

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Evany Aparecida Leitão de Oliveira Pace**

**Aspectos Jurídicos da Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2008**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Evany Aparecida Leitão de Oliveira Pace**

**Aspectos Jurídicos da Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Dissertação apresentada à Banca  
Examinadora da Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo,  
como exigência parcial para obtenção  
do título de Mestre em Direito, área de  
Direito Tributário, sob a orientação do  
Prof. Doutor Roque Antonio Carrazza**

**SÃO PAULO**

**2008**

**Banca Examinadora:**

---

---

---

## **RESUMO**

Exercer a consultoria tributária no Brasil nunca foi tarefa fácil, uma vez que, para praticá-la com segurança, temos que manejar a legislação produzida pela União, por vinte e seis Estados, pelo Distrito Federal e por mais de cinco mil Municípios.

A União, que tradicionalmente buscou a tributação sobre o lucro das pessoas jurídicas, de uns tempos para cá, redirecionou sua cunha fiscal para atingir novo nicho de expressão de riqueza, qual seja, a receita e o faturamento. Dentro desse cenário, foi instituído o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o qual, depois de sua instituição, já foi alterado profundamente por mais de uma dezena de leis, e disciplinado por outra dezena de decretos e de atos interpretativos emitidos pelas autoridades fiscais, gerando insegurança jurídica para os contribuintes.

Da nossa experiência profissional surgiu o tema desta dissertação, que visa analisar cientificamente o regime jurídico da não-cumulatividade da contribuição devida ao PIS e da COFINS. O trabalho é teórico, mas também tem viés pragmático, característica de sua autora, que tem, em seu dia-a-dia, se debruçado na análise de inúmeras questões práticas emergentes da aplicação desse novo regime tributário.

**PALAVRAS CHAVE:** não-cumulatividade, PIS, COFINS, contribuições.

## **ABSTRACT**

To be a tax consultant in Brazil has never been an easy task. In order to do it safely, one must be able to handle the legislation produced by the Federal Government, by the 26 States, by the Federal District and also by more than 5 thousand Municipalities.

The Federal Government, who has always focused on the income taxes, has been using a new tax approach lately, aiming to reach another kind of wealth expression, the revenue and billing taxation instead of the profit taxation. In such context, the non-cumulative regime of PIS and COFINS was born, and soon after that, has been deeply modified over and over again, by so many laws, ruled by other many decrees, interpreted by numerous normative instructions and other acts issued by the tax authorities. This scenario only brings up insecurity for our tax system.

This subject was carefully chosen through our professional experience in order to compose the theme of this work, whose purpose is to analyze through science the legal regime of non-cumulativity of the social contribution to PIS and of COFINS. It is a theoretical work, but also presents a pragmatic view, which is an adjective of its author, who, in her daily activities, has to face various practical cases that are brought up from such new tax regime application, that impacts in almost ten per cent the revenues of the corporations.

**KEY WORDS:** non-cumulativity, PIS, COFINS, contributions.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Ac.: acórdão

ADCT: Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADI-MC: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

AI-AgR: Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

art.: artigo

BACEN: Banco Central do Brasil

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CMN: Conselho Monetário Nacional

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF: Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

D.J.: Diário de Justiça

DOU: Diário Oficial da União

DRF: Delegacia da Receita Federal

EC: Emenda Constitucional

ed.: edição

FINSOCIAL: Fundo de Investimento Social

ICMS: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

I.I: Imposto de Importação

I.E: Imposto de Exportação

IGF: Imposto sobre Grandes Fortunas

IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários

ITBI: Imposto sobre a Transmissão *inter vivos*, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição

ITCMD: Imposto *Causa Mortis* e Doação, de Qualquer Bens ou Direitos

ITR: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRPJ: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

j.: julgamento

LC: Lei Complementar

Min.: Ministro

MP: Medida Provisória

NR: Nota de Rodapé

n.: número

p.: página

PIS/PASEP: Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RE: Recurso Extraordinário

RE-AgR: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário

Rel.: Relator

REsp.: Recurso Especial

RFB: Receita Federal do Brasil

RIR/99: Regulamento do Imposto sobre a Renda

RREE: Recursos Extraordinários

SRF: Secretaria da Receita Federal

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

T.: Turma

TIPI: Tabela do IPI

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
DEMARCAÇÃO DO TEMA.....	5
CAPÍTULO 1 AS NORMAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS .....	7
1.1 A norma jurídica.....	7
1.2 O sistema jurídico.....	8
1.3 Os princípios.....	10
1.4 O sistema constitucional brasileiro – as normas de competência tributária .....	13
CAPÍTULO 2 HISTÓRICO .....	20
2.1 As contribuições nas constituições anteriores .....	20
2.2 As contribuições e as normas infra-constitucionais .....	22
2.3 Evolução histórico-legislativa das contribuições ao PIS e da COFINS .....	23
2.4 A contribuição ao PIS e a COFINS na Constituição de 1988 .....	25
CAPÍTULO 3 A NATUREZA JURÍDICA DO DISPOSTO NO §12, DO ART. 195, DA CONSTITUIÇÃO .....	27
3.1 A não-cumulatividade como técnica ou princípio.....	27
3.2 Os efeitos produzidos pelo conteúdo de significação do § 12, do art. 195 .....	33
CAPÍTULO 4 A DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “NÃO - CUMULATIVIDADE” .....	35
4.1 Histórico .....	35
4.2 A técnica da não-cumulatividade – a busca da tributação do valor agregado.....	39
CAPÍTULO 5 A TÉCNICA NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS .....	42
5.1 Histórico .....	42

5.2 O método adotado pelo legislador .....	44
5.3 O sistema de desconto de créditos – sua diferenciação com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI.....	46
5.4 O nascimento da relação jurídica: sujeitos ativo e passivo .....	51
5.6 A natureza jurídica do crédito: subvenção .....	53
5.6.2 Efeitos tributários.....	58
5.6.3 O crédito do PIS e da COFINS caracterizado como subvenção.....	59
CAPÍTULO 6   A NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS DESCRITA NA LEGISLAÇÃO .....	63
6.1 A regra-matriz de incidência das contribuições .....	64
6.2 Análise dos elementos da regra-matriz de incidência .....	65
6.2.1 O conceito de receita.....	65
6.2.1.1 Conceito constitucional possível .....	66
6.2.1.2 A receita definida pela contabilidade .....	69
6.2.1.3 A receita definida pelo direito financeiro .....	71
6.2.1.4 A receita definida pelo direito societário.....	72
6.2.1.5 A receita definida pela legislação do imposto de renda .....	73
6.2.1.6 Os estudos doutrinários sobre o conceito de receita.....	74
6.2.1.7 Nosso entendimento .....	78
6.2.2 Exclusões da base de cálculo .....	83
6.2.2.1 Receitas isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota zero.....	83
6.2.2.2 Receita da venda de bens do ativo permanente .....	84
6.2.2.3 Vendas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.....	85
6.2.2.4 Vendas canceladas .....	86

6.2.2.5 Descontos incondicionais concedidos .....	89
6.2.2.6 Reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda .	90
6.2.2.7 Receita decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial .	91
6.2.3 Alíquotas e apuração do valor devido a título das contribuições.....	94
6.3 Créditos a descontar .....	95
6.3.1 Bens adquiridos para revenda .....	96
6.3.2 Bens adquiridos como insumos.....	100
6.3.3 Energia elétrica .....	109
6.3.4 Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos .....	110
6.3.5 Contraprestação de operações de arrendamento mercantil .....	111
6.3.6 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.....	112
6.3.7 Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros.....	116
6.3.8 Bens recebidos em devolução .....	117
6.3.9 Armazenagem de mercadoria e frete.....	118
6.4 Cálculo do crédito.....	119
6.5 Sistema legal de restrição ao crédito .....	121
6.6 Receitas desoneradas das contribuições ao longo da cadeia operativa .....	125
6.7 Lista de exclusões do regime não cumulativo .....	129
6.8 Proporcionalização dos créditos .....	131
6.9 Exportação de bens e serviços .....	132
6.10 A incidência sob o sistema de cobrança monofásica.....	135
6.11 Nossos comentários sobre o novo regime .....	143
CAPÍTULO 7 O TRATAMENTO NÃO ISONÔMICO ESTABELECIDO PELO NOVO REGIME LEGAL - LIMITES CONSTITUCIONAIS IMPOSTOS AO LEGISLADOR ORDINÁRIO .....	147

7.1 - O tratamento não isonômico estabelecido pelo novo regime legal.....	147
7.2 Limites constitucionais impostos ao legislador ordinário .....	150
7.3 As limitações constitucionais ao poder de tributar .....	153
7.3.1 O princípio da igualdade .....	154
7.3.2 O princípio do não-confisco.....	156
CONCLUSÕES .....	162
BIBLIOGRAFIA .....	170

## INTRODUÇÃO

As contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, dispostas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, editada em 1988, têm papel de destaque no cenário jurídico brasileiro.

Para a União, que detém a competência constitucional para instituí-las<sup>1</sup>, a cobrança dessas contribuições sociais é fonte vital para a arrecadação federal. Além de custear todas as ações dirigidas à seguridade social, os recursos oriundos dessas contribuições servem, ainda, para administrar o déficit no setor previdenciário, que aumenta em grandes proporções e necessita de medidas sempre ingentes para seu controle<sup>2</sup>.

Por essas razões, o que se viu nos últimos dez anos foi um incansável esforço do Governo Federal em aumentar a arrecadação por meio da majoração da carga tributária dessas contribuições. Cite-se por exemplo:

- a) a majoração de 8% para 9% da alíquota da CSLL ( Medida Provisória nº 2158-35/2001), e o recente aumento de 9% para 15% aplicável às instituições financeiras indicadas na Medida Provisória nº 413/2008<sup>3</sup>;
- b) a majoração da alíquota da COFINS, de 2% para 3%, por meio da Lei nº 9718/98;

---

<sup>1</sup> Vale ressaltar que o art. 149 da Constituição também atribui competência para os Estados, para o Distrito Federal e para os Municípios instituírem contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio do regime previdenciário desses. Por disposição do art. 149-A, inserto pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

<sup>2</sup> Por força de várias Emendas Constitucionais (cite-se a nº 1/94, de Revisão, a nº 10/96, nº 17/97, a nº 27/2000, e, por último, a nº 42/2003) pode ser desvinculado de órgão, fundo ou despesa, 20% da arrecadação da União com contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, o que garante a utilização do produto da arrecadação dessas exações para outras destinações que não aquelas prescritas constitucionalmente.

<sup>3</sup> Publicada em 3 de janeiro de 2008.

- c) o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, de faturamento para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme EC n° 20/98;
- d) instituição, pela EC n° 42/2003, das contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços devida pelas pessoas físicas e jurídicas importadoras.<sup>4</sup>

Todas essas medidas foram extremamente eficazes. O Governo Federal, ano após ano, experimenta níveis recordes na arrecadação. Dados oficiais Receita Federal do Brasil (RFB) apontam que a carga de impostos no país, somando-se as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), atingiu 34,23% do PIB em 2006<sup>5</sup>.

Afetado por toda essa realidade tributária está o contribuinte, arcando com o ônus dessas contribuições. A ele tem restado procurar o Poder Judiciário para discutir a validade constitucional dessas medidas. Algumas questões já foram apreciadas e julgadas em definitivo pelo Supremo Tribunal Federal (STF) favoravelmente ao Poder Tributante (veja, por exemplo, a decisão sobre a constitucionalidade da instituição da COFINS, da CSLL, da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, da prorrogação da CPMF, da constitucionalidade da Lei Complementar n° 110/2001 que criou os adicionais ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS). Todavia, importante decisão ocorreu em 9 de novembro de 2005, por meio da qual o STF concluiu, finalmente, a questão atinente à constitucionalidade da Lei n° 9718/98, que instituiu nova base de cálculo para a incidência do

---

<sup>4</sup> As alterações citadas ocorreram em relação às contribuições sociais. Nessa ordem de idéias, podemos comentar, ainda, os recursos tributários alcançados pela União por meio da instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), também previstas no art. 149 da Constituição, entre as quais podemos enumerar: Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST), Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTEL), Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE), CIDE-Royalty, CIDE-Combustível.

