde "Ht" representa a hipótese tributária; "Cm" o critério material; "v" o verbo; "c" o complemento; "Ce" o critério espacial; "Ct" o critério temporal; e, por fim, "." o símbolo do conjuntor.

O critério material corporifica o núcleo substancial da hipótese tributária, porquanto indica um comportamento condicionado por circunstância de tempo e espaço que, na medida em que se concretiza, operacionaliza a hipótese abstrata prevista no descritor normativo. Assim, o critério material faz referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, nacionais ou estrangeiras; o critério temporal faz alusão ao momento de ocorrência desse comportamento; e o critério espacial ao local de sua materialização.

Compreendida essa estruturação formal da hipótese de incidência tributária, deve-se avançar na investigação do conteúdo de significação que a linguagem do direito posto carrega no contexto do ordenamento jurídico em que

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica**: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

está inserido, de modo a delinear os limites e possibilidades da norma instituidora de determinado tributo.

Levando em consideração que o tributo cumpre as mais variadas funções pretendidas pelo legislador – fiscal e extrafiscal, substancialmente – por meio da extração obrigatória de parte da propriedade privada dos cidadãos-contribuintes, o consequente normativo da norma tributária deve indicar, obrigatoriamente, quem deve sofrer a diminuição de sua riqueza e em qual montante. Com isso, estrutura o consequente da norma jurídica tributária: $Cst = Cp (sa.sp).Cq (bc.al)$. Nesse esquema, “Cst” representa o consequente tributário; “Cp” o critério pessoal; “sa” o sujeito ativo; “sp” o sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” o conjuntor.²⁴

Além da indicação precisa dos sujeitos ativo e passivo da norma jurídica tributária, deve-se precisar, sobretudo, a base de cálculo e a alíquota, as quais individualizam o montante que o contribuinte deve destinar aos cofres públicos. Para tanto, parte-se do pressuposto segundo o qual a norma tributária, assim como as demais normas jurídicas, são integrantes de um ordenamento jurídico. Com efeito, não se pode interpretá-las tão somente a partir de suas individualidades. Deve-se ter sempre em mente o contexto jurídico em que estão inseridas, de modo a evitar o desvirtuamento de outros institutos jurídicos consagrados no mesmo sistema.

Partindo desse contexto, as características inerentes ao sistema tributário nacional introduzem elementos, ainda que de maneira indireta, na regra matriz de incidência tributária de todos os tributos, razão pela qual a compreensão de seus aspectos fulcrais se faz necessária.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/> > Acesso em: 12 mar 2017.

O constituinte originário constituiu um sistema tributário a partir de um extenso conjunto de regras e princípios constitucionais, os quais configuram apanágios da democracia. Justen Filho²⁵ assegura que a principal característica do sistema tributário brasileiro reside na sua constitucionalização. Na essência, a Constituição Federal alberga um minucioso conjunto de regras e princípios destinados aos sujeitos da cadeia de tributação. Trata-se de um estatuto constitucional do contribuinte, edificado a partir das limitações ao poder de tributar. A ideologia oficial do direito tributário consiste em afirmar que a sua constitucionalização tem por objetivo principal limitar a atividade estatal e defender o contribuinte. Assim, a Constituição alberga em seu bojo um conjunto de limitações ao poder de tributar. Com isso, o direito tributário configura-se em escudo de defesa da liberdade individual.

Parte-se do pressuposto segundo o qual “as normas tributárias restringem determinados bens jurídicos cuja disponibilidade fica diminuída”²⁶. Assim, quando se faz referência a eficácia das normas tributárias, em verdade, está-se analisando os bens atingidos por essas normas, cuja disponibilidade é protegida pelo ordenamento jurídico. A liberdade de gestão é diretamente atingida quando se altera a data de pagamento de determinado tributo, na mesma medida em que a livre concorrência é atingida quando se restringe a circulação de determinada mercadoria. Com efeito, o direito tributário não se limita aos dispositivos essencialmente tributários, mas, e, sobretudo, compreende o conjunto de normas jurídicas relacionadas aos bens que direta ou indiretamente são restringidos pelo poder de tributar.

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. N. 30. Curitiba, 1998. Pag. 215 a 233. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/1894/1589>> Acesso em 24 dez 2017.

²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 136.

Na doutrina de Moreira Neto²⁷, a exigência tributária legitima-se pela necessidade de arrecadação fiscal, pressupostos para o desenvolvimento da atividade administrativa estatal. Em contrapartida, vincula-se juridicamente aos requisitos democraticamente estabelecidos na Constituição Federal, os quais partem do reconhecimento ao direito a propriedade privada e a livre iniciativa econômica.

