

A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E O DIREITO À MANUTENÇÃO DO CRÉDITO PREVISTO NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004 – O ENTENDIMENTO DO PODER JUDICIÁRIO E UMA ANÁLISE À LUZ DE ALGUNS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO¹

THE MONOPHASIC INCIDENCE OF COFINS AND PIS/PASEP AND THE RIGHT TO CLAIM CREDITS MAINTENANCE UNDER ARTICLE 17 OF LAW Nº 11.033/2004 - THE UNDERSTANDING OF THE JUDICIARY AND AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF SOME INTERPRETATION METHODS

Aline Dias Ferreira Pinto²

RESUMO

A presente pesquisa analisa a polêmica questão que envolve a possível revogação tácita do artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 promovida pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. Nesse caminho, fez-se um levantamento das decisões judiciais proferidas sobre o tema, analisando-se os argumentos mais relevantes por elas abordados à luz de alguns métodos interpretativos e de resolução de antinomias entre normas. Para tanto, foi feito um estudo acerca de alguns dos métodos interpretativos disponíveis ao intérprete do direito, bem como dos critérios para solução de antinomias nos casos conflitos de normas de direito interno. Após esse estudo, cada um dos métodos foi aplicado ao caso concreto objeto da presente pesquisa, tudo na tentativa de manter a coerência lógica do sistema e, com isso, garantir a segurança das relações travadas.

Palavras-Chave

COFINS; PIS/Pasep; Direito Tributário; Recolhimento monofásico; Manutenção de créditos; Artigo 17 lei nº 11.033/2004.

¹ Este artigo é uma releitura de artigo científico apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pós-graduação *lato sensu* da Direito GV, da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, elaborado sob orientação do Professor Ciro Cardoso Brasileiro Borges, professor de Direito Tributário do Programa GVlaw da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo, Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e graduado em Direito pela Universidade Federal da Bahia.

² Estudante do Programa de Mestrado em Direito e Desenvolvimento na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (DIREITO GV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pela Fundação Getúlio Vargas (DIREITO GV), graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

ABSTRACT

This paper examines the controversial issue involving the possible tacit repeal of Article 3, section I, paragraph "b" of Laws N° 10.637/2002 and N° 10.833/2003 promoted by Article 17 of Law N° 11.033/2004. During the process, I did a survey of judicial decisions on the subject, analyzing, in the light of some interpretive methods and in the light of some criteria used to solve contradictions between laws, the most relevant arguments raised by them. Therefore, was done a study on some of the interpretive methods available to the interpreter of the law, as well as on the criteria to solve antinomies in cases of conflicts of laws. After this study, in an attempt to maintain consistency and logic of the system, thereby ensuring the safety of the relationships developed, each method was applied to the case object of this research.

Keywords

COFINS; PIS/Pasep; Tax Law; Credits maintenance; Monophasic incidence; Article 17 of Law N° 11.033/2004.

INTRODUÇÃO

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – “COFINS” – e a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) – “Contribuição para o PIS/Pasep” – exigem do cientista jurídico grande esforço na interpretação das regras pertinentes a essas contribuições.

Em matéria tributária, o Poder Judiciário é frequentemente acionado para dirimir conflitos e sanar dúvidas. Na presente pesquisa a questão posta para o Judiciário, bem como para o intérprete do Direito decorre de produções legislativas que causaram conflitos interpretativos entre o Fisco e os contribuintes. Ao longo da presente pesquisa será verificado que até mesmo o Poder Executivo interveio na matéria ora tratada pretendendo aclarar a questão.

Pois bem, a questão objeto desta pesquisa é bastante polêmica e duvidosa, e reside em saber se, diante da sistemática de recolhimento monofásico da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep - na qual a tributação é concentrada no produtor ou importador e as etapas subsequentes são tributadas com alíquota 0 (zero) - o vendedor pode manter créditos decorrentes dessas entradas para abater em operações futuras.

Esse imbróglio se instaurou em razão de as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que, respectivamente, tratam da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, vedarem no artigo 3º, inciso I, alínea “b” a manutenção de créditos, pelo vendedor, decorrentes das vendas efetuadas com a aplicação da alíquota 0 (zero) dessas contribuições, nos casos em que esteja previsto o recolhimento do tributo pela sistemática monofásica. Por outro lado, tem-se que o

artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 prevê que as “*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*”

Desde a edição da Lei nº 11.033/2004 os contribuintes passaram a entender que o disposto no artigo 3º, inciso I, alínea b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estaria tacitamente revogado pelo disposto no artigo 17 da Lei 11.033/2004, já o Fisco, diferentemente, defende que a pretendida revogação não ocorreu. O Judiciário, por sua vez, posicionou-se majoritariamente no sentido defendido pelo Fisco.

Diante desse cenário, foi elaborada a presente pesquisa, que, à luz da coerência do sistema e de alguns dos métodos de interpretação aplicáveis com efetividade ao caso, analisou a questão dessa possível revogação tácita promovida pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004.

DESENVOLVIMENTO

A cerne da presente pesquisa é analisar se o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 revogou tacitamente o artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o que pretendemos, basicamente, fazer por meio da aplicação de alguns métodos de interpretação postos à disposição do hermeneuta pela Ciência do Direito.

Um primeiro passo da pesquisa foi verificar como o Judiciário vinha se posicionando sobre o tema escolhido, e, para tanto, procedemos à uma minuciosa pesquisa das decisões judiciais proferidas sobre o tema. De posse dessas decisões, analisamos criticamente os argumentos que reputamos mais relevantes à luz dos métodos interpretativos que entendemos servis para o caso. Com a mesma minúcia, também analisamos se estávamos diante de um caso de antinomias entre normas e aplicamos os critérios de solução de antinomias para conflitos de normas de direito interno ao caso em análise.

No decorrer da pesquisa verificamos que o Poder Judiciário, já com decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, posicionou-se pela impossibilidade de manutenção dos créditos tributários em referência. Em outras palavras, posicionou-se favoravelmente ao sentido defendido pelo Fisco Federal, ou seja, pela não revogação o artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no entanto, consoante nosso entendimento, a questão foi decidida com certa superficialidade, vez que os tribunais deixaram de lado questões jurídicas e de hermenêutica de extrema relevância para o deslinde da matéria.

Instigados por essa situação de fato, procedemos à pesquisa que segue, a qual é resultado de intenso estudo, realizado na tentativa de contribuir para um qualitativo deslinde da questão posta em juízo, bem como de fornecer material de qualidade para fomentar o pensar em área tão sensível para as relações econômicas como é o caso do Direito Tributário.

1. AS CONTRIBUIÇÕES PIS/PASEP E COFINS

1.1 Breve histórico legislativo

A contribuição para o PIS/Pasep é espécie de contribuição social criada pela Lei Complementar nº 07/1970, que foi expressamente recepcionada pelo artigo 239 da Constituição Federal, e cujo fundamento de validade encontra guarida no artigo 149 da Constituição Federal.

Por seu turno, a COFINS - que sucedeu a contribuição denominada FINSOCIAL - foi criada pela Lei Complementar nº 70/1991, com fundamento de validade no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Inicialmente, a COFINS e a contribuição para o PIS/Pasep eram apuradas somente pelo chamado regime cumulativo - também chamado de regime comum - com regramento básico determinado pela Lei nº 9.718/1998.

No ano de 2001 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, que incluiu o § 4º ao artigo 149 da Constituição Federal, criando-se, então, a sistemática de recolhimento monofásico para a COFINS e para a contribuição para o PIS/Pasep. Nesta ocasião ficou estabelecido que a *“lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”*.