<sup>5</sup> Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 19 de novembro de 2007.

PIS e da COFINS. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 357950/RS<sup>6</sup>, o Plenário daquela Corte decidiu pela inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9718/98 antes citada. O referido dispositivo estendeu a base de incidência das contribuições em foco, fazendo-a abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida ou da classificação contábil adotada.

Nos últimos anos presenciou-se uma movimentação mais intensa de vários órgãos representativos dos setores produtivos da sociedade, perante a classe política, ensejando discussões sobre os constantes aumentos da carga tributária brasileira. A principal luta era (e continua sendo) contra os efeitos perversos da cumulatividade incidente na sistemática da maioria dos tributos cobrados, os quais provocam sucessivas incidências sobre a mesma base, nas diversas fases da cadeia de produção (o chamado “efeito cascata”).

Sob a pressão política de toda a sociedade, o Governo Federal, instituiu o regime diferenciado para a apuração do PIS, chamado “não cumulativo”. Referida norma, estabeleceu um sistema de incidência, pelo qual, da contribuição calculada mensalmente, incidente sobre todas as receitas auferidas, foi autorizado o desconto de valores calculados em relação a certos custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica. Todavia, em contrapartida a esse sistema legal de descontos, a alíquota do PIS, no novo sistema, foi praticamente triplicada, passando de 0,65% para 1,65%.

---

<sup>6</sup> BRASIL. STF.RE 357950/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, p.24.. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

Posteriormente, foi estabelecido o mesmo regime para a apuração da COFINS. A alíquota da COFINS foi também majorada, quase triplamente, de 3% para 7,6%.

Várias outras leis foram editadas desde então, com o que se criou uma verdadeira colcha de retalhos legislativa, restringindo cada vez mais o rol de valores sujeitos a desconto de créditos, conforme se examinará nos capítulos desta dissertação. A conclusão a que se chega, quando se analisa e se quantifica os efeitos do novo regime é que, em vez de diminuir a carga tributária, o sistema das leis comentadas majorou sobremaneira o ônus para alguns contribuinte. Isto porque, os aumentos produzidos nas alíquotas do PIS e da COFINS, nesse novo formato de incidência (9,25%, ou seja, quase 10% de toda a receita auferida pela pessoa jurídica), foram tão elevados que o sistema de desconto de valores oferecidos pela sistemática instituída para o cálculo das contribuições mensais não teve o condão de atenuar os efeitos dessas mudanças.

A análise jurídica do sistema de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, na forma das leis antes citadas, será o objetivo perseguido por esta dissertação. A forma como o tema será abordado, bem como os recursos investigativos utilizados para tal fim são explicitados nas próximas linhas desse trabalho.

## DEMARCAÇÃO DO TEMA

A presente dissertação tem por objeto analisar, cientificamente, o regime jurídico das contribuições chamadas de não-cumulativas, incidentes sobre faturamento e receita. Não se pretende adentrar, aqui, em discussões sobre a natureza jurídica das contribuições sociais –se elas tributária ou não –, tema já analisado com detalhes pelos doutrinadores, pendendo, em sua grande maioria<sup>7</sup>, pela natureza tributária dessas exações, e também pacificado pela jurisprudência de nossos tribunais<sup>8</sup>. Esta dissertação também não tenciona examinar a problemática da classificação de tributos para determinar se as contribuições analisadas são espécies distintas ou não das demais contidas na Constituição (impostos, taxas e contribuições de melhoria), porquanto, para tal fim, ter-se-ia de direcionar o presente trabalho para outro caminho científico, que não o pretendido<sup>9</sup>.

Para o desenvolvimento do trabalho proposto, vamos utilizar os recursos investigativos, postos à disposição pela teoria do direito, partindo-se do estudo da norma e da teoria dos princípios, instrumentos primaciais para o presente exame. Nesse esforço, será examinada a norma fundamental, isto é, a Constituição, bem como os ditames contidos nos artigos das Leis n°s 10637/2002 e 10833/2003, sendo que o trabalho de interpretação será feito com o socorro de outras ciências e ramos do direito. Serão buscados, ainda, os estudos doutrinários já publicados sobre o tema, ao final, o trabalho interpretativo chegar a seu

---

<sup>7</sup> Conforme Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Ives Gandra da Silva Martins, Sacha Calmon de Barros Coelho, Aires F. Barreto.

<sup>8</sup> O STF, ao julgar o RE n° 146733-9, quanto à constitucionalidade da CSLL, instituída pela Lei n° 7689/88, decidiu que as contribuições sociais têm natureza tributária (BRASIL. STF. Pleno, Real. Min. Carlos Velloso, j. 1.07.1992, DJ 28.08.1992. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev.2008).

<sup>9</sup> Registre-se que o nosso ponto de vista é o de que as contribuições têm natureza tributária, basicamente, porque: (i) estão geograficamente localizadas no art. 149 da Constituição, dentro do Capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional; (ii) sua instituição é regida pelas normas limitativas ao poder de tributar dispostas no art. 146, III, art. 159, I e III, observando-se, em relação às contribuições sociais, o comando da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6°); (iii) representam a quarta, dentro das cinco espécies tributárias, considerando a classificação geral de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios); (iv) enquadraram-se na definição de tributo inserta no art. 3° do CTN.

intento, que é o de obter conclusões científicas sobre o regime jurídico de incidência dessas contribuições. Propõe-se averiguar o seguinte:

a) No capítulo 3, examinaremos se o preceito contido no § 12, do art. 195, da Constituição, introduzido pela EC nº 42/2004, ao estabelecer que o legislador ordinário determinará os setores para os quais as contribuições serão não cumulativas, pode ser erigido à categoria de um princípio constitucional tributário.

c) Nos capítulos 4 e 5 definiremos a expressão “não-cumulatividade”, sendo descritas as técnicas existentes para a tributação do valor agregado, identificando-se a sistemática não cumulativa adotada pelo legislador ordinário para a contribuição ao PIS e para a COFINS, seu regime de desconto de créditos e a natureza jurídica destes, comparando esse regime com aquele constitucionalmente previsto para o ICMS e para o IPI.

b) No capítulo 6, detalharemos o regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS, delineado nas Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, bem como produziremos nosso entendimento sobre esse mecanismo positivado.

d) No capítulo 7, analisaremos algumas situações em que o regime legal confere tratamento não isonômico entre contribuintes em igual situação, questionaremos se o preceito contido no § 12 do art. 195, introduzido pela EC nº 42/2004, concedeu “carta branca” ao legislador ordinário para dar o desenho que julgue adequado ao sistema não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, ora comentado e, por fim, identificaremos quais os princípios constitucionais que podem ser feridos pelo legislador ordinário caso o regime não cumulativo seja mutilado por restrições à tomada de créditos ou por qualquer outro óbice ao pleno funcionamento do seu mecanismo.

## **CAPÍTULO 1 AS NORMAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

### **1.1 A norma jurídica**

Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, “a norma jurídica é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo” . Trata-se de algo que é produzido em nossa mente como resultado que a leitura de um texto provoca <sup>10</sup>. Ou seja, a norma se diferencia do texto escrito do direito positivo, que é o veículo material ou suporte físico, a partir do qual iniciamos um trabalho intelectual para se abstrair sua real significação, representada pela própria norma.

As normas têm incidência sobre os fatos que o sistema jurídico entendeu relevantes. Referidos fatos, colhidos do mundo real, são descritos em enunciados prescritivos e, se ocorridos, desencadeiam o fenômeno da incidência, fazendo com que a norma derrame sobre ele todos os efeitos, determinando, então, uma conduta.

As normas são destituídas de sentido se consideradas isoladamente. Necessitam ser analisadas à luz de outras normas, enquadradas em um gabarito específico, sob um vetor comum. Ganham, assim, força de sentido, em razão do sistema a que pertencem.

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 6.

## 1.2 O sistema jurídico

Para Norberto Bobbio, “sistema é uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem”<sup>11</sup>. Para que se possa falar em uma ordem, segundo esse autor, “é necessário que os entes que a constituam não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si”.

Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>, todo conhecimento humano deve estar respaldado em um sistema de referência. Segundo o professor paulista, quando afirmamos que algo é verdadeiro, é importante que indiquemos o modelo referencial em que se aloja tal proposição, a fim de dar supedâneo e consistência científica ao nosso raciocínio.

O sistema pode ser entendido como um conjunto de elementos dotados de, pelo menos, um vetor comum, que converge tais componentes a um determinado sentido, interpretado por meio de uma linguagem própria.

O sistema jurídico brasileiro, de seu turno, é formado por normas de comportamento, que são dirigidas às condutas humanas, e por normas de estrutura que determinam a forma de construção de outras normas, dirigidas aos legisladores.

Somente as normas válidas compõem nosso sistema do direito positivo. Normas válidas são aquelas que mantêm pertinência com o sistema posto. Ser válida é existir no sistema.

---

<sup>11</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: Editora UnB, 2006, p. 71.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999, p.1-6.

Para se definir o que é pertencer ao sistema, este trabalho se utiliza dos elementos de referência adotados por Tercio Sampaio Ferraz Jr. e Hans Kelsen.

O sistema pode ser entendido, na visão de Tercio Sampaio Ferraz Jr., como ordenamento, e para ele a noção de ordenamento é complexa. Segundo Tercio, “em princípio, um ordenamento é um conjunto de normas... é um conceito operacional que permite a integração das normas num conjunto”. Além disso, “um ordenamento, em relação ao qual a pertinência de uma norma a ele é importante para identificá-la como norma válida, além de ser um conjunto de elementos normativos e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos”<sup>13</sup>.

Portanto, para Tercio, a norma será válida se pertencer a um conjunto de normas, se fizer parte de uma estrutura com a qual tenha identidade, analisados os seus elementos normativos e não normativos devidamente interrelacionados.

Conforme Kelsen, a norma jurídica não é válida porque apresenta um determinado conteúdo, mas porque ela é criada por uma forma forjada na norma fundamental, que é a Constituição, ponto de partida do processo da criação do direito positivo e fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem jurídica<sup>14</sup>.

Assim é que, no sistema brasileiro, as normas inferiores vão encontrando supedâneo de validade nas que lhes são superiores até que se encontre a Constituição, norma fundamental.

---

<sup>13</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, precisão e dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 176.

<sup>14</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Armênio Amado – Editora, 1984, p. 273.

A Constituição é, portanto, a fonte fecunda de todo e qualquer estudo que se procure iniciar nos quadrantes do direito. Ela, ao mesmo tempo em que compõe o ordenamento, conforme citou Tércio, encontra-se no ápice dele, servindo como norma fundamental, na designação Kelseniana, para dar validade a todas as normas que fazem parte do ordenamento jurídico brasileiro.

A Carta Constitucional pátria estabelece seus princípios fundantes e fixa regras de estrutura, entre elas, as normas de competência e de incompetência (imunidades), as quais no direito tributário brasileiro, ganham papel fundamental a lhe dar legitimidade. Passemos, então, a analisar essas noções nos tópicos seguintes e a entender por que elas são importantes na composição do sistema tributário brasileiro.

### 1.3 Os princípios

É didática a definição de princípio que nos dá Roque Antonio Carrazza. Sob seu entendimento<sup>15</sup>:

“Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ela se conectam.”

Para Geraldo Ataliba, os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e, obrigatoriamente, perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 31.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 34.