Na retórica de José Souto Maior Borges²⁸, na medida em que a isonomia não se confina aos direitos e garantias individuais, mas sim, espraia-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si, ela consubstancia o núcleo valorativo da segurança jurídica. Não obstante, no contexto tributário, essa segurança não se concretiza tão somente pela impossibilidade de se conferir validade a uma lei que institui tributos de maneira retroativa, mas sim, a partir de um interrelacionamento normativo com os direitos e garantias que conferem cidadania democrática aos contribuintes. Logo, as limitações ao poder de tributar constituem direitos fundamentais.

Schoueri²⁹ resgata a terminologia adotada por Filho e reconhece a existência de um estatuto do contribuinte, configurado a partir das limitações ao poder de tributar asseguradas na Constituição Federal. Nessa perspectiva, essas limitações ao poder de instituição e cobrança de tributos desenha o território sobre o qual a atividade privada pode se valer do direito a propriedade e a livre iniciativa para buscar recursos necessários ao desenvolvimento da atividade econômica e, também, para o cumprimento de deveres legais, entre eles, o de

²⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Transferências de execução de atividades estatais a entes da sociedade. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 21.

²⁸ BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, v. 11, Salvador: 2002.

²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

pagar tributos. Essa garantia de espaço para o desenvolvimento da atividade privada consubstancia-se, portanto, a partir das limitações constitucionais ao poder de tributar, direitos fundamentais do contribuinte.

Na medida em que se assume que o direito tributário constitucional consiste em instrumento de proteção do cidadão contra o Estado, corporificado nas limitações ao poder de tributar, tal como dimensionado por Ávila, Moreira Neto, Borges e Schoueri, estar-se-á reconhecendo a adoção de uma concepção política (e, conseqüentemente, ideológica) oficial. Partindo dessa perspectiva, Justen Filho³⁰ destaca a impossibilidade de neutralidade ideológica do intérprete do direito e acentua a importância de se conhecer outras interpretações para o modelo tributário doméstico, eis que crucial para a delimitação da regra matriz de incidência tributária.

Na atividade estatal, alguns serviços públicos são custeados por meio de taxas³¹. Outros, embora essenciais, são transferidos à exploração empresarial privada, subordinando-se aos cenários mercadológicos e escapando as contas estatais. Entretanto, há um conjunto extenso de deveres e atribuições direcionadas ao poder público, as quais são custosas e exigem disponibilidade financeira. O custo dessas atividades é enfrentado substancialmente mediante o recolhimento de tributos.

³⁰JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. N. 30. Curitiba, 1998. Pag. 215 a 233. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/1894/1589>> Acesso em 24 dez 2017.

³¹ O Código Tributário Nacional delimita o conceito e alcance normativo das taxas: “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Sob a ótica constitucional, na busca de uma concepção plenamente satisfatória, pode-se concluir que a alocação de verbas públicas é medida necessária à realização de todos os direitos, sejam eles relativos a prestações positivas, sejam referentes a liberdades individuais ou direitos políticos³². Isso porque, ao contrário do que já se pensou, todos os direitos envolvem custos públicos.³³

Em virtude desse liame existente entre a efetividade dos direitos e o Estado fiscal, Nabais³⁴ sublinha que, além de direitos fundamentais, os cidadãos são possuidores, também, de deveres fundamentais, dentre eles, o dever fundamental de pagar impostos. Isso porque não apenas a sobrevivência da estrutura estatal proclama aportes financeiros, mas, e, principalmente, a solidez do regime democrático, posto que reclama a efetividade dos direitos assegurados na Constituição Federal.

Em razão disso, o autor acentua que os atuais impostos são um preço, o preço da sociedade, o preço da liberdade, o que corporifica, com efeito, o princípio da solidariedade. Assim, os tributos representam um indeclinável dever de cidadania no regime democrático e social de Direito. Essa relação entre custo do Estado e sistema tributário origina outra vertente ideológica, posto que a

³² O pioneirismo deste raciocínio é atribuído a Cass Sunstein e Stephen Holmes, os quais expraíam essa máxima à todas as províncias através da clássica obra “The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes”. Segundo os autores, “taking rights seriously means taking scarcity seriously”, isto é, “levar os direitos a sério é levar a escassez a sério” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 1999, p. 94)

³³ Convergem nesse sentido: KELBERT. Fabiana Okchstein. **Reserva do Possível e Efetividade dos Direitos Sociais no Direito Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 66; NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade** – Estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Almedina, 2007, p. 176; WANG, Daniel Wei Liang. Escassez de recursos, custo dos direitos e reserva do possível na jurisprudência do STF. In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 349.