Não obstante a previsão constitucional da sistemática de recolhimento monofásico date de 2002, no ano de 2000 foi publicada a Lei nº 10.147, e em seu artigo 1º, incisos I e II, já havia a previsão da aplicação, para algumas operações, da sistemática monofásica de recolhimento das contribuições em comento³.

Em 2003 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal, inserindo o §12⁴, o qual previu a possibilidade da adoção do regime

³ Posteriormente, a sistemática monofásica prevista na Lei 10.147/2000 sofreu diversas alterações, promovidas pela Lei nº 10.865/2004.

⁴ § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput* serão não-cumulativas.

não-cumulativo para a COFINS e para a contribuição para o PIS/Pasep. No entanto, conforme se verifica, antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003, o regime de incidência não-cumulativa da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep já havia sido instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Anota-se que as referidas leis sofreram significativas alterações por meio da Lei nº 10.865, com vigência a partir de 1º de agosto de 2004, a qual, dentre outros, incluiu novas hipóteses de recolhimento monofásico para a COFINS e para a contribuição para o PIS/Pasep.

1.2 Não-cumulatividade

Desde o advento das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 - que instituíram o regime de incidência não-cumulativa para a COFINS e para a contribuição para o PIS/Pasep - passaram a conviver no ordenamento jurídico pátrio o chamado regime cumulativo e o regime não-cumulativo de incidência de ambas as contribuições.

No regime não-cumulativo da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep o contribuinte “passa a ter o direito de descontar, do valor a pagar a título das referidas contribuições, determinados créditos estabelecidos na lei.” (GODOI, 2009, 367 a 370)

Deveras, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, com as quais concordamos, a sistemática de recolhimento não-cumulativo da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep consiste em um *“tipo mitigado de não-cumulatividade”*, não se tratando de *“não-cumulatividade propriamente dita, mas, sim, da adoção de uma base de cálculo que toma como ponto de partida a totalidade das receitas para admitir apenas algumas deduções [...]”*.

Ainda sobre essa temática, Ricardo Mariz de Oliveira ressalta que não haveria propriamente que se falar em um regime cumulativo da COFINS e da contribuição para PIS/Pasep e isto porque as referidas contribuições incidem sobre o faturamento ou sobre a receita, ou seja, incidem sobre fatos estanques, que não se ligam entre si.

De fato desde logo se pode perceber que, nelas [COFINS e contribuição para o PIS/Pasep], por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se da com o IPI e o ICMS, **pois elas não têm, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas**, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras. [...]

Por isso mesmo, não é nem tecnicamente correto se falar em cumulatividade de um tributo sobre receitas, e isto mesmo já representa uma ao razão para o regime da não-cumulatividade não ter sido previsto na Constituição como obrigatório para as contribuições sobre receitas. (Destacamos) (OLIVEIRA, 2009, p. 428)

Com base nessas considerações, verifica-se que quando se fala em não-cumulatividade no âmbito da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep o direito ao creditamento não está vinculação com o *quantum* recolhido nas operações anteriores. Com efeito, a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep consiste na eleição de um rol legal de créditos que podem ser abatidos dos débitos referentes a essas contribuições. Esse raciocínio é importante ser fixado, pois, como se verá mais adiante, não é totalmente contrário do adotado pelo Judiciário.

1.3 Sistemática de recolhimento monofásico

Diz-se monofásico o recolhimento, com alíquota majorada, ocorrido uma única vez no início da cadeia produtiva ou de serviços. Tal sistemática implica concentração do recolhimento do tributo em um único sujeito, de forma que os demais contribuintes da cadeia nada terão que recolher a título da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, promovendo as operações seguintes com a aplicação da alíquota 0 (zero) relativamente a essas contribuições.

As atividades submetidas à sistemática de recolhimento monofásico estão elencadas, essencialmente, no artigo 2º, parágrafo 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003.

Por seu turno, o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, dessas mesmas leis, após as alterações promovidas pela Lei nº 10.865/2004, trouxeram as vedações à manutenção de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep quando se tratar de operações submetidas à sistemática monofásica.

1.4 Aproveitamento de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep no recolhimento monofásico – histórico legislativo

Como já visto acima, a Lei nº 10.147/2000, em seu artigo 1º, incisos I e II, estabeleceu a sistemática monofásica de recolhimento da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep para algumas atividades; estabelecendo, no artigo 2º, que ficariam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre a venda de produtos que houvessem sido tributados pela sistemática monofásica.

Importante salientar que à época da edição da referida lei ainda não havia sido introduzida a não-cumulatividade para as contribuições em análise, sendo ela, portanto, silente quanto à possibilidade ou impossibilidade de manutenção de créditos dessas contribuições nas saídas subsequentes tributadas à alíquota 0 (zero).

Posteriormente, em 2004, já em vigor a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição para o PIS, a Lei nº 10.865 alterou as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, passando a prever outras hipóteses de recolhimento monofásico, bem como proibindo ao vendedor, nos termos do artigo 3º, I, “b”⁵ das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a manutenção de créditos originados de saída tributada à alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep em decorrência da sistemática de cobrança monofásica dessas contribuições.

De outro lado, ainda em 2004, a Lei nº 11.033, em seu artigo 17, veiculou autorização para a manutenção de créditos, pelo vendedor, ao efetuar venda tributada, ainda que à alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS. Vejamos:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Para facilitar a compreensão, sintetizando o histórico legislativo acima exposto, tem-se que: (a) o artigo 2º da Lei nº 10.147/2000 estabeleceu que ficariam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas COFINS e da contribuições para o PIS/Pasep incidentes na revenda dos produtos tributados pela sistemática monofásica (nada mencionava quanto à possibilidade de manutenção de créditos, vez que ainda não existia o regime não-cumulativo de recolhimento); (b) o artigo 3º, I, “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 veda a manutenção, pelo vendedor, dos créditos originados de saídas tributadas à alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep (em decorrência do recolhimento dessas contribuições pela sistemática monofásica); e (c) o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza a manutenção de créditos, pelo vendedor, de forma irrestrita, relativamente às vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep.

Diante desse cenário legislativo os contribuintes passaram a entender que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 revogou tacitamente a vedação de manutenção de créditos constante no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

⁵ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) (...)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

O Fisco, de outro lado, manifestou-se por meio de Soluções de Consulta⁶ no sentido de que a hipótese da Lei nº 11.033/2004 não se aplica para os fins pretendidos pelos contribuintes no que tange à sistemática de recolhimento monofásico.

A par dessa situação, o Poder Executivo editou a Medida Provisória (MP) nº 413/2008, que previa expressamente a não aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/04 à hipótese ora tratada. No entanto, quando da sua conversão na Lei nº 11.727/2008, tal disposição não se manteve no texto legal.

Ainda em 2008, por meio do artigo 8º da Medida Provisória nº 451, o Executivo trouxe novamente a vedação de manutenção de crédito já rejeitada pelo Congresso Nacional quando da análise da MP 413/2008. No entanto, também aqui, ao votar a conversão da MP nº 451/2008 na Lei nº 11.945/2009, tal restrição foi excluída do texto de lei aprovado.