A doutrina faz distinção entre regra e princípio; todavia, reconhece que não é tarefa fácil atingir tal diferenciação. Assim, cada autor estabelece critérios por meio dos quais esse objetivo pode ser alcançado.

Canotilho<sup>17</sup> já anotava a complexidade de se distinguir regras e princípios. Ele sugeriu critérios para tal tarefa, como:

- a) “grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida;
- b) grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador?, do juiz?) enquanto as regras são suscetíveis de aplicação directa;
- c) caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direitos: os princípios são normas de natureza ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (por exemplo, princípios constitucionais) ou de sua importância estruturante dentro do sistema jurídico;
- d) proximidade da idéia de direito: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça ou na idéia de direito; as regras podem ser normas vinculantes com conteúdo meramente funcional”. (Grifo não do autor)

Para Humberto Ávila<sup>18</sup>, entre outros critérios por ele comentados, as regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que elas abrangem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não gerando, dessa forma, uma solução específica. Já as regras (colocadas pelo autor como sinônimo de normas) são preliminarmente decisivas e abarcantes, tendo a pretensão de gerar uma solução específica para o conflito, pretendendo abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão.

---

<sup>17</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 172.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 68.

Já Paulo de Barros Carvalho entende os princípios como normas de estrutura que possuem uma carga axiológica maior do que aquela adstrita às normas. São normas impregnadas de valor, gozando, portanto, de posição privilegiada em relação às demais normas. Esse autor toma o princípio a partir de quatro usos <sup>19</sup>:

- a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo;
- b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;
- c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentes das estruturas normativas;
- d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém sem levar em conta a estrutura da norma.

Tendo em vista o acima exposto, entendemos que os princípios são normas que contêm carga valorativa maior que as demais. Por isso mesmo, estão em patamar superior e servem de vetor e referência para a produção de todas as regras que, direta ou indiretamente, estão ligadas e subordinadas a seu comando. Os princípios necessitam de complementação pela normatividade inferior, que lhe confirmem um grau de abstração maior em relação às demais normas, conforme se refere Celso Ribeiro Bastos quando trata do mesmo tema<sup>20</sup>. Nos moldes do pensamento do autor, o princípio jurídico não vive isoladamente dentro dos quadrantes do direito. Muito ao contrário, é imperioso que esteja relacionado com outros princípios e normas que lhe dão equilíbrio e reafirmam sua importância. Com isso, torna-se coerente e coeso nosso ordenamento jurídico.

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.104.

<sup>20</sup>BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 138.

Embora, na lição de Roque Carrazza, possamos encontrar os princípios em todos os escalões da pirâmide jurídica, entende-se que, por decorrência de todas as definições percorridas alhures, os princípios maiores do nosso sistema jurídico estão todos plasmados explícita ou implicitamente na Constituição. Por meio deles o povo brasileiro deixou expresso quais são os valores que devem orientar a produção de outras normas dentro do nosso sistema jurídico, dando-lhes fundamento de validade.

As noções de princípio serão de suma importância para esta dissertação e deverão ser levadas em consideração no Capítulo 3. Nele se pretende examinar se o conteúdo do §12, do art. 195, da Constituição, representa uma regra ou um verdadeiro princípio constitucional que deverá nortear a produção de todas as regras disciplinadoras do regime de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Nesse passo, é importante verificar, qual é a norma constitucional que dá fundamento de validade para a produção das normas de incidência das contribuições antes citadas, a fim de dar pertinência ao sistema. É disso que trataremos no tópico subsequente.

#### **1.4 O sistema constitucional brasileiro – as normas de competência tributária**

Conforme o art. 1º da Constituição, o Brasil é uma república federativa, formada pela união indissociável dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, constituindo um Estado Democrático de Direito.

República, segundo definição de Geraldo Ataliba, “é o regime político em que os exercentes das funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”<sup>21</sup>. Ainda segundo esse mesmo autor, a república é a expressão concreta do Estado de Direito que a cidadania brasileira quis criar ao modelar suas instituições. São suas as seguintes palavras:

“... A partir da consciência cívica da titularidade da *res publica* e da convicção da igualdade fundamental entre todos os cidadãos, estruturou-se o Estado brasileiro na base da idéia de que o governo seria sujeito à lei e esta haveria de emanar do órgão da representação popular”.

Para Celso Ribeiro Bastos<sup>22</sup>, a federação é a forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, preservando a autonomia dos entes políticos que a compõem, com descentralização político-administrativa e autonomia financeira.

A república, a federação e o Estado de Direito são exatamente os princípios vetores e emanantes de todo o direito constitucional tributário.

O legislador constitucional inseriu, com minúcias, todo o fundamento do direito tributário brasileiro em nossa Carta Maior, a partir do qual se espraiam as normas infraconstitucionais que nele encontram fundamento de validade. A matéria foi formalmente inserida no Título VI, dividida em três partes distintas:

- a) Os princípios gerais e as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- b) A repartição das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com a descrição dos tributos que cabem a cada um desses entes tributantes;
- c) A repartição das receitas tributárias.

---

<sup>21</sup>ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 13.

<sup>22</sup>BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 145.

Tem pertinência com essa repartição o Capítulo II (arts. 163 ao 169), que trata das finanças públicas, incluindo os orçamentos, matéria de integração total ao direito constitucional tributário, principalmente em relação aos tributos com finalidade constitucional específica para o produto de sua arrecadação, como ocorre com as contribuições a que alude os arts. 149 e 195, da Constituição.

Entre os parâmetros e elementos determinantes do sistema tributário constitucional brasileiro, é de interesse colocar foco, inicialmente, nas regras de competência, posto que conferem aos entes tributantes o poder de instituir tributos.

Segundo Canotilho, as regras de competência são “aquelas nas quais se reconhecem certas atribuições a determinados órgãos constitucionais ou são estabelecidas esferas de competência entre os vários órgãos constitucionais<sup>23</sup>”.

E por que tais regras são importantes no estudo do sistema constitucional tributário?

Porque, conforme leciona Roque Carrazza<sup>24</sup>, a Constituição não cria tributos, mas, sim, estabelece a competência tributária para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios venham a instituí-los. Esse autor define competência tributária como a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, e, também, para aumentá-los, diminuí-los, isentá-los ou remi-los, anistiá-los, ou até não tributá-los, se o ente político deixar de exercer sua competência conferida.

A competência tributária é privativa, ou seja, apenas ao ente político especificamente designado pela Constituição é dado o poder de instituir os tributos exaustiva

---

<sup>23</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p.65

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 449 e 456.

e taxativamente designados na Carta Maior, sempre por meio de lei ordinária, por força do princípio da legalidade.

A Constituição aponta a hipótese de incidência possível de cada tributo, a autoridade competente para instituí-lo, obedecendo a uma classificação por ela definida. Afirmo Humberto Ávila que a Constituição brasileira e a rigidez de seu sistema tributário não atribuem poder de tributar por meio de princípios, mas por meio de regras atributivas de competência com previsão de aspectos materiais, ao contrário de muitas outras constituições, como a Lei Fundamental alemã que, por meio de seus sistemas historicamente abertos, apenas indicou, ao lado de princípios e de instituições, espécies tributárias sem a predeterminação de seus aspectos materiais<sup>25</sup>.

Os entes públicos – a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios - no exercício de sua competência constitucional, e por força do princípio expresso na Carta Maior que é o federalismo<sup>26</sup>, instituem tributos, os quais, segundo o art. 145, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Conforme art. 153, da Constituição, a competência da União é exercida pelo poder de instituir o I.I. e o I.E., o IR, o IPI, o IOF, o ITR e o IGF<sup>27</sup>. A Constituição ainda confere à União a competência para instituir empréstimos compulsórios, impostos extraordinários, bem como para criar as contribuições identificadas pelo art.149. Cabe destaque, por fim, a competência residual da União, estabelecida no art. 154, por meio da

---

<sup>25</sup>ÁVILA, Humberto. “Contribuição Social sobre Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

<sup>26</sup> Conforme disposto no art. 1º da Constituição, o Brasil é uma república federativa. O federalismo se traduz pela descentralização política e administrativa dos Estados, que se organizam por suas próprias Constituições, possuem autonomia e instituem tributos para suportar os custos da administração da coisa pública e do bem comum. Sobre esse tema, recomenda-se a leitura da obra “República e Constituição”, de Geraldo Ataliba (São Paulo: Malheiros, 2004).

<sup>27</sup> Recorde-se que a competência para a instituição desse imposto (sobre grandes fortunas) ainda não foi exercida pela União.

qual, este ente tributante, mediante lei complementar, poderá instituir impostos não previstos nos demais dispositivos da Constituição, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Carta Maior.

Aos Estados e ao Distrito Federal competem, por força do art. 155 da Carta Maior, criar o ITCMD, o ICMS, e o IPVA. Também esses entes poderão instituir contribuições para o custeio da previdência de seus servidores, conforme art. 149, §1º, da Constituição.

O art. 156 da Constituição atribui aos Municípios a competência constitucional para instituição do IPTU, do ITBI, do ISS, de contribuições para o custeio da previdência de seus servidores, bem como da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública, conforme art. 149-A<sup>28</sup>.

Com base nesses poderes atribuídos pela Constituição é que a União, os Estados e os Municípios, por meio dos projetos de leis apresentados perante seus respectivos poderes legislativos (câmara federal, assembleias legislativas e câmaras municipais), propõem a instituição dos tributos antes aludidos. Iniciada a obrigatória tramitação formal dos projetos, prevista nos arts. 61 a 69 da Constituição, esses são discutidos e, finalmente, aprovados pelos representantes do povo (deputados e vereadores). A partir da sua publicação, as leis passam a ter validade, vigência e eficácia<sup>29</sup>, obrigando qualquer indivíduo a recolher certa quantia de dinheiro ao Estado sempre que praticar, no mundo real, um determinado fato definido na hipótese de incidência da Lei como ensejador da obrigação de pagar um tributo.

---

<sup>28</sup> Conforme já se comentou anteriormente, o Distrito Federal tem competência concorrente com o Município para instituir essa contribuição.

<sup>29</sup> Definimos validade como a relação de pertinência da norma com o sistema; vigência, como a capacidade da norma para disciplinar e regular condutas; e eficácia, como a produção de efeitos da norma.

Portanto, tendo em vista a força cogente da obrigação tributária, que pode recair sobre qualquer cidadão brasileiro em virtude da lei, retirando legitimamente parte de seu patrimônio pessoal que passa a pertencer aos cofres públicos, é de todo relevante que o contribuinte entenda, de forma segura, até onde vai a competência dos entes tributantes para instituir tributos. Além disso, é importante averiguar se, no exercício da tarefa legislativa de criar tributos, o legislador ordinário recebeu do legislador constituinte poderes amplos para criar leis instituidoras de tributos, sem quaisquer limites, ou se, pelo contrário, o processo de criação de tributos encontra óbices no sistema constitucional.

Das figuras tributárias previstas na Constituição, as que terão todo o interesse desta dissertação serão as contribuições, estampadas no art. 149, o qual atribui à União a competência exclusiva para instituí-las<sup>30</sup>, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III e 150, I a III, e sem prejuízo do previsto no art. 195,”

As contribuições a que alude o art. 195, da Constituição, são as denominadas contribuições sociais, também de competência exclusiva da União, destinadas ao custeio das ações da seguridade social<sup>31</sup>. Segundo reza o dispositivo citado, em sua redação atual, 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 entre outras<sup>32</sup>, das contribuições sociais devidas pelo empregador, pela empresa e pela entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

---

<sup>30</sup> Conforme §1º, do art. 149, da Constituição, os Estados, Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituir contribuições para custeio do regime previdenciário de seus servidores. Os Municípios poderão, ainda, instituir a contribuição para Custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 149-A, introduzido pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002.