³⁴ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade** – Estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Almedina, 2007, p. 176

inexistência de atividade tributária causa problemas na própria sociedade. Com isso, o cidadão torna-se o principal beneficiário da atividade tributária estatal, a qual tem por objetivo principal custear a atividade pública destinada a satisfação do bem comum.

Em razão disso, não faz sentido assegurar que o sistema tributário se equivale tão somente a proteção do cidadão contra o Estado. Inexiste oposição entre ambos. Há, isto sim, uma relação sintagmática entre cidadão-contribuinte e Estado prestador de serviço. Trata-se de uma concepção que foge ao direito positivo e estrutura uma vertente política-ideológica relevante para a legitimação das exigências tributárias.³⁵

O sistema tributário brasileiro busca na simbiose entre a necessidade arrecadatória do Estado e as limitações ao poder de tributar a delimitação das normas instituidoras de competência tributária. Com efeito, assegura-se ao Estado o direito a instituição e cobrança dos tributos previstos na Constituição Federal, desde que respeitados os direitos e garantias do contribuinte, sobretudo naquilo que tange ao alcance da hipótese de incidência.

Partindo do pressuposto segundo o qual as normas limitadores do poder de tributar corporificam direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, seja sob a ótica formal seja sob a ótica material, pode-se, afirmar, adotando a exegese preferencial e tendo como referencial a Constituição Federal de 1988, que elas têm aplicabilidade imediata, tanto as constantes no Título II da Lei Fundamental (pelo disposto no art. 5º, parágrafo 1º³⁶), como as localizadas em outra parte do

³⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. N. 30. Curitiba, 1998. p. 215 a 233. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/1894/1589>> Acesso em 24 dez 2017.

³⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Texto Fundamental, por força da “cláusula de abertura” (art. 5º parágrafo 2º³⁷), que aponta para a não-taxatividade dos direitos fundamentais. Nesse último grupo, estão as normas limitadoras do poder de tributar espelhadas pela Constituição Federal.

O sistema tributário brasileiro é construído a partir da necessidade de arrecadação tributária por parte do Estado, de um lado, e pelas limitações ao poder de tributar, direitos fundamentais do contribuinte, de outro. Na medida em que as normas tributárias caracterizam-se, principalmente, pelo seu atributo interventivo, porquanto restringem, direta ou indiretamente, a liberdade e a propriedade dos cidadãos, direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal, a função defensiva desses direitos fundamentais ganha relevância, eis que crucial para manter a harmonia da democracia constitucional e evitar a extrapolação dos limites ao poder de tributar³⁸.

Levando-se em consideração as metodologias ensinadas pelas concepções estrutural, funcional e analítica do Direito, a delimitação da regra matriz de incidência tributária relacionada às contribuições ao PIS/Pasep e Cofins reclama uma avaliação tanto intranormativa quanto extranormativa das normas jurídicas que as definem, de modo a extrair de seu teor todo conteúdo normativo, em sintonia com as características do sistema tributário brasileiro.

4. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS E AS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS

No desenvolvimento da atividade comercial, empresas varejistas e fornecedores, sobretudo industriais e distribuidores, realizam contratos de

³⁷ § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

³⁸

fornecimento de produtos voltados ao alcance de metas de vendas, de modo a incentivar a circulação cada vez maior dessas mercadorias. Na medida em que atingem um número previamente acordado de vendas de determinados produtos ao consumidor, os varejistas adquirem uma maior quantidade desses itens dos fornecedores e, conseqüentemente, obtêm uma condição comercial mais vantajosa. Com efeito, desde o início da negociação, a condição comercial dos varejistas, vale dizer, o custo dos produtos adquiridos para revenda, é medido de acordo com o volume de aquisição.

Trata-se de contratos firmados, geralmente, pelo prazo de um ano. No decorrer do período, implementadas as condições estabelecidas (volume de aquisição, principalmente), o custo dos produtos adquiridos e entregues aos varejistas, sofrerá uma diminuição: a chamada bonificação. Tendo em vista o fato de as mercadorias já terem sido entregues e as notas fiscais emitidas, os fornecedores concretizam essa redução de custo por meio de três maneiras distintas, a saber: (i) reembolso ao varejista mediante depósito bancário; (ii) abatimento de títulos de crédito; e (iii) desconto nas notas fiscais subsequentes.