Tais fatos aguçaram ainda mais os contribuintes firmes na tese da possibilidade da manutenção de créditos e da ocorrência da revogação tácita ora em comento. Os contribuintes interpretaram a edição das Medidas Provisórias nº 413/2008 e nº 451/2008 da seguinte forma: se somente a partir da entrada em vigor da MP nº 413/2008 e da MP nº 451/2008 (e até o final dos seus curtos períodos de vigência, pois que as vedações nelas constantes não foram convertidas em lei) seria vedada a manutenção dos créditos nas vendas efetuadas aplicando-se alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, por consequência lógica, no período compreendido entre o início da vigência da Lei nº 11.033/2004 e a edição (e duração) das referidas Medidas Provisórias essa manutenção de créditos era permitida. Tal discussão, como verificaremos a seguir, foi enfrentada pelos Tribunais Regionais Federais de todo o país, já tendo, inclusive, chegado ao Superior Tribunal de Justiça.

1.5 O artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 e os Tribunais

Após pesquisa realizada no *site* dos Tribunais Regionais Federais do país e do Superior Tribunal de Justiça, verificamos que, também no âmbito do Judiciário, paira a incerteza. Com efeito, logo no início, quando a questão aqui tratada foi levada ao Judiciário, os Tribunais Regionais Federais da 1^a, 2^a, 3^a, 4^a e 5^a Regiões chegaram a manifestar

⁶ Solução de Consulta nº 122 de 18/12/2009 e 10 de 23/02/2010, exemplificativamente.

⁷ MS 2006.37.00.003053-3 – JF/MA e AI 2006.01.00.031261-1/MA, exemplificativamente.

⁸ AMS 2007.50.02.000459-1/RJ, AMS 2007.51.12.000187-5/RJ, exemplificativamente.

⁹ AMS 303420 (processo originário 2007.61.20.000731-9/SP), MS 2006.61.00.025961-8/SP e AI 2007.03.00.011301-7 AG 291944, MS 2006.61.00.025962-0/SP, AI 2007.03.00.096105-3/SP AG 316203, exemplificativamente.

¹⁰ AMS 2007.71.11.001653-0/RS, AC 2006.71.08.017744-5/RS, AC 2007.71.07.006046-0/RS, exemplificativamente.

tanto favorável quanto contrariamente à suscitada revogação tácita promovida pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 na situação ora tratada. Chegando a questão ao Superior Tribunal de Justiça¹², passou-se a se decidir somente pela não revogação tácita pretendida pelos contribuintes.

Da análise das decisões coletadas, quando o Judiciário entendeu que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não teve o condão de revogar tacitamente a vedação de manutenção de créditos constante no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as fundamentações foram, em síntese, as seguintes: *(a) não há incidência* da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, vez que se aplica alíquota 0 (zero) nas vendas de produtos adquiridos pela sistemática monofásica, portanto, não há direito de crédito nessas operações; *(b)* o mencionado artigo 17 somente se aplica para as empresas inseridas no regime de tributação do REPORTO; *(c)* o aproveitamento de créditos pela entrada é incompatível com a incidência monofásica da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, vez que não há, nesse caso, cumulatividade a ser evitada; e *(d)* que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.685/04 são especiais em relação à Lei nº 11.033/2004 e, que, portanto, prevalecem em relação a esta última.

De outro lado, quando favoráveis, as decisões por nós pesquisadas entenderam que houve a revogação tácita do disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pelo disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, haja vista que esta última lei é posterior às duas primeiras.

Cada um desses argumentos utilizados pelos tribunais para julgar a questão objeto da presente pesquisa será analisado no itens que seguem.

2. NÃO INCIDÊNCIA, ALÍQUOTA ZERO E POSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS

De imediato cumpre analisar a argumentação descrita no item “(a)” acima, vez que, diferentemente das demais não, está dissociada dos métodos de interpretação que serão abordados a seguir e são o ponto central da presente pesquisa.

¹¹ AMS nº 97446/PE, AMS nº 98164/CE, AMS nº 99028/PE e AMS nº 100373/PB, exemplificativamente.

¹² REsp 1.228.608/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16.3.2011; REsp 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22.9.2010; e AgRg no REsp 1.224.392/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 10.3.2011, exemplificativamente.

Alguns tribunais têm entendido que na situação fática analisada não há que se falar em direito a crédito por não ocorrer o fenômeno da incidência. Pois bem, em breves linhas, destacamos que não concordamos com esse entendimento, isto porque, para nós, a não incidência é fenômeno distinto da aplicação da alíquota 0 (zero).

Com efeito, na não incidência não há subsunção do fato à norma tributária, ou seja, o evento ocorrido no mundo fático não se coaduna com a hipótese legal de incidência do tributo. Não é, entretanto, o caso da situação em análise, em que a mencionada subsunção ocorre, não havendo apenas o recolhimento do tributo, pois que a lei prevê a aplicação da alíquota 0 (zero).

Assim, ressalvados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais contrários, com os quais, data vênia, discordamos, concluímos que nas hipóteses de aplicação da alíquota 0 (zero) incidência há, o que não há é a obrigação de pagamento, haja vista que o fator multiplicador - alíquota - é 0 (zero).

Diante disso, não cremos que o argumento da não incidência seja suficiente para afastar a possibilidade da manutenção de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep nas vendas de produtos adquiridos pela sistemática monofásica e, conseqüentemente, afastar a aplicação do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Visto isso, nos capítulos que seguem, analisaremos o problema posto à luz dos chamados métodos de interpretação e, quando oportuno, trataremos dos demais argumentos utilizados pelos Tribunais Regionais Federais e pelo Superior Tribunal de Justiça.

3. O ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004 E OS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

3.1 Notas introdutórias

Especificamente no que tange à interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 107, estabelece que “*A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo*”.

Comentando o disposto no artigo 107 do CTN, Ricardo Lobo Torres observa que:

[...] a regra é vazia e insuficiente, pois nem o CTN esgota a disciplina da interpretação, nem a atividade hermenêutica prescinde dos princípios gerais não escritos. Se for interpretado no sentido de que tem papel propedêutico, tornando aplicáveis os dispositivos seguintes, será redundante. Melhor teria sido que também não existisse o art. 107 do CTN. (TORRES, 2006, p. 47)

Com efeito, o quanto disposto no CTN não é, nem de longe, suficiente para interpretar a legislação tributária, que, como qualquer outro ramo do direito, não prescinde de observância dos métodos de interpretação disponíveis ao intérprete.

Na presente pesquisa, a fim de analisar a controvérsia posta em discussão, elegemos alguns dos métodos interpretativos disponíveis ao aplicador do direito e os aplicamos. É o que a seguir veremos.

3.2 Interpretação literal e gramatical

A interpretação literal e a gramatical são métodos interpretativos que mantêm estreita relação entre si, porquanto restringem a exegese, o quanto possível, à literalidade do texto interpretado.

Ensina Paulo de Barros Carvalho que na denominada interpretação literal, em que prepondera a investigação sintática, fica o intérprete impedido de aprofundar-se nos campos semânticos e pragmáticos, tomando em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical (CARVALHO, 2007, 98 e 107).

Contudo, a simples interpretação da literalidade do texto da lei deve ser apenas o início de um longo caminho que o intérprete deve percorrer no seu mister. Nesse sentido, estudiosos da ciência jurídica consideram os métodos em análise, especialmente o literal, como uma maneira rasa de interpretar.