<sup>31</sup> Nos moldes do art. 194, da Constituição, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Políticos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

<sup>32</sup> O art. 195 também prevê contribuições devidas pelos trabalhadores e sobre a receita de concursos e prognósticos.

- 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, modalidade na qual se enquadram as chamadas contribuições previdenciárias, devidas ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) (Lei nº 8212/91);
- b) receita ou faturamento, modalidade na qual se enquadram-se as contribuições não cumulativas ao PIS e a COFINS;
- c) o lucro, modalidade na qual se enquadra a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7689/88;
- d) o importador de bens e serviços do exterior, modalidade na qual se enquadram as contribuições instituídas pela Lei nº 10865/2004 e denominadas PIS-Importação e COFINS-Importação.

Depois das considerações teóricas em que se abordou o conceito de norma, regras, sistema e princípios, e de posse desses conhecimentos teóricos, é possível colocar todas as luzes sobre o tema principal das contribuições. Antes, porém, para bem centrar a importância das contribuições dentro sistema tributário brasileiro, vamos tecer uma breve retrospectiva da evolução constitucional e legislativa dessas espécies tributárias, para, em seguida, adentrarmos nas discussões jurídicas que pretendemos sustentar sobre a contribuição ao PIS e sobre a COFINS.

## **CAPÍTULO 2 HISTÓRICO**

### **2.1 As contribuições nas constituições anteriores**

A Constituição de 1824 é conhecida como a carta do Império. O Governo era monárquico, hereditário, constitucional, e representativo. Ela nada tratava sobre contribuições.

Com a edição da Constituição de 1891, a nação brasileira adota como forma de governo, sob o regime representativo, a república federativa, pela união perpétua e indissolúvel de suas antigas províncias, nos Estados Unidos do Brasil. Foi a primeira carta a prever, expressamente, a possibilidade, em seu artigo 9º, de os Estados decretarem contribuições concernentes a seus correios e telégrafos.

A Constituição de 1934 instituiu os fundamentos das ações previdenciárias e assistenciais no Brasil, visando melhorar as condições laborais, ampliar a assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego. Tais ações seriam custeadas, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e em casos de acidentes de trabalho ou de morte (art. 121, § 1º, letra “h”).

Por sua vez, a Constituição de 1937 marcou a implantação do regime autoritário no País, chamado Estado Novo, omitindo-se quanto à garantia de assistência previdenciária, de sorte que as contribuições somente vieram a ser tratadas novamente com a Carta Constitucional de 1946. Essa constituição, com inspiração democrática, trouxe a

matéria previdenciária para o arcabouço constitucional, prevendo que a legislação do trabalho e a da previdência social deveriam obedecer ao seguinte preceito: “previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte”. Estabeleceu, ainda, a obrigatoriedade da instituição do seguro pelo empregador contra os acidentes do trabalho (art. 157, incisos XVI e XVII). A Carta de 1946 tratou também da associação profissional ou sindical, conferindo ao sindicato regularmente reconhecido pelo Estado, o direito de representação legal de seus associados.

A Constituição de 1967, institucionalizou o regime militar e foi promulgada após a Emenda Constitucional nº 18/65, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, e dispôs amplamente sobre os direitos do trabalhador, mediante a determinação da obrigatoriedade da instituição do seguro pelo empregador contra os acidentes do trabalho, tratando da previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para o seguro-desemprego, proteção da maternidade e a doença, velhice, invalidez e morte (art. 158, XVI).

De seu turno, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, conferiu expressamente à União a competência exclusiva para instituir contribuições tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

Como se vê do quadro histórico retro, as contribuições foram sendo gradativamente tratadas em nível constitucional, muito em função do momento político-econômico dentro do qual se encontrava o País quando da promulgação de cada uma dos diplomas antes comentados. A atual Constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988, dispõe amplamente sobre esse tema, primeiramente, discriminando, no seu art. 149, como vimos linhas atrás, as contribuições cuja instituição é de competência da exclusiva da União, bem como tratando a seguridade social como o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, constituída de forma tripartite: saúde, previdência e assistência social. O art. 195 prevê todas as fontes de financiamento da seguridade social, permitindo a instituição de outras, desde que veiculadas por lei complementar.

## **2.2 As contribuições e as normas infra-constitucionais**

No âmbito infra-constitucional, pode-se dizer que o ponto de partida, no Brasil, da instituição de um sistema de custeio da previdência foi o Decreto nº 4682, de 24 de janeiro de 1923, que criou, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no País, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Das caixas de aposentadorias, surgiram os institutos de aposentadorias e pensões, até que, em 5 de setembro de 1960, foi publicada a Lei nº 3807, que instituiu a Lei Orgânica da Previdência Social.

O sistema previdenciário no Brasil continuou a receber tratamento legislativo, o qual foi aprimorado após a Constituição de 1988, com a edição da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, a qual dispôs sobre a organização da Seguridade Social, instituindo seu Plano de Custeio, cujas normas têm vigência até a presente data, com várias alterações. Por outro lado, a Lei nº 8213, publicada em 25 de julho de 1991, legislou sobre os planos de

benefícios da previdência social, as finalidades e os princípios básicos da previdência social, o cálculo do valor dos benefícios, aposentadoria e auxílios; a contagem de tempo de serviço; entre outras disposições.

Não obstante as normas sobre seguridade e previdência social tratadas de maneira geral, pela legislação antes citada, a contribuição ao PIS e a COFINS sempre tiveram regramento específico dentro do nosso ordenamento, com a designação de sua fonte de custeio e indicação da finalidade do produto de sua arrecadação, conforme se detalha a seguir.

### **2.3 Evolução histórico-legislativa das contribuições ao PIS e da COFINS**

O PIS foi instituído originalmente pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O programa foi executado mediante um fundo de participação, constituído com depósitos efetuados pelas empresas, representados por duas parcelas de contribuição: a primeira, pela dedução do Imposto de Renda devido e a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.

Pretendendo ampliar a base de cálculo dessa contribuição, foram editados os Decretos-Leis nºs 2445, de 29 de julho de 1988 e 2449, de 21 de julho de 1988, os quais determinaram a tributação, com recursos próprios das empresas, fundados na receita operacional bruta das pessoas jurídicas, à alíquota de 0,65%. Esses decretos foram

posteriormente julgados inconstitucionais pelo STF<sup>33</sup>, o que resultou na edição da Resolução do Senado Federal nº 49, de 9 de outubro de 1995, suspendendo os efeitos dos diplomas antes citados. Com essa suspensão, voltaram a ser aplicadas as regras de incidência do PIS previstas na Lei Complementar nº 7/70. Tal situação produziu efeitos até a edição da Medida Provisória nº 1212, de 28 de novembro de 1995, a qual reintroduziu a tributação do PIS com base no faturamento do mês, posteriormente convertida na Lei nº 9715, de 25 de novembro de 1998.

A Lei nº 9718/98, em 28 de novembro de 1998, estabeleceu a uniformização da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, ao determinar seu cálculo com base no faturamento, correspondendo à receita bruta da pessoa jurídica, representada por todas as receitas por ela auferidas. Esse alargamento da base de cálculo, de faturamento para o total das receitas, foi posteriormente julgado inconstitucional pelo STF<sup>34</sup>.

A partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10637, de 30 de dezembro de 2002, foi instituído o chamado “regime não cumulativo” da contribuição ao PIS, com efeitos a partir de dezembro de 2002.

Por outro lado, depois do Finsocial, criado pelo Decreto-lei nº 1940, de 26 de maio de 1982, foi instituída a COFINS, pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nos termos do inciso I, do art. 195, da Constituição, devida pelas pessoas jurídicas e destinadas, exclusivamente, aos custeio de despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. A contribuição era de 2%, incidindo sobre o faturamento mensal, considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Referida lei complementar foi declarada constitucional pelo

---

<sup>33</sup> BRASIL. STF. RE nº 148754/RJ, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso. Rel. para o ac. Ministro Francisco Rezek, j. 24.6.93, DJ de 4.03.2004. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev.2008.

<sup>34</sup> Vide comentários na Introdução desta dissertação e na NR nº 3.

STF em ação declaratória de constitucionalidade (ADC)<sup>35</sup>.

A Lei nº 9718/98, antes comentada, introduziu nova sistemática de incidência da COFINS e do PIS, fazendo-as incidir sobre o faturamento correspondente à receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A partir da edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de novembro de 2003, convertida na Lei nº 10833, de 29 de dezembro de 2003, foi instituído o chamado regime não cumulativo da COFINS, com efeitos a partir de fevereiro de 2004.

## **2.4 A contribuição ao PIS e a COFINS na Constituição de 1988**

Como antes se mencionou, a COFINS é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, conforme disposto na própria Lei Complementar nº 70/91, tendo como fundamento de validade o art. 195, I, “b” da Constituição.

A sede constitucional do PIS, criado pela Lei Complementar nº 7/70, repousa no art. 239, da Carta Magna, que trata da contribuição devida pelas empresas em geral, e no art. 72, inciso V, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT<sup>36</sup>, dispendo sobre as contribuições devidas pelas instituições financeiras referidas no art. 22, §1º, da Lei nº 8212/91 (art. 72, dos ADCT). Em razão disso, há posição doutrinária que proclama que o

---

<sup>35</sup> BRASIL. STF.ADC nº 1/DF, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 1.12.93, DJ de 16.06.1995. Disponível em <<http://www.stf.org.br>>. Acesso em 13 fev.2008.

<sup>36</sup> Comente-se que o art. 72 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) foi inserto pela EC de Revisão nº 01/94, a qual criou o Fundo Social de Emergência, prorrogado pelas Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, regulamentado por diversas Medidas Provisórias. O citado art. 72 previu que as instituições financeiras e entidades equiparadas, nos termos do § 1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, passariam a recolher a contribuição para o PIS à alíquota de 0,75%, calculada sobre a sua receita bruta operacional, conforme definida na legislação do IR.

PIS não representaria uma contribuição para a seguridade social e que nenhuma das disposições previstas no art. 195 da Constituição seria a esse tributo aplicável<sup>37</sup>. Entretanto, com o devido acatamento da abalizada doutrina que defende essa posição, estamos com Marco Aurélio Greco<sup>38</sup>, que entende que a contribuição ao PIS também é destinada ao custeio da seguridade social, incidindo sobre a receita, conforme art. 195, inciso I, “b”. O art. 239 teve por objeto recepcionar as normas da Lei Complementar n° 7/70 e estabelecer uma finalidade específica para o produto de sua arrecadação. Isso não retira do PIS sua característica de contribuição social, pois seus objetivos podem ser enquadrados no âmbito das ações genéricas da previdência social, previstas no art. 201, III, da Constituição, as quais, entre outras, estão voltadas à proteção ao trabalhador em situação de desemprego (seguro-desemprego)<sup>39</sup>. Ademais, a Lei n° 10637/2002, instituidora do regime não cumulativo, foi publicada sob o pálio da Constituição de 1988 adequando sua fonte de financiamento – receitas das pessoas jurídicas – aos ditames do art. 195, I, “b”. Outras considerações sobre a natureza jurídica dessa contribuição, à luz da Constituição, escapam ao âmbito de abrangência do presente estudo.

---

<sup>37</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003. 4ª Edição. p. 247.

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAUSEN, Leandro (Coord.); SOUZA, Fátima Fernandes R. de (colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e na COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p. 101-122, 2004.

<sup>39</sup> O Ministro Carlos Velloso, em seu voto proferido no RE 138.284-8/CE (BRASIL. STF. RE 138.284-8/CE. Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j em 1.07.1992, DJ de 28.08.1992. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> >. Acesso em 13 fev. 2008.) entendeu que a contribuição ao PIS caracteriza-se como uma contribuição para a seguridade social.