Sob esse plano de fundo, deve-se avaliar a natureza jurídica dessa operação no comerciante varejista, de modo a identificar se ele obtém uma receita do fornecedor com essa negociação, ou se ela reduz o custo de aquisição das mercadorias. Para tanto, deve-se compreender a regra matriz de incidência relacionada as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, sobretudo naquilo que tange a hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo.

A lei complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, criou o Programa de Integração Social (PIS) objetivando promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Na ocasião, ao instituir um fundo de participação, o art. 3º da aludida lei complementar consagrou duas contribuições distintas: (i) uma representativa de valores apurados mediante dedução do

imposto de renda devido (PIS/Repique); e (ii) outra, derivada de recursos próprios da empresa, incidente sobre seu faturamento – PIS/Semestral ou PIS/Faturamento³⁹.

Após a EC n. 8/77, a qual facultou a União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social, pretendeu-se alterar substancialmente a sua sistemática de cálculo por meio dos decretos leis n. 2.445 e n. 2.449, ambos de 1988, os quais dispuseram que as contribuições mensais, com recursos próprios, para o PIS, passariam a ser calculadas sobre a receita operacional bruta das pessoas jurídicas de direito privado.

Entretanto, respectivas disposições normativas foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n. 148.574⁴⁰, em virtude de vícios formais. Comunicado, o Senado Federal, com fulcro no art. 52, X⁴¹, da Constituição Federal, editou a Resolução 49/95, a qual suspendeu a execução dos diplomas em questão.⁴²

³⁹ Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (...) O art. 6º da LC 7/70, a seu turno, consagrou o modo de cálculo do tributo incidente sobre o faturamento:

Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

⁴⁰ Relator: Min. Carlos Velloso, Rel. p/ Acórdão Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ 04-03-94.

⁴¹ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

⁴² Inobstante, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) editou a Súmula n. 28, nos seguintes termos: "São inconstitucionais as alterações introduzidas no Programa de Integração Social (PIS) pelos Decretos-Leis 2445/88 e 2449/88".

Em 1988, a atual Constituição Federal, em seu art. 239, recepcionou a contribuição ao PIS, conferindo uma nova destinação ao produto de sua arrecadação⁴³. Assim, mantiveram-se em vigor as leis complementares 7/70 e 17/73 (que alterou algumas disposições da LC 7/70)⁴⁴. Ato contínuo, a sistemática de cálculo da contribuição ao PIS foi alterada pela MP n. 1.212/95, convertida, em seguida, na Lei n. 9.715/98, passando a base de cálculo do PIS a corresponder ao faturamento, assim entendido como receita bruta, referente ao mês do fato gerador (e não receita operacional bruta)⁴⁵.

Essa base de cálculo foi validamente ampliada com a MP 66, de 29 agosto de 2002, convertida na Lei n. 10.637/02, com efeitos a partir de 1º de dezembro de 2002, a qual inaugurou a não cumulatividade da respectiva contribuição. Na sequência, a delimitação do conceito de receita bruta, decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, ao de

⁴³ 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.

⁴⁴ Neste sentido, o RE 169091/RJ (Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, STF, DJ 04-08-95).

⁴⁵ Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

faturamento, foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a ADC 1⁴⁶, declarando a constitucionalidade do art. 2º da LC 70/91.

Em 2014, a Lei 12.973 alterou dispositivos da Lei 10.637/02, os quais passaram a contar com a seguinte redação:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos 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.

2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

Com efeito, atualmente, a contribuição ao PIS/Pasep incide sobre a sobre a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Dito de outro modo, no regime não cumulativo⁴⁷, o fato gerador consiste no faturamento, entendido como o total de receitas auferidas

⁴⁶ - Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar n. 70, de 30.12.91. COFINS. A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º. e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

ADC 1/DF, Relator: Min. Moreira Alves, DJ 16-06-95.

⁴⁷ No regime não cumulativo, permite-se a compensação de créditos, ao passo que no regime cumulativo essa compensação não é permitida.

no mês, novas e definitivas, sem reservas ou condições, operacionais e não operacionais. A alíquota, por sua vez, é de 1,65%.

No que tange a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, utiliza-se essa mesma base de cálculo. Destarte, a tributação das receitas das pessoas jurídicas teve início com a lei de origem do Finsocial, o Decreto-lei n. 1.940, de maio de 1982, o qual tributava a receita bruta e o lucro, gize-se, numa única contribuição.