A respeito da utilização dos métodos de interpretação gramatical e literal, concordamos com Ricardo Lobo Torres quando afirma que o “*método literal, gramatical ou lógico-gramatical, é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto.*” (TORRES, 2006, 197)

Sobre o tema, Carlos Maximiliano ensina que o dogma axiomático *in claris cessat interpretatio* – “*Disposições claras não comportam interpretação - Lei clara não carece de interpretação*” - deve ser analisado com cautela, pois:

“O conceito de clareza é relativo: o que a um parece evidente, antolha-se obscuro e dúbio a outro, por ser este menos atilado e culto, ou por examinar o texto sob um prisma diferente ou diversa orientação.” (MAXIMILIANO, 1999, 33 e 37)

Pois bem, feitas essas ressalvas, sentimo-nos confortáveis para, utilizando os métodos de interpretação literal e gramatical, afirmar que nossa interpretação é pela possibilidade da manutenção, pelo vendedor, dos créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep no que tange às vendas efetuadas com alíquota 0 (zero), decorrentes de aquisições tributadas pela

sistemática monofásica dessas contribuições. Isto porque o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não faz nenhuma restrição à sua aplicabilidade, apenas consignando, de forma irrestrita, que a saída de produtos à alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep não veda a manutenção de créditos dessas contribuições.

Portanto, aplicando esses dois métodos de interpretação, entendemos que o disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 deve ser aplicado, inclusive, para o ciclo econômico que recolhe a COFINS e a contribuição para o PIS/Pasep por meio da sistemática monofásica.

No entanto, como os presentes critérios não esgotam as dúvidas que se nos apresentam, passemos adiante.

3.3 Interpretação topográfica

Na denominada interpretação topográfica procura-se captar o significado do dispositivo analisado correlacionando-o com outros preceitos da lei na qual está inserido¹³.

Consoante esse método, o intérprete do direito deve relacionar coerentemente as “*partes da lei*” com o “*todo da lei*” e vice-versa, levando em consideração cada artigo, capítulo, título, seção e etc. que compõem a lei em análise.

Miguel Reale, apesar de não utilizar a expressão “*análise topográfica*”, em sua consagrada obra - Lições preliminares de direito - destaca pontos que corroboram a necessidade de interpretar o dispositivo legal analisado, considerando, inclusive e principalmente, sua colocação dentro da lei na qual está inserido. É o que se verifica das passagens abaixo:

“[...] nenhum dispositivo está separado dos demais. Cada artigo de lei situa-se num capítulo ou num título e seu valor depende de sua colocação sistemática. [...] Nada mais errôneo do que, tão logo promulgada uma lei, pinçarmos um de seus artigos para aplicá-lo isoladamente, sem nos darmos conta de *seu papel ou função no contexto do diploma legislativo*...” (REALE, 2002, p. 281 e 292)

Pois bem, feitas essas considerações, e, analisando o preâmbulo da Lei nº 11.033/2004, verifica-se que ela: (a) altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; (b) institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura

¹³ Há autores que denominam de “interpretação lógica” a conduta do intérprete consistente na correlação do dispositivo analisado com os demais inseridos no mesmo diploma legal, é o que se verifica da seguinte passagem, extraída da obra de Maria Helena Diniz: *Na [interpretação] ‘lógica’ o que se pretende é desvendar o sentido e o alcance da norma, mediante o seu estudo, por meio de raciocínios lógicos, analisando os períodos da lei e combinando-os entre si, com o escopo de atingir perfeita compatibilidade.* (DINIZ, 2001)
No entanto, na presente pesquisa preferimos denominar o método acima descrito de ‘topográfico’, seguindo a linha da nomenclatura adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Portuária (REPORTO); (c) altera as Leis nº 10.865/2004, nº 8.850/1994, nº 8.383/1991, nº 10.522/2002, nº 9.430/1996 e nº 10.925/2004; e (d) dá outras providências.

Ademais, verifica-se que a Lei nº 11.033/2004 embora verse sobre mais de um tema, não é dividida em capítulos ou seções, consistindo em forma de texto “corrido”, sem nenhuma divisão por assunto.

Prosseguindo, temos que os artigos 13 a 16 da referida lei regulamentam o regime tributário do REPORTO. Com efeito, no *caput* de cada um desses artigos - 13 a 16 - a sigla REPORTO é expressamente mencionada, prática essa que confere maior clareza aos fins da lei, principalmente considerando que embora a lei em questão verse sobre mais de um assunto, nela não se verifica uma divisão temática por capítulos ou seções.

Observamos que os artigos que antecedem o artigo 13 da Lei nº 11.033/2004 não mencionam a sigla REPORTO. Da mesma forma, a partir do artigo 17 até o artigo 24 da Lei nº 11.033/2004, último artigo dessa lei, não há mais menção ao REPORTO, pelo que, é plausível, a partir da interpretação topográfica que ora se propõe, bem como pelo conteúdo desses artigos, interpretar que a Lei nº 11.033/2004 trata do regime jurídico diferenciado do REPORTO apenas nos seus artigos 13 a 16. Ou, sob outra ótica, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 não trata exclusivamente das operações de vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep no âmbito do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).

Assim, pode-se afirmar que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 trata da questão da manutenção de créditos de forma ampla, não se restringindo, portanto, ao regime jurídico tributário do REPORTO.

Por último, para os fins do presente estudo e a partir da análise topográfica, afasta-se, em princípio, a argumentação utilizada por parte do Poder Judiciário no sentido de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 regula especificamente as operações realizadas no âmbito do REPORTO.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça em diversas ocasiões, ao julgar a matéria, foi categórico ao afirmar que o “*benefício instituído no art. 17 da Lei 11.033/2004 somente é aplicável às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto*”¹⁴. Em determinada oportunidade, o STJ chegou a afirmar que “*da leitura sistemática da Lei n. 11.033/2004, o art. 17 abrange apenas empresas submetidas ao*

*sistema do REPORTE*¹⁵ e, para o fim de demonstrar o que seria a dita “leitura sistemática” transcreveu-se no acórdão a íntegra dos artigos 13 a 18 da Lei nº 11.033/2004, tudo para demonstrar que o artigo 17 estava inserido dentro da regulação do regime jurídico diferenciado do REPORTE. No entanto, o Tribunal não levou em consideração os diversos temas tratados pela Lei nº 11.033/2004, tão pouco considerou o conteúdo e a menção à palavra “RERORTE” constante dos artigos 13 a 16.

Conforme se verifica, nossa afirmação inicial de que o Judiciário tratou e tem tratado a questão com certa superficialidade se sustenta.

3.4 Interpretação histórica

Por meio da interpretação histórica, elucida Maria Helena Diniz, averiguam-se os trabalhos legislativos preparatórios, a tradição histórica e os costumes “*para desvendar a vontade do legislador, a fim de conhecer não apenas a letra da lei, mas também o seu espírito.*” (DINIZ, 2003, p. 51).

A referida autora ensina, ainda, que na interpretação histórica, entre outros, deve-se analisar o histórico do processo legislativo, desde o projeto de lei, passando por sua justificativa ou exposição de motivos, bem como pelas emendas, e finalmente a aprovação e promulgação.

Nesse passo, a maior parte da nossa doutrina entende que, por meio da análise dos documentos atinentes à elaboração da lei, é possível atingir a vontade do legislador (*mens legislatoris*). Tendo isso em conta, o exegeta deve buscar ao longo de seu mister interpretativo, tanto quanto possível, a *mens legislatoris*, sem perder de vista, no entanto, que é a *mens legis* (vontade da lei) que está positivada nos textos legais. Percebe-se que a *mens legislatoris* pode trazer **importantes** elementos na interpretação da lei analisada, inclusive para determinar a *mens legis*.

Um das fontes disponíveis ao intérprete na busca da *mens legislatoris* é a análise da exposição de motivos que acompanha os textos legais. De Plácido e Silva define “exposição de motivos” como:

[...] a denominação dada ao preâmbulo ou considerandos que antecedem os textos dos projetos de lei ou de qualquer outra resolução, para mostrar as suas vantagens e necessidades.