## **CAPÍTULO 3 A NATUREZA JURÍDICA DO DISPOSTO NO §12, DO ART. 195, DA CONSTITUIÇÃO**

### **3.1 A não-cumulatividade como técnica ou princípio**

Abordamos linhas atrás a distinção entre normas e princípios, destacando que estes possuem estatura superior àquelas, na medida em que deles emana o norte balizador da incidência das normas. Desse estudo inicial, é possível verificar se o conteúdo de significação extraído da redação do § 12, do artigo 195, da Constituição, na redação conferida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, deve ser tomado como regra ou princípio constitucional. É o que passamos a verificar.

Esse dispositivo tem a seguinte dicção:

“§ 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.”

Esclareça-se que o inciso I, letra “b”, do artigo 195, da Carta Constitucional, acima referido, trata das contribuições incidentes sobre a receita ou sobre o faturamento (PIS e COFINS) e o inciso IV, do mesmo artigo, aponta para as contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços do exterior.

E a questão se põe: o referido dispositivo é uma regra ou um princípio constitucional? Qual o exato alcance dessa norma constitucional quanto à sua produção de efeitos?

Hugo de Brito Machado, com muita propriedade, sustenta que a não-cumulatividade pode ser vista como princípio e, também, como técnica. É princípio quando enunciada de forma genérica, como está na Carta Maior, no que tange ao IPI (art. 153, § 3º, II) e ao ICMS (art. 155, § 2º, I). Em tais enunciados, segundo esse autor, embora já esteja definido o que se deve entender por não-cumulatividade, não se estabelece a técnica. Tem-se, simplesmente, o princípio. A técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se realiza ou se efetiva o princípio<sup>40</sup>.

De fato, a não-cumulatividade está erigida como princípio incontestável regente da incidência do ICMS e do IPI. Todavia, diferentemente do autor antes citado, entendemos que os referidos dispositivos apresentam não apenas o princípio, mas também a técnica não cumulativa a ser empregada. A sistemática constitucional, nesse caso atribuída, determina que se compense o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria, à prestação de serviço ou de industrialização, com o montante dos respectivos impostos cobrados nas anteriores. Como já foi visto, o princípio acima não preceitua somente que a incidência do ICMS e do IPI será não cumulativa, como também define o critério como essa não-cumulatividade será operada. Sua técnica prevê que, em toda e qualquer operação de circulação ou prestação, é direito do contribuinte abater os impostos devidos nas operações que praticar, daqueles cobrados nas etapas anteriores do ciclo de circulação da mercadoria. A técnica, portanto, é de direito de abatimento.

O direito de crédito, na forma consignada na Carta Maior para os impostos aludidos, é inquestionável. As exceções a essa regra são apenas aquelas prescritas na própria

---

<sup>40</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Virtude e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **O Princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, , p.68-104, 2004.

Constituição para o ICMS (se a operação for isenta ou objeto de não-incidência - artigo 155, § 2º, II), não havendo qualquer limite em relação ao IPI. Portanto, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI deve ser entendida, expressamente, dentro da sistemática inserida na Carta Maior. Não há outro critério que possa ser utilizado. Nada cabe ao legislador ordinário inovar neste aspecto. Em razão disso, Roque Carrazza afirma que: “nem lei, nem atos administrativos podem livremente disciplinar esse instituto”<sup>41</sup>, acrescentando, ainda, que a “cumulatividade” do ICMS é vedada expressamente pela Constituição e que o mecanismo de deduções do art. 155 supracitado é diretriz constitucional pela qual surge o ICMS “não cumulativo”.

Relativamente às contribuições, constata-se que, diferentemente do ICMS e do IPI, a regra geral de incidência para essas figuras tributárias é a da cumulatividade; a exceção será a não-cumulatividade. Isto porque, a EC nº 42/2003, que introduziu o §12, do art. 195, da CF/88, determinou que as contribuições serão não cumulativas apenas para alguns setores econômicos designados por lei ordinária. Para todos os demais casos não colhidos por aquela lei, a cumulatividade se fará sentir.

Não obstante, entendemos que, apontando o legislador ordinário quais serão os setores da atividade a serem abarcados pela não-cumulatividade, para esses o novo regime prevalecerá e não poderá ser elidido, por força do disposto no §12, do art. 195. Em razão dessa premissa, e analisando alguns critérios apontados pelos doutrinadores citados, podemos considerar que o § 12 do artigo 195 da Carta Maior exprime um princípio para aqueles contribuintes inseridos nos setores da economia que a lei ordinária determinar, se verificarmos que:

---

<sup>41</sup>CARRAZZA, Roque. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 257.

- contém um grau de abstração maior, pois é genérico e não abrangente, necessitando ser complementado, conforme indica o próprio dispositivo, ao determinar que a lei ordinária deve dar os contornos da não-cumulatividade para alguns setores da atividade econômica;
- estabelece uma diretriz valorativa à norma, a qual deverá ser atingida por meio de lei ordinária, impondo a ela limites objetivos;
- depende de lei ordinária para ser aplicado.

Além disso, utilizando-se a noção de princípio adotada por Paulo de Barros Carvalho, a não-cumulatividade constitucional das contribuições impõe um limite objetivo ao legislador ordinário, quando cumpre a tarefa de definir os setores da atividade econômica que estarão submetidos ao novo regime.

Dessa opinião comungam Julio Maria de Oliveira e Carolina Romanini Miguel<sup>42</sup>, quando comentam o § 12, do art. 195:

“ .... o poder constituinte derivado elevou ao grau de princípio essa forma de tributação, já introduzida pelas leis instituidoras do regime não cumulativo do PIS/COFINS, limitando a competência tributária conferida à União para exigir essas contribuições sociais. O dispositivo constitucional tornou obrigatória a observância do princípio da não-cumulatividade pelo legislador, permitindo que este apenas eleja os setores de atividade econômica sujeitos a tais regras.”

Helena Taveira Torres, de seu turno, entende que se trata de verdadeira cláusula pétrea a nova determinação constitucional para que as contribuições sejam não cumulativas em relação a alguns setores da atividade econômica. São suas as seguintes palavras:

---

<sup>42</sup> OLIVEIRA, Julio Maria. MIGUEL, Romanini Carolina. Conteúdo Jurídico do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade Aplicável às Contribuições sociais para o PIS/COFINS. In: FISCHER, Octávio Campos(coord.), MAGALHÃES, Marcelo (coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 412-436, 2005,.

“ Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, agregaram-se ao art. 195 os §§ 12 e 13, elevando o regime geral da não-cumulatividade à condição de “ direito constitucional à não-cumulatividade nas contribuições que tenham como fato gerador e base de cálculo *receita ou faturamento*” ; aplicando-se, inclusive, na hipótese de eventual substituição da contribuição sobre folha de salários, desde que a substitutiva mantenha os mesmos pressupostos<sup>43</sup>”.

Com efeito, a despeito da conclusão anterior, quanto ao caráter principiológico do §12, do art. 195, ou quanto à sua condição de direito irretocável do contribuinte, não há nele - tal como ocorre com o ICMS e o IPI - uma definição constitucional da sistemática em que deve se dar a não-cumulatividade das contribuições sociais, ou seja, o dispositivo prevê a não-cumulatividade como princípio, mas não aponta a técnica a ser empregada, a qual ficou a cargo de uma lei ordinária por força do disposto no próprio dispositivo constitucional.

Nesse ponto, discordamos da posição adotada por Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho para quem:

“ Com temperamentos o que acima está dito (acerca do princípio da não-cumulatividade) aplica-se ao PIS/COFINS por interpretação sistêmica. O padrão constitucional, salvo melhor juízo, até agora não contestado na doutrina pátria, estende-se às aludidas contribuições. Ademais a Emenda Constitucional nº 42 atribuiu ao PIS/COFINS caráter não cumulativo, delegando ao legislador ordinário apenas a definição das atividades sujeitas ao princípio da não-cumulatividade segundo os padrões constitucionais vigentes<sup>44</sup>.”

Contrariamente ao que entendem esses autores, pensamos não ser possível emprestar, por interpretação sistêmica ou analógica, a descrição da técnica não cumulativa definida constitucionalmente para o IPI e o ICMS e empregá-la para tratar do regime das contribuições. Em primeiro lugar, não estamos diante de espécies tributárias semelhantes em seus fatos imponíveis. Os impostos aludidos incidem sobre a circulação de bens e

---

<sup>43</sup> TORRES, Heleno Taveira. Monofasia e Não-Cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS no Setor de Petróleo: refinarias. In: PAULSEN, Leandro (coord.); RODRIGUES DE SOUZA (colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p. 25-50, 2004..

<sup>44</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu Machado. PIS/Cofins: Direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 143-154, abr. 2005.

serviços, ao passo que as contribuições oneram as receitas auferidas pelos contribuintes, <sup>45</sup>.

Além disso, a descrição de uma técnica de aplicação da não-cumulatividade, em face da sua especificidade, não deveria compor o conjunto de normas ou princípios constitucionais.

Entretanto, o legislador constitucional assim decidiu fazê-lo em relação ao IPI e ao ICMS, visando oferecer maior proteção ao contribuinte, o que tornou a técnica descrita na Constituição específica e única para esses impostos, não cabendo a aplicação dessa norma para outras figuras tributárias, a não ser que o próprio texto constitucional faça tal remissão, de forma expressa.

No caso das contribuições, não há como o legislador ordinário atender o comando do §12, do art. 195, e descrever os setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, sem estabelecer como o regime se operará. Conforme veremos nos próximos capítulos, várias são as formas possíveis para alcançar tal intento, devendo ser buscada aquela que melhor se amolde aos elementos de incidência dos tributos que serão não cumulativos por disposição constitucional.

Em consequência, o exercício do direito ao crédito do PIS e da COFINS, sob a égide do sistema não cumulativo, é de índole legal, não emerge, pois, da Constituição. O que se extrai do conteúdo textual do § 12, do art. 195, sob foco, pode ser reconhecido como um princípio, mas depende de uma lei ordinária que o regule. Qual seria, então, sua eficácia<sup>46</sup> no plano constitucional?

---

<sup>45</sup> Nesse ponto vale lembrar as palavras de Carlos Maximiliano para quem “ a analogia lança mão do conjunto de normas disciplinadoras de um instituto que tenha pontos fundamentais de contato com aquele que os textos positivos deixaram de contemplar”. Vide: MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 210.

<sup>46</sup> A expressão “eficácia” aqui empregada refere-se à eficácia no sentido técnico, ou seja, tem a ver com uma aptidão para produzir efeitos, em diferentes graus em face de suas funções eficacionais. Vide: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. In: **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Precisão, Dominação**”, 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.200-201

### **3.2 Os efeitos produzidos pelo conteúdo de significação do § 12, do art. 195**

Para o enfrentamento da questão da classificação da norma constitucional quanto à sua eficácia, entre os critérios doutrinários de que se pode lançar mão<sup>47</sup>, adotaremos aquele preconizado por José Afonso da Silva.

José Afonso teoriza a tríplice classificação das normas constitucionais tributárias, alertando, entretanto, que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando, sempre uma inovação na ordem jurídica pré-existente... O que se admite é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos pretendidos pelo constituinte, enquanto não se emitir uma normação jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida<sup>48</sup>”. Assim, segundo esse autor, temos:

a) Normas constitucionais de eficácia plena: produzem todos os efeitos requeridos ou possui potencialidade suficiente para tanto. Todos os objetivos buscados pelo constituinte foram alcançados, incidindo imediatamente.

b) Normas constitucionais de eficácia contida: incidem imediatamente como as primeiras, contudo, demandam meios para manter seus efeitos dentro de um limite, dada certa circunstância.

c) Normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida: não produzem efeitos com a simples entrada em vigor. O constituinte, por qualquer motivo, nada estabeleceu sobre a matéria, deixando a tarefa ao legislador ordinário. Sua aplicabilidade é mediata e reduzida e, para essas normas é necessária normatividade ulterior.”