Com a entrada em vigor da atual Constituição Federal, receita e lucro se tornaram hipóteses de incidência de contribuições distintas⁴⁸. Valendo-se da sua competência tributária, a União, por meio da Lei n. 7.689/88, institui a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas (CSLL). Referida lei, contudo, determinou a manutenção da vigência do Finsocial, no que tange à tributação sobre o faturamento.

Entretanto, diversas ações judiciais passaram a questionar a (não) recepção do Finsocial. Em 1992, o STF declarou a recepção do Finsocial pela Constituição Federal de 1988 naquilo que tange a tributação sobre o faturamento, até dezembro de 1991⁴⁹, data da entrada em vigor da LC 70/91, a qual instituiu a Cofins. Em 1998, a EC n. 20 alterou o art. 195 e deixou claro que folha de salários, lucro e faturamento são hipóteses de incidência de contribuições distintas⁵⁰. Além

⁴⁸ 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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

⁴⁹ RE 150764, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1992, DJ 02-04-1993 PP-05623 EMENT VOL-01698-08 PP-01497 RTJ VOL-00147-03 PP-01024.

⁵⁰ 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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

disso, a Lei 9.718/98 estabeleceu, em uma única lei, os elementos necessários para a incidência tributária referente aos tributos PIS/Pasep e Cofins no regime cumulativo. A Cofins, no regime não cumulativo, teve seus elementos instituídos em 2003, por meio da lei n. 10.833/03. A alíquota atual é de 7,6%.

Destaca-se, pois, que embora as alíquotas sejam distintas, as contribuições ao PIS/Pasep (1,65%) e Cofins (7,6%) possuem a mesma hipótese de incidência e, conseqüentemente, a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador. Por derradeiro, tal como em relação ao PIS/Pasep, a Cofins incidirá sobre o total de receitas auferidas no mês, novas e definitivas, sem reservas ou condições, operacionais ou não operacionais.

Importante detalhar esse conceito de receita indicado pela própria Constituição Federal, eis que essencial para apontar os limites e o alcance da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins e, conseqüentemente, compreender a situação em análise. Afinal, lembrando Ávila⁵¹, são a estrutura e os princípios constitucionais que devem determinar o modo como os argumentos deverão ser utilizados para justificar as decisões de interpretação acerca das contribuições. É a partir do arquétipo constitucional do conceito de receita que se deve avaliar a (não) incidência das contribuições ao PIS/ Pasep e Cofins sobre as bonificações perfectibilizadas em momento posterior a emissão da nota fiscal e entrega da mercadoria.

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;”

⁵¹ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 136.

Nessa linha, a delimitação do conceito de receita tributável adotado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 606.107/RS⁵², exige “o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”. Nesse mesmo sentido, é o entendimento doutrinário de Minatel, para quem o conceito de receita alcança o ingresso decorrente da contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, pela remuneração de investimentos e, ainda, pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, de modo a aumentar o patrimônio do beneficiário.⁵³

Naquilo que tange as receitas financeiras, as alíquotas são distintas. De acordo com o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pela empresa no período de apuração, compõem as receitas financeiras e como tal deverão ser incluídas no lucro operacional.

Assim, as contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidem tanto sobre receitas operacionais quanto sobre receitas não operacionais. No regime não cumulativo, a alíquota aplicável é de 9,25% (resultado da soma entre PIS/Pasep: 1,65%; e Cofins: 7,6%). No caso das receitas financeiras, aplica-se a alíquota de 4,65% (resultado da soma entre PIS/Pasep: 0,65%; e Cofins: 4%).

Naquilo que tange as bonificações recebidas em razão do elevado número de compras realizadas pela empresa, da condição comercial oferecida e outros motivos estritamente comerciais relacionados ao negócio jurídico, reitera-se,

⁵² RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013.

⁵³ MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

pois, que somente poderá incidir PIS/Pasep e Cofins sobre essas bonificações se elas representarem ingresso novo e definitivo na receita da sociedade empresária. A alíquota aplicável dependerá da espécie da receita, se financeira ou não.

Ocorre, contudo, que as bonificações recebidas em razão do elevado número de compras ou outras razões estritamente comerciais não representam receita tributável, mas sim, redução de custo, posto que configuram vantagens econômicas destinadas a conferir definitividade ao negócio jurídico pactuado (compra de mercadorias), ainda que a sua finalização seja documentada em momento posterior a emissão da nota fiscal e da própria entrega das mercadorias.