¹⁴ AgRg no Recurso Especial nº 1.241.354/RS, Rel.: Min. Castro Meira, Segunda Turma, Dje: 10/05/2012.

¹⁵ AgRg no Recurso Especial nº 1.226.371/RS, Rel.: Min. Humberto Martins, Segunda Turma, Dje: 10/05/2011.

É uma justificativa às medidas ou regras que se consignam nas leis apresentadas para aprovação ou em quaisquer outras resoluções de ordem administrativa. (PLÁCIDO; SILVA, 2002, p. 340)

Na presente pesquisa estamos analisando o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, cujo conteúdo, originariamente, estava consubstanciado no artigo 16 da Medida Provisória nº 206/2004.

A propósito do referido artigo 16, releva destacar o item 19 da Exposição de Motivos nº 00111/2004-MF, que assim dispõe, *in verbis*:

“19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

Com efeito, consoante os ditames da interpretação histórica que ora utilizamos, podemos afirmar que, por meio do item 19 da exposição de motivos acima transcrito é possível conhecer a motivação e a vontade do legislador (*mens legislatoris*) - ou pelo menos parte dela - ao introduzir o artigo 16 da MP 206 no ordenamento jurídico pátrio.

Deveras, conforme os termos do referido item 19, verifica-se que as disposições constantes no artigo 16 da MP nº 206/2004, cujo conteúdo está consubstanciado no artigo 17 da Lei nº 11.033/04 - objeto de análise no presente estudo - foram introduzidas no ordenamento jurídico pátrio para o fim de esclarecer dúvidas relativas à interpretação das leis que regulam a COFINS e a contribuição para o PIS/Pasep.

A esse respeito cumpre ressaltar que, tendo sido o regime jurídico diferenciado do REPORTO instituído por meio da MP nº 206/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/2004 - por certo as “dúvidas” que o artigo 16 da referida MP objetivava auxiliar na interpretação - conforme redação do item 19 da Exposição de Motivos nº 00111/2004-MF (acima) - **não eram relativas às saídas de produtos com alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep no âmbito do REPORTO**. Isto porque, se o regime jurídico diferenciado do REPORTO foi introduzido pela MP nº 206/2004, seria ilógico imaginar que já existissem dúvidas relativas à sua aplicação à época de sua criação.

Cumpre-nos, ainda, ressaltar que não há na Exposição de Motivos do artigo 16 da MP nº 206/2004 nenhuma indicação de que as disposições do referido artigo serviriam apenas para “*esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*” no que pertine especificamente às operações realizadas âmbito aplicação do regime tributário favorecido do REPORTO.

Frente às considerações acima, verifica-se que a interpretação histórica nos guia para conclusão diversa da chegada pelo Superior Tribunal de Justiça, ou seja, afasta o

entendimento de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 se aplica apenas para empresas inseridas no regime de tributação REPORTO.

Assim, concluímos que a *mens legis* do artigo 16 da MP nº 206/2004 e, conseqüentemente do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, é auxiliar na interpretação da legislação pertinente à COFINS e à contribuição para o PIS/Pasep, garantindo que os contribuintes que realizarem saída de produtos à alíquota 0 (zero) dessas contribuições poderão manter os respectivos créditos. Não sendo demasiado ressaltar que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 também não excepciona sua aplicação a determinado regime ou sistemática de recolhimento dessas contribuições.

3.5 Interpretação Sistemática e Teleológica

Preliminarmente, é necessário termos em mente que os textos normativos estão inseridos em um sistema, e é dentro desse sistema que devem ser interpretados.

Tendo isso em conta, há que se considerar, no mister interpretativo, a chamada interpretação sistemática, por meio da qual o intérprete deve captar o significado do preceito analisado, correlacionando-o com outros preceitos da lei na qual está inserido, bem como com outros existentes em outras leis¹⁶.

Nesse diapasão, convém aqui ressaltar os ensinamentos de Norberto Bobbio, para quem sistema “*é uma ‘totalidade ordenada’, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem.*” (BOBBIO, 1999, p. 76)

O mesmo autor nos fornece a seguinte definição de interpretação sistemática:

Chama-se ‘interpretação sistemática’ aquela forma de interpretação que tira os seus argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento, ou, mais exatamente, de uma parte do ordenamento (como o Direito privado, o Direito penal) constituam uma totalidade ordenada [...], e, portanto, seja lícito esclarecer uma norma obscura ou diretamente integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado ‘espírito do sistema’, mesmo indo contra aquilo que resultaria de uma interpretação meramente literal. (BOBBIO, 1999, p. 76)

Para Ricardo Lobo Torres Artigo CONPEDI, “*o método sistemático não é apenas lógico*”, vez que ele “*incorpora o critério teleológico*”. (TORRES, 2006, p. 157)

Nesse mesmo sentido são as lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr., para quem a interpretação sistemática, *quando tomada em sentido não-formal, envolve sempre uma teleologia e vice-versa.* (TÉRCIO, 2008, p. 79)

¹⁶ Apenas para reflexão, temos para nós que a interpretação topográfica pode ser vista como uma parte de um todo que seria a interpretação sistemática.

Sendo assim, e considerando que é uníssono que os métodos interpretativos não são estanques, devendo ser utilizados de forma a se complementarem, na presente pesquisa, por uma questão metodológica, faremos uma abordagem conjunta da interpretação teleológica e da sistemática.

A interpretação teleológica ou finalística está prevista no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), que assim reza: “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais e o bem comum a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

Pelo método teleológico de interpretação busca-se o fim (*telos*) da norma, que é analisada considerando o sistema jurídico como um todo harmônico e coerente, sendo certo que “*o fim da lei é sempre um valor*”, os quais “*não se explicam segundo nexos de causalidade, mas só podem ser objeto de um processo compreensivo que se realiza através do confronto das partes com o todo e vice-versa.*”¹⁷ (REALE, 2002, p. 292)

Na análise do tema posto para exame, verificamos que o Judiciário majoritariamente tem se posicionado no sentido de que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se aplica no ciclo econômico em que houver recolhimento monofásico da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep/Pasep, tendo em vista que a sistemática de recolhimento monofásico é incompatível com o regime não-cumulativo. Verifica-se aqui uma interpretação finalística da norma.

A par disso, vale lembrar que, conforme destacamos no início desta pesquisa, concordamos com Ricardo Mariz de Oliveira, para quem tecnicamente não há que se falar em cumulatividade da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, haja vista que as referidas contribuições incidem sobre fatos que não se ligam entre si, donde decorre não haver também que se falar em incidência multifásica dessas contribuições, mas sim em incidência unifásica¹⁸. Não obstante isso, verifica-se que o legislador ordinário, com o fim de reduzir a

¹⁷ Conforme se pode verificar, a interpretação teleológica ou finalística está intrinsecamente ligada à interpretação topográfica, isto porque a finalidade da lei ou, como no presente caso, a finalidade do dispositivo de lei analisado não pode ser buscada considerando-o isoladamente. Faz-se necessária sua análise conjugada com o todo da lei na qual o artigo está inserido.

¹⁸ Por ser pertinente ao presente subitem, transcrevemos novamente trecho já destacado na presente pesquisa: “De fato desde logo se pode perceber que, nelas [COFINS e contribuição para o PIS/Pasep], por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se dá com o IPI e o ICMS, **pois elas não têm, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas**, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras. [...]”