As normas de eficácia limitada ainda se subdividem em declaratórias de princípios institutivos ou organizativos e declaratórias de princípio programático. As primeiras caracterizam-se por indicar uma legislação futura que lhes dê aplicação, ou deixando ao poder

---

<sup>47</sup> Vide: DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. São Paulo: Saraiva, 2003.

<sup>48</sup> SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.123-124.

discricionário do legislador definir seus contornos., geralmente tratando sobre a criação ou a organização de órgãos ou estruturas funcionais, ou ainda, deixando ao legislador aspectos secundários apenas a tratar. As normas declaratórias de princípio programático são “aquelas através das quais o constituinte, em vez de regular, direta ou indiretamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios a serem cumpridos pelos órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos) como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado”<sup>49</sup>.

Outras classificações formuladas por José Afonso não serão abordadas, por não trazerem maior relevância ao tema ora tratado.

De posse desses critérios de qualificação, pode-se concluir que a norma contida no § 12, do art. 195, da Constituição situa-se no conceito de norma de eficácia limitada ou reduzida de princípio institutivo, pois cabe a uma legislação futura completar sua operacionalidade. A não-cumulatividade nela referida não possui eficácia imediata como ocorre com o ICMS e o IPI. A Emenda Constitucional nº 42/2003, no caso, apenas incumbiu ao legislador ordinário sua executoriedade, estabelecendo as atividades econômicas sobre as quais o regime se aplicará e, por consequência a técnica de aplicação do regime não cumulativo para as contribuições sociais.

A partir deste ponto, examinaremos, nos capítulos seguintes, quais são as técnicas juridicamente válidas para se evitar a cumulatividade de um tributo e qual foi a adotada pelo legislador ordinário em relação às contribuições.

---

<sup>49</sup> SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.138.

## **CAPÍTULO 4 A DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “NÃO - CUMULATIVIDADE”**

### **4.1 Histórico**

A idéia de cumulatividade ou não-cumulatividade sempre foi ínsita à técnica de incidência dos tributos sobre vendas. É Alcides Jorge Costa<sup>50</sup> quem nos apresenta preciosos ensinamentos sobre essa questão. Em estudo lapidar sobre o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), remontou toda a história da tributação sobre vendas, no Brasil e no mundo, ensinando sua primeira e básica subdivisão em impostos:

- a) multifásicos cumulativos: cobrados em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa, desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subseqüentes;
- b) monofásicos: cobrados apenas uma vez, seja do produtor, seja do atacadista, seja do varejista, em um só ponto do processo de produção e circulação;
- c) sobre o valor acrescido: cobrado em cada transação, desde a produção até a entrega ao consumidor. O imposto recai em cada transação apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor. É a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para emprego no processo de produção.

---

<sup>50</sup>COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 5-6.

Vale lembrar que até a implementação da Emenda Constitucional nº 18/65, que alterou o sistema tributário nacional, incidia no Brasil o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Esse tributo era do tipo plurifásico e cumulativo, dado que gravava as vendas realizadas em cada uma das etapas do processo econômico e sua alíquota era aplicada sempre sobre o valor total da operação de venda ou do preço da mercadoria, sem deduções ou abatimentos.

Essa forma de incidência “em cascata”, além de provocar óbvio acúmulo de tributo inflando os preços dos produtos, causava, ainda, outros efeitos perversos na economia. O principal deles foi retratado por Alcides Jorge Costa, qual seja, a verticalização das empresas, ocorrida naquela época na cidade de Santos. Como as vendas de café eram realizadas várias vezes nessa praça, a incidência do IVC em cada uma delas causava ônus insuportável, inviabilizando os negócios, o que provocou a edição de lei especial que concedeu isenção do imposto para algumas operações internas realizadas com esse produto. Segundo o autor, “as grandes empresas não eram afetadas pelo problema porque adquiriam o café diretamente dos produtores e o exportavam, ficando sujeitas apenas a duas incidências, na compra e na exportação”<sup>51</sup>. Alcides rememora, ainda, que o imposto de vendas multifásico também possuía o defeito de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores – contribuintes que, de fato, arcam com todo o imposto – pois, muitos produtos tidos como essenciais para o consumo, possuíam um ciclo mais longo de produção, gerando uma carga tributária maior do que aqueles de ciclo mais curto, muitas vezes não essenciais.”<sup>52</sup>.

Estas e outras razões de ordem econômica levaram o País, à época do IVC, a buscar uma nova diretriz de política fiscal. Nos moldes do que historia Bernardo Ribeiro de

---

<sup>51</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 8.

<sup>52</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 8

Moraes: “a reforma tributária que já se vislumbrava, apresentava-se como parte de um plano global de ação, fundamentado numa ordem econômica nova. O sistema econômico necessitava ser acompanhado por uma nova ordenação jurídica, principalmente a tributária”<sup>53</sup>. Estudos então produzidos mostravam a necessidade da adoção da técnica da tributação do valor acrescido, como forma de aperfeiçoar o mecanismo de incidência dos tributos sobre venda. Foi assim que, no âmbito da reforma do sistema tributário nacional trazida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de janeiro de 1965, foi introduzido o primeiro imposto sobre vendas do tipo não cumulativo, então denominado de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados, devido por comerciantes, industriais e produtores, fazendo com que o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria pudesse ser abatido do mesmo imposto recolhido na etapa anterior.

Essa possibilidade de abatimento eleita na Emenda Constitucional nº 18/65, constitui uma das formas, entre as várias existentes, de se tributar o valor agregado. Contudo, antes de se abordar cada uma delas, é importante ressaltar que a não-cumulatividade de que se irá tratar é diferente do conceito de repercussão econômica de tributos em geral. Isso porque, conforme lembram Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Ives Gandra da Silva Martins<sup>54</sup>, todos os tributos produzem repercussões econômicas, quer sobre o patrimônio (em se tratando de tributos diretos), quer sobre bens e serviços (onerando-os), sendo o caso de tributação indireta.

A repercussão econômica é explicada por Alfredo Augusto Becker da seguinte forma:

---

<sup>53</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional”. . In: \_\_\_\_\_. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p.25-108, 1978.

<sup>54</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues e Martins; SILVA, Ives Gandra da. Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS, A. In: PAULSEN, Leandro (Coord.); RODRIGUES DE SOUZA (Colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p.11-24, 2004.

“ *Repercussão Econômica do Tributo* - o contribuinte *de jure* ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte *de jure* procurará transferir o ônus econômico do tributo a *outras* pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte *de jure* tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte **de jure** para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.”<sup>55</sup>.

De fato, do ponto de vista econômico, para que se possa buscar eficiência e lucratividade nos negócios praticados, na trajetória sucessiva de movimentação de bens e serviços, o contribuinte de direito procura transferir, de alguma forma, o ônus tributário relacionado a todos os tributos incidentes sobre sua atividade econômica para os partícipes seguintes da cadeia. A forma e a razão de tal transferência são fenômenos que a ciência econômica - e até a sociologia - procuram explicar; mas não possuem conseqüências na área do direito tributário.

O tema aqui tratado se projeta para o campo jurídico a partir do momento em que o legislador torna positivada no ordenamento jurídico a eleição pela técnica da cumulatividade ou da incumulatividade, em relação a determinado tributo de incidência plurifásica, e revela a forma como o mecanismo será implementado ante a ocorrência de sucessivas hipóteses de incidência tributária ao longo das fases do ciclo econômico<sup>56</sup>. A partir daí, é preciso verificar se o legislador ordinário, ao disciplinar o mecanismo, atende, irrestritamente, aos desígnios constitucionais, a fim de não produzir a cumulação rechaçada na Carta Maior.

---

<sup>55</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus. 1998, p. 534.

<sup>56</sup> A hipótese de incidência aqui deve ser entendida, no conceito de Geraldo Ataliba, como a descrição legal de um fato: “é a formação hipotética, prévia e genérica contida na lei de um fato”. Vide: **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 64.

## 4.2 A técnica da não-cumulatividade – a busca da tributação do valor agregado

A técnica da não-cumulatividade pode ser entendida como o instrumento por meio do qual se busca fazer com que carga tributária dos impostos que incidiriam, reiteradamente, nas várias fases da cadeia produtiva de um bem (chamada cadeia plurifásica: produção, comercialização, distribuição e consumo), possa ser mitigada ou eliminada, mediante tributação, apenas do valor agregado ao produto pelos partícipes desse ciclo. O objetivo maior do processo é a obtenção da neutralidade tributária e, por conseqüência, a redução do preço do produto ao consumidor final.

Como antes dito, existem várias formas de se buscar o afastamento ou mitigação dos efeitos cumulativos de um tributo em uma cadeia multifásica e de se tributar apenas o valor agregado. Para tal fim, a doutrina desenvolveu critérios e classificações, descritas, em detalhes, por *Ciro Cardoso Brasileiro Borges*<sup>57</sup>. O autor reitera que a cumulação ou não de um imposto pressupõe um regime multifásico de tributação, com a ocorrência de sucessivos fenômenos de incidência tributária.

Segundo *Ciro*, “as regras matrizes de incidência tributária que visam a atingir o valor acrescido recebem da doutrina a classificação de tributos sobre o valor acrescido do tipo renda, consumo ou produto bruto”, as quais podem variar em razão da possibilidade ou não de dedução da base de cálculo, dos bens instrumentais utilizados para a produção (ativo fixo). Os primeiros (tipo renda) permitem que o contribuinte deduza da base de cálculo, além do valor

---

<sup>57</sup> BORGES, *Ciro Cardoso Brasileiro*. **Fenômeno da Cumulatividade e Regras de Não-Cumulatividade em face do Sistema Tributário Nacional**. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da PUC de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre, na sub-área de Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007.

da matéria-prima e materiais secundários utilizados na produção, o valor pertinente à aquisição de bens instrumentais utilizados na industrialização de produtos (ativo fixo), em observância às suas respectivas depreciações ao longo do tempo. O tributo do tipo consumo só se diferencia do de renda porque permite a dedução da base de cálculo dos bens instrumentais acima citados, independentemente de sua depreciação. No terceiro caso (tipo produto bruto), não se admite a dedutibilidade dos investimentos em bens do ativo fixo, mas apenas do valor dos materiais primários e secundários antes descritos.

O cálculo do valor acrescido admite duas formas, na linha estudada por Alcides Jorge Costa<sup>58</sup>: a) sobre base real, mediante dedução do valor da produção de um determinado período, do montante dos gastos de aquisição de matérias-primas, materiais secundários e equipamentos utilizados na produção, e b) sobre base financeira, ou seja, o valor acrescido é computado mediante dedução, do total de vendas de um período, quer para bens produzidos quer para já existentes, das aquisições de matérias-primas e materiais secundários no mesmo período.

Alcides apresenta, ainda, dois métodos de cálculo do valor acrescido: o de adição e o de subtração:

a) Método da adição: consiste em somar todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num dado período: salário, juros, lucro líquido, depreciações etc.

b) Método de subtração, subdividido em :

---

<sup>58</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 24-27.

b.1) Método de subtração base sobre base: por meio do qual o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período;

b.2) Método de subtração imposto sobre imposto: o valor acrescido é obtido ao se deduzir o imposto a pagar do imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período.

Como antes comentado, o método subtrativo “imposto sobre imposto” foi o utilizado para a implementação no Brasil da não-cumulatividade do ICM e do IPI, e perdura até os dias de hoje, retirando os efeitos cumulativos desses impostos, por ordem dos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, da Constituição, que asseguram ao contribuinte o direito de deduzir ou abater o ICMS e o IPI incidentes sobre suas aquisições, desses mesmos impostos que oneram as operações que praticar.