A partir da vigência da Lei n. 11.368/07, acrescentou-se na Lei 6.385/76, o art. 10-A⁵⁴, que autoriza a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN) e outras entidades a ratificar pronunciamentos e orientações oficiais que tenham por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria.

Por sua vez, a partir da Resolução n. 1.055/05, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o que se tornou obrigatória a observância aos pronunciamentos do CPC pelos profissionais de contabilidade. A Lei n. 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, determina, em seu art. 177, que a escrituração das companhias será mantida "com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos", os chamados Comitês de Pronunciamentos Contábeis. Sendo assim, os CPCs foram erigidos à categoria de

⁵⁴ Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

normas legais, de observância obrigatória pelas companhias e pelas sociedades limitadas que se valham dessa legislação⁵⁵.

Dispõe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 16, que “descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”⁵⁶. Assim, considera-se custo de aquisição o preço da compra e outros encargos relacionados ao negócio. Ao reverso, descontos comerciais, bonificações, abatimentos e outros itens semelhantes configuram redução de custo. Ainda, o CPC n. 30, aprovado pela CMV (Resolução n. 579/2009) sublinha que a receita é mensurada “pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (trade discounts) e/ou bonificações (volume rebates) concedidos pela entidade ao comprador”.

Para o comprador das mercadorias, essas bonificações interferem na finalização do preço da operação, de modo que deve ser lançada como redução de custo, e não como receita. A Receita Federal do Brasil, por sua vez, possui entendimento diverso. Em manifestação na Solução de Consulta Cosit n. 542, publicada em 19 de dezembro de 2017, a Receita Federal entendeu, pois, que os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se

⁵⁵ Código Civil Brasileiro: “Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples. Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima”.

⁵⁶ Além disso, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em seu art. 289, assevera:

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 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.

efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, os quais reduzem o custo, mas sim, receita do adquirente, razão pela qual estão sujeitos à tributação pelas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.

Outrossim, o item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece que somente será considerada redução do custo de aquisição se as bonificações configurarem descontos incondicionais, vale dizer, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

No âmbito da jurisprudência no poder judiciário, o assunto é ainda recente, não havendo nenhum entendimento solidificado. No Tribunal Regional Federal da 4ª Região, entendeu-se que as bonificações, independentemente da maneira de operacionalização – desconto constante na nota fiscal, abatimento de títulos ou depósitos bancários – configuram parcelas redutoras do custo de aquisição, e não receita (TRF4, APELREEX 5051721-74.2012.404.7100, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, julgado em 12/11/2014)⁵⁷.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o tema ainda é controverso. Para a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, essas verbas reduzem o custo de aquisição dos produtos, não configurando receita tributável⁵⁸.

⁵⁷ Extrai-se do inteiro teor do voto vencedor proferido pela Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère: “Se os particulares pactuam que o preço pago será maior quando as mercadorias fornecidas forem entregues e acomodadas diretamente nas lojas da embargante, estão na esfera da autonomia privada. [...] Trata-se, com efeito, de redução do custo das mercadorias adquiridas globalmente pela empresa junto aos seus fornecedores”.

⁵⁸ PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-

Entretanto, para a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, tratam-se de receita, razão pela qual se submetem a incidência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins⁵⁹.

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF decidiu desfavorável a contribuinte Magazine Luiza S/A (Acórdão: 9303-004.608; Número do Processo: 13855.721049/2011-51; Data de Publicação: 07/04/2017). Mantendo-se nessa linha, definiu a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, em processo envolvendo o Carrefour Comércio e Indústria Ltda. (Acórdão: 3401-003.419; Número do Processo: 16561.720008/2012-12; Data de Publicação: 20/03/2017), que

As bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

Noutra ocasião, em processo envolvendo a empresa Drogarias Pacheco S/A, rede varejista do segmento farmacêutico, o CARF, por voto de qualidade, decidiu que as receitas decorrentes de acordos comerciais não configuram redutores de custo de aquisição, mas sim, receita (Acórdão: 3201-002.387; Número do Processo: 16682.721118/2012-25; Data de Publicação: 11/10/2016).

se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade.” (CARF- Acórdão 3402002.092 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo: 10510.721517/201109. 23/07/2013)

⁵⁹ Acórdão: 3401-003.443 Número do Processo: 11080.735231/2012-53 Data de Publicação: 11/04/2017

Contribuinte: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa: CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO. As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.