Por isso mesmo, não é nem tecnicamente correto se falar em cumulatividade de um tributo sobre receitas, e isto mesmo já representa uma ao razão para o regime da não-cumulatividade não ter sido previsto na Constituição como obrigatório para as contribuições sobre receitas.” (Destacamos) (OLIVEIRA, 2009, p. 428)

carga tributária incidente sobre diversos setores econômicos, por meio das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, instituiu o que denominou de regime não-cumulativo das contribuições em questão.

De outra banda, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 estabeleceu que as vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Pela nossa avaliação, inclusive considerando a Exposição de Motivos nº 00111/2004-MF, tal disposição legal se deu para pôr fim a interpretações divergentes sobre o tema, bem como para diminuir a carga fiscal imposta por esses tributos.

É notório aos operadores do Direito que a legislação pertinente à COFINS e à Contribuição para o PIS/Pasep é caótica e desordenada. Por óbvio não pretendemos aqui perpetrar ou ratificar a ilogicidade da normatização pertinente às referidas contribuições; pretendemos tão somente salientar que se deve receber com extrema cautela a negação do direito à manutenção de créditos na hipótese em análise - especialmente quando esta se dá sob o fundamento de que a lógica da regulação da COFINS e da contribuição ao PIS não permite tal manutenção.

Deveras, o legislador, por meio do artigo 17 da Lei 11.033/2004, determinou expressamente que *“as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”*, sem impor qualquer restrição.

Em suma, por meio da interpretação sistemática devemos considerar que o recolhimento monofásico não colide com o regime não-cumulativo da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, pois, como vimos, não há relação entre o crédito concedido e a incidência dessas contribuições nas operações anteriores. Outrossim, por meio da interpretação teleológica, temos para nós que o direito ao crédito concedido é uma opção legislativa que visa a reduzir a carga tributária.

Sob esse prisma e considerando tudo o que até aqui visto, a conclusão a que chegamos, ao contrário do entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, é de que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 revogou tacitamente o quanto previsto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Pois bem, em adição aos métodos interpretativos acima vistos, quando se trata de conflitos de normas de direito interno, há três critérios previstos no Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil - LICC), são eles o critério cronológico, o hierárquico e o da especialidade, os quais serão a seguir objeto de análise, pois que relevantes para a presente pesquisa.

4 REVOGAÇÃO TÁCITA E CRITÉRIOS PARA VERIFICAÇÃO E SOLUÇÃO DE ANTINOMIAS

4.1 Revogação Tácita

A questão ora analisada também pode ser enfrentada sob o ponto de vista da ocorrência ou não de revogação tácita. Nessa linha, a controvérsia reside em saber se o disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foi ou não revogado tacitamente pelo que se apresenta no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

De Plácido e Silva, em seu Dicionário Jurídico, consignam que a revogação consiste na “*cessação da obrigatoriedade da lei, supressão ou cassação da lei*”, a qual pode ser expressa ou tácita. Será expressa, nas palavras dos referidos autores, “*quando a lei que a revoga é especialmente destinada a esse fim e a ela, claramente, se refere*”. Por outro lado, será tácita “*quando a revogação resulta da incompatibilidade ou da divergência de norma entre lei anterior e lei nova*”. (DE PLÁCIDO E SILVA, 2002, p. 721)

Nas palavras de Ivo Gabriel, haverá revogação tácita quando, “*na ausência de manifestação expressa do legislador, a lei posterior é incompatível com a lei anteriormente vigente.*” (GABRIEL, 2006, p. 89) Em suma, podemos afirmar que a revogação tácita é construída por meio da atividade do intérprete - aplicador direito.

Ainda a par da revogação tácita, cumpre ressaltar que não desconhecemos o fato de que a Lei Complementar (LC) nº 95, de 26 de Fevereiro de 1998, em seu artigo 9º¹⁹, estabelece que quando houver revogação de um instrumento legislativo por outro, esta deve ser expressa.

No entanto, convivem no ordenamento jurídico pátrio não somente o regramento da LC nº 95/1998, mas também a regra inserta no artigo 2º, §1º do Decreto-Lei nº 4.657/1942

¹⁹ **Art. 9º** A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

(LICC), que prevê a possibilidade de revogação tácita, vez que dispõe que a lei posterior revoga a anterior quando for com ela incompatível.

Não negamos aqui a validade e a vigência do artigo 9º da Lei Complementar nº 95/1998, entretanto, optamos por analisar a questão posta sob a ótica do que, de fato, fez o legislador ao instituir o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Em vista do cenário legislativo acima traçado, e, para os fins desta pesquisa, ponderamos o fato de que uma coisa é o que deve ser, e outra é o que ocorre no mundo real (o ser). Em outras palavras, apesar da existência da prescrição constante no artigo 9º da Lei Complementar nº 95/1998, é possível que, no exercício do mister de legislar, produzam-se normas conflitantes entre si e nesse momento entra a atividade do intérprete do direito para averiguar se se está diante de uma revogação tácita ou não.

4.2 Pressupostos para reconhecimento de antinomia

Na ciência do direito, denomina-se “antinomia” a existência, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas normas válidas, porém contraditórias entre si. Tal contradição pode também se dar entre dois princípios ou entre uma norma e um princípio quando aplicado ao caso concreto.

São diversas as classificações doutrinárias para as antinomias; no entanto, para a finalidade da presente pesquisa, releva-nos apenas a classificação quanto ao critério de solução. Nesta classificação, dividem-se as antinomias em reais e aparentes, sendo aparentes quando o ordenamento jurídico fornecer os elementos necessários à solução do conflito e reais quando houver a necessidade de edição de uma terceira norma para solucionar a conflituosidade.

Com efeito, eventual conflito normativo só pode ser diagnosticado levando-se em consideração o sistema no qual as normas tidas por conflitantes estão inseridas, lembrando que o ordenamento jurídico deve formar um todo coerente para que seja assegurada a homogeneidade do ordenamento jurídico, bem como garantida a segurança na aplicação do direito.

Pois bem, a ocorrência de antinomias envolvendo normas tributárias é lugar comum no dia a dia do jurista atuante nesta área, fato que ocorre especialmente em razão da intensa produção legislativa, muitas vezes descriteriosa.

Anotadas as premissas acima, cumpre-nos verificar se é próprio falar em antinomia (real ou aparente) entre os textos de lei postos em exame. Ou seja, importa-nos saber se existe uma antinomia entre o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, e, em caso positivo, se há meios hábeis a sanar essa antinomia.

Com efeito, há no ordenamento jurídico pátrio um texto de lei válido que proíbe a manutenção de créditos tributários em determinada situação (artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e outro texto legal posterior, igualmente válido, mas que permite a manutenção de créditos tributários de forma mais ampla (artigo 17 da Lei nº 11.033/2004), podendo, inclusive, abranger a restrição contida naquele primeiro texto legal, ou não.

Passemos à análise da possível antinomia à luz dos critérios de solução de conflitos disponíveis ao intérprete.

4.3 Critério hierárquico (*lex superior derogat legi inferiori*)

Segundo o critério hierárquico, em havendo conflito de leis de nível hierárquico diferente, prevalecerá a de nível superior, independentemente da ordem cronológica de ambas.

No caso em análise, esse critério em nada nos auxilia, pois estamos diante de leis (10.637/2002, 10.833/2003 e 11.033/2004) pertencentes ao mesmo nível hierárquico, todas são leis ordinárias. Passemos adiante.

4.4 Critério cronológico ou da anterioridade (*lex posterior derogat legi priori*)

A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (LICC) traz em seu artigo 2º, parágrafo 1º o critério cronológico como apto a resolver antinomias entre normas, *in verbis*:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º **A lei posterior revoga a anterior** quando expressamente o declare, **quando seja com ela incompatível** ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Referido critério significa, em síntese, que a lei posterior revoga a lei anterior, de mesmo escalão, no que com ela for incompatível²⁰.