Entretanto, é bom frisar que o ICMS não é propriamente imposto sobre valor acrescido, uma vez que sua incidência sempre se opera em relação a cada operação de circulação, sobre seu valor total, ainda que o comerciante pratique a revenda sem margem de lucro, ou seja, pelo valor de custo das mercadorias.

Entendidos de forma geral os contornos da não-cumulatividade, pode-se, agora, examinar a técnica eleita pelo legislador e conferida para reger a nova sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

## **CAPÍTULO 5 A TÉCNICA NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

### **5.1 Histórico**

A primeira tentativa de se retirar parte do efeito cumulativo ou da tributação em cascata das contribuições sob foco ocorreu com a edição da Lei nº 9718/98, que igualou a composição da base de cálculo desses tributos. Seu art. 3º, § 2º, permitia a exclusão da base de cálculo, dos valores que, computados como receita, eram transferidos para outra pessoa jurídica, “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”. Como visto, esse era um mecanismo propício para evitar a dupla tributação sobre a mesma manifestação de riqueza, pois permitia que determinada pessoa jurídica que auferisse receita de terceiros não sujeitasse tal ingresso à incidência das contribuições por ela devidas, as quais seriam recolhidas pelo titular das receitas, depois de recebida por transferência. Essa situação ocorria normalmente com as construtoras que recebiam pelo valor total das obras de construção civil realizadas para, posteriormente, efetuar o repasse da parte cabente às suas subempreiteiras, assim também com as agências de publicidade, que recebiam de seus clientes anunciantes os valores que deveriam ser repassados para os veículos de propaganda. Contudo, esse dispositivo sempre teve sua eficácia questionada em face da falta de regulamentação pelo Poder Executivo, até que foram suspensos seus efeitos, por força de uma das reedições da então vigente Medida Provisória nº 2113/2000 ( atual MP nº 2158-35/2001, com força de lei perene graças às disposições da EC nº 32/2001).

A chamada cobrança “não-cumulativa”, sob tal título consagrada, foi primeiramente conferida ao PIS, por meio da MP n° 66/2002, convertida na Lei n° 10637/2002<sup>59</sup>, antes de qualquer previsão constitucional neste sentido. A sistemática consistia em permitir ao contribuinte, do valor apurado do tributo, após a aplicação da alíquota de 1,65% sobre a base de cálculo (receitas), descontar certos custos e despesas taxativamente relacionados no artigo 3° daquele diploma legal.

A Medida Provisória n° 135, publicada em 31 de outubro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade para a COFINS, com efeitos a partir de 1° de fevereiro de 2004. O mecanismo foi aperfeiçoado e modificado em relação aos custos e despesas que dariam direito a desconto de créditos sobre seus respectivos valores. Essas modificações foram, também, aplicadas ao regime de apuração do PIS por expressa disposição legal<sup>60</sup>.

Em 19 de dezembro de 2003, foi promulgada a EC n° 42, com efeitos a partir de 1° de janeiro de 2004, introduzindo o § 12, no art. 195, da Constituição, o qual estatuiu que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b” (contribuições incidentes sobre receita ou faturamento) e IV, *caput* (contribuições do importador de bens e serviços do exterior) serão não cumulativas. A MP n° 135/2003 foi convertida na Lei n° 10833, publicada em 30 de dezembro de 2003, já sob a égide da EC n° 42/2003 antes citada, sendo o regime não-cumulativo da COFINS implementado a partir do mês de fevereiro de 2004.

---

<sup>59</sup> Publicada no DOU de 31.12.2002, Edição extra e Retificada no DOU de 6.6.2003.

<sup>60</sup> Art. 15, da Lei n° 10833/2003.

Os doutrinadores têm se aprofundado no estudo da chamada não-cumulatividade do PIS e da COFINS e suas implicações jurídicas, antes e depois da inclusão do § 12, no art. 195, da CF/88, pela EC n° 42/2003.

Observe-se que o mencionado § 12 seria desnecessário para a instituição do novo regime das contribuições, como de fato o foi. A sistemática não cumulativa foi instituída por medidas provisórias convertidas em leis ordinárias, sem qualquer óbice constitucional. Muito ao contrário, a Carta Constitucional de 1988 consagrou a não-cumulatividade do IPI e do ICMS e até vislumbrava a instituição de impostos não cumulativos, no bojo da competência residual da União, por força de seu art. 154, I. Destarte, não havia impedimento para a instituição de um regime diferenciado de apuração das contribuições sociais. Por uma questão de política fiscal, o Governo Federal, por meio de medidas provisórias, concebeu um sistema de cálculo de valores apurados sobre certas despesas e custos incorridos pelo contribuinte, que representariam um crédito a ser descontado do PIS e da COFINS a pagar ao final de cada mês. Tais medidas tiveram por objetivo mitigar os efeitos das incidências anteriores das contribuições e foram batizadas de “regime não cumulativo”.

## **5.2 O método adotado pelo legislador**

A exposição de motivos encartada na Medida Provisória n° 135/2003 faz alusão ao método eleito para eliminar os efeitos cumulativos da COFINS:

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

O método subtrativo indireto foi comentado linhas atrás. Em uma de suas formas (imposto sobre imposto) a tributação sobre o valor acrescido é obtida deduzindo-se, do tributo a pagar, o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Todavia, na análise da sistemática eleita pelas Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003 não se pode afirmar tratar-se o método eleito de subtrativo imposto sobre imposto, em sua exata acepção técnica.

Essa afirmação se faz necessária porque o sistema não cumulativo é propriamente destinado aos impostos com incidência plurifásica, em que a carga tributária incidente em uma transação é levada em conta nas operações subseqüentes, necessitando, dessa forma, da presença de um vendedor e de um comprador. É assim que funciona em relação à sistemática de incidência do ICMS; para que o método constitucional de abatimento de créditos se concretize, o valor do imposto destacado na nota fiscal de venda da mercadoria deverá ser aquele a ser tomado como crédito pelo adquirente.

Tal vinculação não ocorre na sistemática trazida pelas Leis 10637/2002 e 10833/2003. As contribuições sociais aqui retratadas são vocacionadas para serem unifásicas, e não plurifásicas. Conforme bem observou Ricardo Mariz de Oliveira, “é irrelevante, para determinar a incidência – a ocorrência de cada fato gerador – das duas contribuições, que cada receita seja somada a outras receitas para somarem o valor devido em um determinado período de apuração, pois se trata de tributos cujos fatos geradores se completam, instantaneamente, a cada ocorrência de aquisição de uma nova receita pelas pessoas jurídicas contribuintes, isoladamente considerada”<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos Relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-52, 2005.

Dessa opinião não discorda Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, para quem, recaindo as contribuições sobre o evento “auferir faturamento ou receita”, não comporta o fracionamento de sua incidência em diversas etapas, protagonizadas por agentes diversos. Assim, não haveria razoabilidade em se pretender submeter esses tributos à sistemática não cumulativa, pelo método da subtração “tributo a tributo” como se fossem plurifásicos<sup>62</sup>.

Em razão desse aspecto, é que se pode afirmar que a não-cumulatividade das contribuições não pode ser igualada àquela conferida constitucionalmente para o ICMS e para o IPI. Seus mecanismos são distintos e as conseqüências de sua aplicação também, conforme irá se demonstrar a seguir.

### **5.3 O sistema de desconto de créditos – sua diferenciação com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI**

Deflui-se de tudo o que foi antes exposto que o regime introduzido pelas Leis n° 10637 e n° 10833 não se tipifica juridicamente como aquele conferido pela Constituição Federal para o IPI e para o ICMS.

A não-cumulatividade do IPI e do ICMS é aquela própria dos impostos plurifásicos, recebe a metodologia da subtração “imposto sobre imposto”, sendo constitucionalmente garantido ao contribuinte o direito ao abatimento do imposto incidente na etapa anterior de circulação do bem, com aquele devido na etapa subsequente. Basta adquirir

---

<sup>62</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro, A. In: \_\_\_\_\_. **Princípio da não-cumulatividade**, O. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, p. 225-264, 2004.

a mercadoria onerada por esses impostos para que o direito de crédito se dê de forma imediata.

Além disso, os valores a título de ICMS e de IPI destacados pelo vendedor de mercadorias e produtos nos respectivos documentos fiscais serão exatamente aqueles que serão tomados como crédito pelos respectivos adquirentes, para desconto dos impostos que incidirão nas operações subseqüentes. O crédito, portanto, é representado exatamente pelo valor dos impostos devidos na operação anterior.

Diferente disso, as Leis n<sup>o</sup>s 10637 e 10833 consagraram um sistema chamado impropriamente de não cumulativo, mas que trata de uma metodologia de desconto de créditos calculados sobre determinados custos e despesas incorridos pelos adquirentes de bens e serviços, taxativamente previstos na legislação ordinária. Seu objetivo é mitigar os efeitos da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores faturados por vários contribuintes em determinada cadeia operativa.

O direito de crédito do PIS e da COFINS nasce do enquadramento do contribuinte na sistemática não cumulativa, a partir da utilização dos bens, serviços e despesas estabelecidos na lei. Pouco importa, nesse caso, se o fornecedor de insumos, por exemplo, está ou não no mesmo sistema que o adquirente. As operações anteriores não se relacionam com as posteriores, como ocorre com o sistema do ICMS e do IPI, exceção feita à hipótese em que os produtos são adquiridos com desoneração das contribuições. Nesse caso, não haverá direito de crédito sobre ditas aquisições (com exceção aos produtos adquiridos com isenção, conforme descrito no item 4.6 deste trabalho).

Os valores recolhidos a título de PIS e COFINS pelos vendedores de mercadorias e produtos não serão exatamente aqueles a que farão jus os respectivos adquirentes. O direito de crédito das contribuições e a apuração de seus respectivos valores nascem por decorrência da estrutura individual de cada contribuinte: seu volume de compras de estoque, de bens de ativo imobilizado, giro de estoque, estrutura de contratação, grau de endividamento etc.).

Além disso, reafirmando o que já foi dito, não há direito constitucional a tais créditos como ocorre com o ICMS e o IPI. Como exaustivamente detalhado em tópicos antecedentes deste trabalho, foram as Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003 que determinaram a forma por meio da qual será regida. A regra fundamental, contida no art. 3<sup>o</sup> de ambos os diplomas é a do “sistema de desconto”, quando expressa: “do valor apurado das contribuições a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre os valores de custos e despesas incorridas”. E é somente neste aspecto – direito de desconto ou abatimento - que podemos encontrar alguma semelhança entre os impostos sobre operações e as contribuições não cumulativas incidentes sobre receitas.

Descontar, na definição de Caldas Aulete, significa diminuir (quantidade, quantia ou parte) de uma soma ou de um total. Pode-se associar ainda a expressão “abatimento”, quando se fala em desconto de preço<sup>63</sup>. Mas, conforme desígnios do próprio artigo art. 3<sup>o</sup> supracitado, o uso do crédito apurado como moeda a descontar somente é deferido legalmente após a ocorrência da fenomenologia da incidência tributária. Assim, ocorrendo no mundo social um fato – auferir receita - descrito na norma como apta a gerar obrigação de pagar as contribuições, o sujeito passivo deve promover as exclusões legalmente previstas em relação à

---

<sup>63</sup> Verbetes: “descontar” e “abatimento”. AULETE, Caldas. **Dicionário Caldas Aulete da Língua Portuguesa**: edição de bolso (atualização do Banco de Palavras, Conselho do Dicionário Caldas Aulete). Rio de Janeiro: Lexion Editora Digital, 2007.

base de cálculo e, sobre o resultado, aplicar as alíquotas de incidência pertinentes. Só depois de apurado o *quantum debeatur* é que será possível reduzi-lo, mediante a operação aritmética - contribuições apuradas MENOS créditos - sendo o resultado encontrado recolhido aos cofres públicos para solver a obrigação tributária, a qual será menor quanto maior for o valor dos créditos apurados, pelo contribuinte, para desconto.