De acordo com a decisão, somente podem configurar redutores de custo as receitas decorrentes de descontos incondicionais identificados nas notas fiscais.

Desde logo, nota-se que o CARF busca amparo na definição de bonificação conferida pela Coordenação do Sistema de Tributação no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, para quem:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

Nessa linha de entendimento, para que se considere o desconto respectivo como uma bonificação, de modo a reduzir o custo das mercadorias, não basta que seja resultante de um acordo comercial, com ou sem contraprestação. É preciso, ademais, que seja mencionado na nota fiscal, como um desconto incondicional.

Entretanto, não é a maneira de escrituração dos negócios jurídicos que define a metodologia de tributação, tal como pretende a Receita Federal. Mas, isto sim, o fato em si considerado, porquanto a atividade tributária consiste na subsunção do fato à norma, e não da maneira de se escriturar esse fato. Partindo da estrutura do antecedente normativo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins - receita -, consagrada na Constituição Federal e detalhada na legislação infraconstitucional, pode-se concluir que somente estará materializada a hipótese de incidência se houver ingresso novo e definitivo de receita, de modo a aumentar o patrimônio do contribuinte.

5. CONCLUSÕES

As construções de sentido identificadas por normas jurídicas têm de partir de enunciados prescritivos, os quais servem de fundamento para a estruturação da relação jurídica que se estabelece. Com efeito, a completude do sentido das mensagens jurídicas parte dos enunciados que indiquem as condições subjetivas e as condições de espaço e de tempo da operacionalização das normas jurídicas, corporificando, no direito tributário, a regra-matriz de incidência.

As normas são compostas por elementos condicionantes, os quais estão presentes no sistema por ela corporificado (âmbito ôntico-prático) a partir de uma norma hipotética fundamental. Na medida em que o enunciado linguístico ingressa no sistema do direito positivo, seu sentido hospeda-se, de modo inevitável, as diretrizes do sistema. Nessa perspectiva, a Constituição Federal estampa em seu bojo conjunto normativo destinado a limitar o poder de tributação outorgado a entidade Estatal, o qual se encontra revertido de higidez e de tópicos imutáveis, bem como de aplicabilidade imediata, porquanto estruturam a base de sustentabilidade do Estado Democrático de Direito.

Concernente a regra matriz de incidência tributária relacionada às contribuições ao PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas, seus elementos de justificação estão insertos na Constituição Federal. Inexistindo obtenção de receita tal como aclamado pelo constituinte, não há que se falar em incidência desses tributos, porquanto não se concretizou o critério material da hipótese de incidência, não estando a situação fática inserta no âmbito ôntico-prático indicado pela norma.

Na medida em que o comerciante varejista ajusta o preço da mercadoria adquirida para revenda a partir de critérios comerciais, entre os quais sobressai o volume de compras, a metodologia utilizada na operacionalização do negócio

não tem o condão de interferir em sua natureza jurídica. Não se pode permitir que ajustes negociais posteriores a entrega das mercadorias e após a própria emissão da nota fiscal transformem custo em receita. Afinal, em caso de ajuste posterior que aumente o preço das mercadorias, não há controvérsia quanto a natureza de aumento de custo. Consequentemente, ajuste posterior a menor caracteriza-se redução de custo, e não receita.

A atividade tributária consiste na subsunção do fato à norma, e não da maneira de se escriturar esse fato. Na medida em que são utilizadas para a finalização de um negócio jurídico mercantil, para o comprador, as bonificações refletem diretamente no custo das mercadorias, reduzindo-o. Na forma lógica que forma o juízo condicional das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, independentemente da maneira de operacionalização – desconto constante na nota fiscal, abatimento de títulos ou depósitos bancários –, as bonificações configuram parcelas redutoras do custo de aquisição.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, além de formarem balizas de justificação da atividade tributária, estão insertas na definição do critério material da base de cálculo de todos os tributos, como elemento indissociável. Sendo assim, tributar algo que não configura receita, além de extrapolar a regra matriz de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, viola, de maneira direta, a solidez do sistema constitucional tributário e a sustentabilidade do regime democrático.

6. REFERÊNCIAS

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

BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, v. 11, Salvador: 2002.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UnB, 1999.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília: Imprensa Oficial, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Imprensa Oficial, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm > Acesso em 17 jan 2018.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7/70**. Brasília: Imprensa Oficial, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Medida Provisória 1.212/95**. Brasília: Imprensa Oficial, 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1212.htm > Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 8/77**. Brasília: Imprensa Oficial, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc08-77.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Decreto 3.000/99**. (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) Brasília: Imprensa Oficial, 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm > Acesso em 17 fev 2018.