Com efeito, o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a redação que lhes deu a **Lei nº 10.865 de 30/04/2004**, excetuam a possibilidade de manutenção de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep na venda, quando, em razão da sistemática de recolhimento monofásico, a saída do produto ocorrer com alíquota 0 (zero) relativamente às mencionadas contribuições.

De outro lado, o artigo 17 da **Lei nº 11.033 de 21/12/2004** previu expressamente que as vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Verifica-se, portanto, a existência de dois dispositivos legais que tratam do direito à manutenção de créditos da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep nas vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) dessas contribuições. Por tudo quanto já visto acima, sabe-se que a proibição trazida pela Lei nº 10.865/2004 é específica para os casos relativos à sistemática de recolhimento monofásica e que, de outro lado, a permissão introduzida pela Lei nº 11.033/2004 é irrestrita, podendo até atingir a hipótese de proibição da lei anterior.

À luz do critério cronológico importa observar que os dispositivos legais ora analisados são antagônicos entre si e suas datas de publicação são diversas.

Pois bem, sob o manto desse critério e analisando os dispositivos legais objeto da presente pesquisa, Helenilson Cunha Pontes concluiu no seguinte sentido:

[...] a razão da ilegalidade está em que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 claramente confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/Cofins o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos [...]

Diante da clareza do art. 17 da Lei nº 11.033/04 não há como negar aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, automóveis, autopeças, etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos. [...]

O art. 17 da Lei nº 11.033/04, a claras luzes, **por ser norma posterior, regulando a mesma matéria** – alcance do direito de crédito – **revogou** o comando do art. 3º, I, *b*, da Lei nº 10.833/03, que negava o aludido direito ao crédito. (Destacamos) (PONTES, 2006)

Assim, feitas as considerações acima, concluímos que, em observância ao critério cronológico, houve a revogação tácita da lei anterior (artigo 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com alterações introduzidas pela Lei nº 10.865 de 30/04/2004)

²⁰ Não se olvida que o critério cronológico não é absoluto. No entanto, nesse momento do presente estudo não

pela lei posterior (artigo 17 da Lei nº 11.033 de 21/12/2004), haja vista versarem sobre a mesma matéria, sendo, porém, incompatíveis entre si, e datarem de momentos diferentes.

4.5 Critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*)

Segundo o critério da especialidade, as disposições da lei especial devem prevalecer sobre as da lei geral, ainda que aquela seja anterior a esta.

Em vista disso, faz-se oportuno definirmos o que é lei especial e lei geral, para o fim de verificarmos qual a aplicabilidade desse critério ao caso em análise.

Seguindo definição proposta por Marcelo Fortes Barbosa:

[...] uma norma é especial se possuir em sua definição legal todos os elementos típicos da norma geral e mais alguns de natureza objetiva ou subjetiva, denominados especializantes. A norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim o *bis in idem*, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na geral (RJTJSP, 29:303).

Norberto Bobbio, por sua vez, nos oferece a seguinte definição de lei especial:

[...] lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). (BOBBIO, 1999, p. 96)

A par disso, cumpre-nos salientar que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003: *a*) instituíram o regime não-cumulativo para a contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, respectivamente; bem como *b*) regularam outros aspectos da legislação tributária. Posteriormente, a Lei nº 10.865/2004, alterou as leis acima referidas, incluindo nelas diversas disposições pertinentes ao recolhimento monofásico, além de tratar de outras matérias tributárias, tais como a criação da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep incidente nas importações.

Analisando-se algumas das alterações introduzidas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pela Lei nº 10.865/2004, verifica-se que, no que tange à alíquota aplicável ao recolhimento monofásico, esta é a constante na Lei nº 10.147/2000, a qual introduziu esta sistemática de recolhimento no ordenamento jurídico.

Assim, pode-se afirmar que os regramentos básicos da sistemática de recolhimento monofásico são a Lei nº 10.147/2000 e as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004.

Em vista disso, e considerando a definição de lei geral e especial, bem como o objeto de das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações procedidas pela Lei nº 10.865/2004, podemos concluir que, em relação à sistemática de recolhimento monofásico, ambas as leis são - ou poderiam ser consideradas - especiais, haja vista que, cumulativamente com a lei nº 10.147/2000, instituíram, regularam e delimitaram a aplicação da mencionada sistemática de recolhimento.

De outra banda, se considerarmos que, isoladamente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, não regularam a matéria em questão de forma inaugural ou exaustiva, posto que necessitam ser integradas pela Lei nº 10.147/2000, teremos como afirmar que as leis em questão não são especiais sobre o tema.

Logo, é possível interpretar-se que não há uma legislação específica – ou especial – para a sistemática de recolhimento monofásico, de modo que essa sistemática viria sendo regulamentada em leis esparsas ao longo dos anos, desde 2000.

Por seu turno, já vimos em item anterior quais as temáticas objeto da Lei nº 11.033/2004, pelo que, podemos afirmar que ela não é lei especial no que tange à regulação da sistemática de recolhimento monofásico da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep.

Diante desse cenário, se adotarmos o entendimento de que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, são gerais no que se refere à sistemática de recolhimento monofásico das contribuições ora tratadas, chegaremos à conclusão de que o critério da especialidade não nos auxiliará, pois, sobre esse tema, todos os produtos legislativos analisados são gerais.

Entretanto, questão mais interessante se coloca quando consideramos que, na linha do que foi demonstrado linhas acima, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, são especiais em relação à sistemática de recolhimento monofásico, o que inclui a regulação do direito a crédito nessa hipótese.

Diante desse segundo cenário, aplicando-se o critério da especialidade, somos levados a concluir que o quanto disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 prevalecem sobre artigo 17 da Lei 11.033/2004, ainda que esta última lei seja posterior às demais.

É o que preconiza a LICC, que traz em seu artigo 2º, parágrafo 2º, a orientação de que *“A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não*

revoga nem modifica a lei anterior”. Com efeito, ao assim proceder, a LICC colocou o critério especialidade em posição superior ao critério cronológico.

Conforme se verifica, estamos diante de um conflito entre dois critérios de solução de antinomias jurídicas, quais sejam, o critério da especialidade e o cronológico. Deveras, em situações como essa, grande parte da doutrina aplica o metacritério segundo o qual o critério da especialidade prevalece sobre o cronológico.

Sobre esse ponto, vale destacar a doutrina de Maria Helena Diniz no seguinte sentido:

Em caso de antinomia entre o *critério da especialidade* e o *cronológico*, valeria o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori specialis*, segundo o qual a regra da especialidade prevaleceria sobre a cronológica. (DINIZ, 2001, 50)

Conforme anunciado anteriormente, alguns Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça em algumas oportunidades aplicaram o critério da especialidade e decidiram pela não ocorrência da revogação tácita ora analisada.

Em sentido contrário a esse, porém, destacamos os ensinamentos da mesma autora acima referida, que, em outro ponto da sua obra, ao discorrer sobre o metacritério que prescreve que a lei posterior e geral não revoga a anterior, se especial, pondera que

Esse metacritério é parcialmente inefetivo, por ser menos seguro que o anterior²¹. A meta-regra *lex posterior generalis non derogat priori specialis* não tem valor absoluto, dado que, às vezes, certas circunstâncias presentes, a preferência entre um critério e outro não é evidente; conforme o caso, haverá supremacia ora de um, ora de outro critério. (DINIZ, 2001, 50)

A corroborar este entendimento, vejamos os ensinamentos de Alf Ross:

[...] *se* houver inconsistência de norma especial anterior e norma geral posterior, **a *lex specialis* pode, conforme o caso, prevalecer sobre a *lex posterior***; (...) **A *lex posterior* apenas será aplicada se o legislador teve propósito de afastar a anterior**. Todavia, nada obsta que tenha tido a intenção de incorporar a nova norma, de modo harmônico, ao direito existente. A decisão sobre qual das duas possibilidades deve ser aplicada ao caso concreto dependerá de uma resolução alheia ao texto. (destacamos) (DINIZ, 2001, p. 35 e 36.)

Pois bem, aplicando os ensinamentos de Alf Ross à situação ora analisada, tem-se o seguinte: se for verificado que o legislador pretendeu afastar a lei anterior, concluiremos que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 revogou tacitamente o artigo 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003. De outro lado, se a interpretação do aplicador da lei for outra, de modo que entenda que a intenção foi incorporar a lei de forma harmônica com a lei já existente, não contrariando-a, a conclusão a que se chegará é que não houve a citada revogação tácita. Como se vê, nem os critérios de solução de antinomias são absolutos.

²¹ Aqui a autora refere-se ao metacritério segundo o qual a critério hierárquico se sobrepõe ao cronológico.

4.6 Síntese conclusiva dos métodos de interpretação utilizados

Conforme vimos acima, são diversos os métodos de interpretação à disposição do hermeneuta, cabendo a ele a tarefa de sistematização dos métodos aplicáveis ao caso concreto para determinar o sentido e o alcance das disposições legais analisadas.

Importante ressaltar que os métodos podem ser aplicados isolada ou conjuntamente, de maneira que ora se aplica um método, ora se aplica outro e, ora se aplicam vários, até mesmo porque os métodos de interpretação da legislação não são contraditórios entre si.

A esse respeito, Carlos Maximiliano ensina que o intérprete:

Examina o texto em si, o seu sentido, o significado de cada vocábulo. [...] compara-o com outros dispositivos da mesma lei, e com os de leis diversas, do país ou de fora. Inquire qual o fim da inclusão da regra no texto e examina este tendo em vista o objetivo da lei toda e do Direito em geral. Determina por este processo o *alcance* da norma jurídica, e, assim, realiza, de modo completo, a obra moderna do hermeneuta. (MAXIMILIANO, 1999, p. 10)

E foi seguindo esses contornos que desenvolvemos a presente pesquisa, de modo que, depois de analisarmos o tema proposto à luz de alguns dos métodos de interpretação, verificamos que a ciência nos conduz, com maior força para a aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, em detrimento do disposto no artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Sendo certo, porém que também foi possível alcançar conclusão em sentido contrário; no entanto, esta depende de significativo esforço hermenêutico.

Nesse diapasão, cumpre-nos ponderar que a razoabilidade e o critério do justo são bastante servis em situações como a que aqui se evidenciou. Maria Helena Diniz, acerca do critério do justo, citando diversas obras de autores nacionais e estrangeiros, arremata o tema ao afirmar que:

[...] o *critério dos critérios* para solucionar o conflito normativo seria o *principio supremo da justiça*: entre duas normas incompatíveis dever-se-á escolher a mais justa. Isso é assim porque os referidos critérios não são axiomas, visto que gravitam na interpretação ao lado de considerações valorativas, fazendo com que a lei seja aplicada de acordo com a consciência jurídica popular e com os objetivos sociais. Portanto, excepcionalmente, o valor do *justum* deve lograr entre duas normas incompatíveis. (DINIZ, 2001, p. 52)

CONCLUSÃO

De tudo quanto visto, ressaltamos nossa posição no sentido de que, rigorosamente, quando se trata da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep não há incidência cumulativa, pois que incidem sobre fatos isolados, não havendo ligação entre a operação anterior com a subsequente, tal como ocorre com o IPI e com o ICMS, por exemplo. Não obstante esse entendimento, que é minoritário na doutrina e não encontra aceitação no âmbito do Poder Judiciário, demonstramos não haver incompatibilidade entre o denominado regime não-cumulativo da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep e a manutenção de créditos na sistemática de recolhimento monofásico dessas contribuições, ainda que as vendas tenha, sido efetuadas à alíquota 0 (zero) da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep.

Nessa linha, qualquer impedimento para a manutenção de créditos, esse seria uma opção legislativa e não decorrência lógica da sistemática monofásica.

Verificamos a diversidade de posicionamentos das decisões judiciais até aqui proferidas sobre o tema, bem como a fragilidade e superficialidade dos argumentos de muitas delas, especialmente no que pertine às decisões que entenderam pela não aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 na hipótese em análise.

Com efeito, o Judiciário abordou de forma rasa a questão objeto da presente pesquisa; a maior parte das decisões se limitaram à argumentação de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 se aplica apenas para empresas inseridas no regime de tributação denominado REPORTO, sem ir muito além. Admitimos que esperávamos uma interpretação mais acurada do Poder Judiciário, especialmente porque ao que tudo indica é a interpretação que prevalecerá, pois o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo em um mesmo sentido há alguns anos, sem sinalizar qualquer mudança.

Constatamos, ainda, a existência de antinomia entre o artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. Diante do que, por meio da aplicação dos critérios para a solução de conflitos entre normas, concluímos que a antinomia verificada é apenas aparente, vez que o próprio ordenamento jurídico nos fornece ferramentas para saná-la.

Ademais, em razão da utilização desses critérios, bem como dos demais métodos de interpretação abordados na pesquisa ora elaborada, concluímos que a ciência do direito nos conduz mais fortemente para o reconhecimento da revogação tácita do artigo 3º, inciso I, alíneas “b” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

De nossa parte, após percorrer todo o caminho descrito nessas páginas, entendemos que desde a entrada em vigor da Medida Provisória nº 206/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/2004, as vendas efetuadas com alíquota 0 (zero) da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos; Rev. téc. Claudio De Cicco. 10ª ed. Brasília: UNB, 1999.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação uma contribuição ao estudo do direito**. 2ª Ed. Rev. e Amp. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARVALHO, Antonio Gilson Aragão de. **Não-cumulatividade tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2009. p. 96.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CINTRA, Carlos Cesar Sousa. **A Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética: 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A constitucionalidade da tributação monofásica das contribuições sociais (PIS e cofins). **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, nº 61, p.142, Out./2000.

CUNHA PONTES, Helenilson. **Créditos de PIS/COFINS monofásico**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/37mx/creditos-do-piscofins-monofasico-helenilson-cunha-pontes>> Elaborado em 2006. Acesso em 07/08/2012.

DE PLÁCIDO E SILVA. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. **Vocabulário Jurídico**. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODÓI, Marciano Seabra de. **Não-cumulatividade Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética: 2009.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

MARQUES, Márcio Severo Marques; COIMBRA, Ronaldo. Não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética: 2009.

MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, nº 154, p.118, Jul./2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. Interpretação e integração da legislação tributária. In:

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quaiar Latin, 2005.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 26ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. Decreto nº 4.176, de 28 março de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4176.htm>. Acesso em: 18/08/2012.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18/08/2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp95.htm>. Acesso em: 19/08/2012.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 19/08/2012.

BRASIL. Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10485.htm>. Acesso em: 20/08/2012.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20/08/2012.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 20/08/2012.

BRASIL. Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Mpv/206.htm>. Acesso em: 17/08/2012.

BRASIL. Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm>. Acesso em: 17/08/2012.