BRASIL. **Decreto 5.442/05**. Brasília: Imprensa Oficial, 2005. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5442.htm > Acesso em 17 fev 2018.

BRASIL. **Decreto 8.426/15**. Brasília: Imprensa Oficial, 2015. Disponível em: < BRASIL, **Decreto 5.442/05**. Brasília: Imprensa Oficial, 2005. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5442.htm > Acesso em 17 fev 2018.> Acesso em 17 fev 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei 1.940/82**. Brasília: Imprensa Oficial, 1982. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.445/88**. Brasília: Imprensa Oficial, 1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2445.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.449/88**. Brasília: Imprensa Oficial, 1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2449.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.449/88**. Brasília: Imprensa Oficial, 1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2449.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Brasília: Imprensa Oficial, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 15 mar 2018.

BRASIL. **Lei 9.715/98**. Brasília: Imprensa Oficial, 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Lei 10.637/02**. Brasília: Imprensa Oficial, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Lei 10.864/04**. Brasília: Imprensa Oficial, 2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm> Acesso em 16 mar 2018.

BRASIL. **Lei 6.404/76**. Brasília: Imprensa Oficial, 1976. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm> Acesso em 8 fev 2018.

BRASIL. **Lei 10.833/03**. Brasília: Imprensa Oficial, 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10833.htm> Acesso em 12 mar 2018.

BRASIL. **Lei Complementar 70/91**. Brasília: Imprensa Oficial, 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm> Acesso em 12 mar 2018.

CANOTILHO, Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2.ed.. Coimbra: Almedina, 1998.

CARF. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. CARF- Acórdãos. Disponíveis em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 23 fev 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma Teoria da Norma Jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>> Acesso em: 12 mar 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.055/05**. Brasília: CFC, 2005. Disponível em: < <http://cfc.org.br/registro/legislacao/>> Acesso em 15 mar 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comitês de Pronunciamentos Contábeis**. Brasília: CFC. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>> Acesso em 15 mar 2018.

FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner; SARLET, Ingo Wolfgang. **Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direito à Saúde: algumas aproximações**. // SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. N. 30. Curitiba, 1998. Pag. 215 a 233. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/1894/1589>> Acesso em 24 dez 2017.

KELBERT, Fabiana Okchstein. **Reserva do Possível e Efetividade dos Direitos Sociais no Direito Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Transferências de execução de atividades estatais a entes da sociedade. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NABAIS, Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade** – Estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Almedina, 2007.

RFB. **Instrução Normativa SRF nº 51**. Brasil: Imprensa Oficial, 1978. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> > Acesso em: 3 jan 2018.

RFB. **Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982**. Brasil: Imprensa Oficial, 1982. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> > Acesso em: 3 jan 2018.

RFB. **Solução de Consulta Cosit n. 542, publicada em 19 de dezembro de 2017**. Brasil: Imprensa Oficial, 1978. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action> > Acesso em: 3 jan 2018.

ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos: Ensaio Sobre a Teoria Analítica do Direito**. Trad. Pollyana Mayer. São Paulo: Noses, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 148.574. Relator: Min. Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão Min. Francisco Rezek. Tribunal Pleno. DJ 04.03.94. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1537406>> Acesso em 27 fev 2018.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 606.107. Relatora: Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno DJe-231 DIVULG 22-11- 2013 PUBLIC 25-11-2013. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3799336>> Acesso em 22 fev 2018.

STF. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Constitucionalidade n. 1. Relator: Min. Moreira Alves, DJ 16-06-95.. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1568975>> Acesso em 15 fev 2018.

TRF4. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Súmulas. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=sumulas_trf4> Acesso em: Acesso em 27 fev 2018.

TRF4. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. APELREEX 5051721-74.2012.404.7100, , Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrére. Disponível em: <<https://www2.jfrs.jus.br/>> Acesso em: Acesso em 12 fev 2018.

TRF4. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. APELREEX 5051721-74.2012.404.7100, , Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrére. Julg. 12.11.2014. Disponível em: <<https://www2.jfrs.jus.br/>> Acesso em: Acesso em 12 fev 2018.

WANG, Daniel Wei Liang. Escassez de recursos, custo dos direitos e reserva do possível na jurisprudência do STF. /n: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.