Aqui valem as assertivas já produzidas pela doutrina no que tange ao estudo do mecanismo não cumulativo atribuído a outros tributos, as quais afastam o processo de desconto ou abatimento de créditos da fenomenologia da incidência. Em relação ao antigo ICM já afirmavam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>64</sup>:

“Como não se cansa de acentuar a doutrina, à materialidade da hipótese de incidência tributária devem estar referidos, logicamente, os critérios de mensuração eleitos pela lei, para que se possa reputá-los componentes da base impositiva. Quando assim não ocorre, tem-se, necessariamente, critérios alheios – no caso, uma dedução – à estrutura lógica da regra tributária; uma norma externa, portanto, meramente associável à “base de liquidação”, como exemplarmente deduzida pela doutrina espanhola...”

E completam seu raciocínio:

“Obrigação tributária de ICM e direito de abater são, pois, categorias distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente autônomos. Operam por via de relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam: o Estado é credor na primeira e o contribuinte na outra, e vice-versa, no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintos...”

---

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29-30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

Desse mesmo entendimento comunga Paulo de Barros Carvalho. Analisando as isenções tributárias do IPI em face do princípio não cumulativo atribuído, constitucionalmente, a esse imposto, afirma que o direito ao crédito, nesse caso, não decorre da norma de incidência tributária. Para ele, “a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito de crédito<sup>65</sup>”.

Todos esses estudos doutrinário, que analisaram a natureza jurídica do direito de abatimento de créditos de ICMS e IPI no âmbito do mecanismo da não-cumulatividade desses dois tributos, se aplicam, irrestritamente, ao novo regime conferido à contribuição ao PIS e à COFINS pelas Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003. Afinal, não obstante nossa afirmação de que os regimes não cumulativos atribuídos àqueles impostos são diferentes e distintos daquele estabelecido para as contribuições, todos possuem um ponto essencial em comum, qual seja, a eleição de um sistema de apuração de créditos utilizados como moeda de desconto ou abatimento do montante dos tributos a recolher, ao fim do período de apuração.

Disso resulta a importância de se examinar a natureza jurídica do direito de desconto de créditos, no regime de apuração das contribuições trazido pelas Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003. E, para tanto, em face de sua notável finalidade didática, vamos tomar de empréstimo a estrutura formulada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino na análise que fizeram do abatimento de crédito do ICM<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade”.

**Revista Dialética de Direito Tributária**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29-30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

#### **5.4 O nascimento da relação jurídica: sujeitos ativo e passivo**

O art. 3º das leis da não-cumulatividade do PIS e da COFINS prevê a possibilidade de apuração de créditos, para posterior utilização; mas, em que momento nasce esse crédito? Em resposta, pode-se afirmar que, estando o contribuinte sujeito à apuração da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, o crédito nasce ante a ocorrência de um dos seguintes fatos:

- a) No caso de bens destinados à revenda e bens e serviços utilizados como insumos: a partir das respectivas aquisições;
  
- b) No caso de despesas de energia elétrica, de aluguel, de arrendamento mercantil e de armazenagem e frete: a partir do momento em que as mesmas forem contabilmente incorridas;
  
- c) No caso de bens destinados ao ativo fixo: a partir da aquisições ou a cada registro contábil de uma despesa de depreciação, conforme opção exercida pelo contribuinte;

Diante da ocorrência de alguns desses fatos econômicos, o crédito é constituído e da sua utilização nasce uma relação jurídica de cunho pecuniário, tendo o contribuinte como sujeito ativo ou credor, e a União como sujeito passivo ou devedor, que deverá permitir o desconto dos créditos, arcando com a possível diminuição do saldo de contribuições a receber.

O objeto da relação instaurada entre o contribuinte e a União é o direito ao crédito exercitável pelo primeiro com o intuito de descontar a contribuição ao PIS e da COFINS a recolher ao final do mês.

### 5.5 A natureza jurídica do direito de descontar

A natureza do crédito a descontar não é tributária: o desconto decorre de lei e seria regido exclusivamente pelo direito civil caso não tivesse figurando como sujeito passivo e parte desta relação um ente público. Tendo como objeto um conteúdo pecuniário, o direito de crédito é concretizado com uma moeda escritural aceita pelo Estado como apta a ser utilizada para solver o pagamento de tributos.

Conforme lembram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, em relação ao antigo ICM, a omissão do contribuinte em formalizar, tempestivamente, seu crédito não inibe o Estado de promover a cobrança normal do tributo devido. Isso é o que “resulta da conjugação, de um lado, do atributo da exigibilidade que reveste o crédito tributário regularmente constituído e, de outro lado, do caráter de disponibilidade reconhecido ao direito constitucional do abatimento...”<sup>67</sup>.

O direito ao desconto de crédito é opcional para o contribuinte. Ele pode ou não exercê-lo, mas como todo direito, ele se exaure pelo decurso do tempo. A prescrição do direito de pleitear a utilização dos créditos concedidos a título de incentivo fiscal está regulada pelo Decreto Federal nº 20910/32<sup>68</sup>, cujo artigo 1º prevê o prazo de cinco anos

---

<sup>67</sup> ATALIBA, Geraldo, Giardino Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29-30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

<sup>68</sup> Publicado em 8 de janeiro de 1932.

contados da data do ato ou fato do qual se originarem. Portanto, o contribuinte deve manifestar perante o fisco o reconhecimento de seu direito de utilização do sistema de descontos.

Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, um evento ocorrido no mundo fenomênico somente ganha estatura de fato jurídico se convertido na linguagem própria do direito. Portanto, para que o crédito exista juridicamente e seja aceito como moeda de pagamento, deve o contribuinte entregar perante a União um documento especial, denominado Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela então denominada Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa nº 387, publicada em 22 de janeiro de 2004. Esse documento constitui, no âmbito administrativo, a obrigação acessória necessária e suficiente para o reconhecimento do exercício do direito de crédito em referência e da cobrança do mesmo em relação ao poder tributante.

### **5.6 A natureza jurídica do crédito: subvenção**

Conforme se concluiu no tópico antecedente, os créditos do PIS e da COFINS apurados segundo o sistema não cumulativo constituem uma relação jurídica de natureza pecuniária não tributária e que têm como objeto o direito do contribuinte (sujeito ativo) de transformá-los em moeda de pagamento para liquidação da obrigação tributária. Por seu turno, a União, sujeito passivo da relação, é obrigada a aceitar essa forma de pagamento e a conseqüente diminuição do montante do crédito tributário, constituindo verdadeira renúncia do Estado em relação à parcela não recebida.

Essa renúncia estatal tem a natureza jurídica de uma subvenção, conforme se examinará a seguir.

### 5.6.1 Conceito de subvenção

Na definição de Plácido e Silva, subvenção é um “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos”<sup>69</sup>. A expressão é mais utilizada no orçamento e contabilidade públicos, mas é também usada no direito privado (art. 545, do Código Civil).

Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba<sup>70</sup> apontaram as características genéricas do instituto, no estudo que fizeram objetivando distinguir as subvenções das isenções, nas seguintes palavras:

“O direito, estabelecido por lei, a perceber, do Poder Público, certas importâncias em dinheiro configura subvenção, que se conceitua como ajuda ou auxílio pecuniário.

(...)

Os Poderes Públicos, no Brasil e em todo mundo, usam da subvenção – dentre muitos outros meios – como instrumento de estímulo e incentivo a determinadas atividades, ou ainda (como neste caso), como fórmula de compensar encargos ou a supressão de direitos ou favores legais.

(...)

Embora seu caráter seja não remuneratório e não compensatório, quando transportado o instituto para o direito público, necessariamente deve submeter-se ao regime próprio deste direito, cujas exigências fundamentais configuram os lineamentos globais que informam os princípios basilares da ação estatal.

(...)

...a subvenção é instituto jurídico de direito financeiro dotado de autonomia, com caracteres próprios e informado por regime jurídico peculiar. Nada tem a ver com a isenção, instituto de direito tributário, dotado - por seu lado – de peculiaridade e características próprias.

---

<sup>69</sup> Verbete: subvenção. SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. São Paulo: Forense, 2000.

<sup>70</sup> ATALIBA, Geraldo; MELO, Celso Antonio Bandeira. Subvenções: natureza jurídica: não se confunde com isenções. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 5, n. 20, p. 85-100, abr./jun. 1972.

Assim, no direito público, sempre se reconhecerá, entre os pressupostos da subvenção, um interesse público relevante.

A presença deste é bastante e suficiente para validar a subvenção. Assim, se é por motivo de interesse público que se concede qualquer subvenção, ‘tollitur quaestio’.

(...)”

Portanto, na visão desses autores, a subvenção pressupõe um interesse público relevante subjacente. Além disso, ela não se confunde com a isenção, plasmada sobre outro tipo de relação jurídico-tributária, na qual o sujeito passivo continua sendo o contribuinte que terá o beneplácido de deixar de recolher determinado tributo, em face de certa circunstância expressamente tipificada na lei isencional. Diferentemente ocorre com a subvenção, pela qual o sujeito passivo passa a ser o ente público que terá uma obrigação de dar, por meio da efetivação de uma transferência de capital.

Assevera José Souto Maior Borges<sup>71</sup> que a subvenção é uma modalidade de doação modal e complementa seu pensamento:

“25. O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (“subventio”) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui então, como no requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante.

26. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.”

Bulhões Pedreira<sup>72</sup> avança no exame desses tipos de transferência, examinando-as à luz das normas relativas ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Segundo ele, “ a legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas

---

<sup>71</sup> . BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributárias”. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, p.42-54, jan./jun. 1977.

<sup>72</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC – Ed. 1979, p. 685.

pela pessoa jurídica porque (a) em regra elas têm origem no setor público (e assim são designadas na orçamentação e contabilidade públicas) e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito tributário”. E acrescenta:

“ O regime fiscal é o mesmo para todas as transferências, seja qual for sua origem: (a) a lei classifica como receita operacional todas as subvenções correntes, recebidas tanto de pessoas jurídicas de direito público quanto de direito privado ou pessoas naturais, e (b) define como transferência de capital, ao lado da subvenção para investimento, a doação – palavra que é usualmente empregada para designar o negócio jurídico privado de transferência de capital.”

De fato, conforme ressalta Bulhões, a distinção entre subvenções para custeio e para investimento é fundamental para o direito tributário. A primeira, também chamada de “subvenção corrente”, representa a transferência de renda, e a “subvenção para investimento” consiste na transferência de capital. A administração tributária federal já se manifestou sobre essas definições, mediante os Pareceres Normativos, do Coordenador do Sistema de Tributação n<sup>o</sup>s 2/18 e 112/78, concluindo que : as subvenções para custeio são caracterizadas pela não-vinculação a aplicações específicas, e representam transferências de recursos para a pessoa jurídica com o objetivo de auxiliá-la a fazer face a um conjunto de despesas. Por outro lado, subvenções para investimentos são as transferências de recursos com a finalidade de aplicação específica em bens ou direitos<sup>73</sup>. Portanto, cada tipo de subvenção tem uma característica e destinação típica e o tratamento a elas conferido pela legislação do imposto sobre a renda leva em consideração esses traços, nos moldes tratados mais adiante neste tópico.

---

<sup>73</sup> Nesse sentido veja-se a decisão da Superintendência Regional da Receita Federal, 9<sup>a</sup> Região Fiscal (DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí), n<sup>o</sup> 206/2002, formulada pelo contribuinte, cuja ementa assim expressa: “A concessão de incentivo fiscal sem expressa previsão legal de vinculação do valor do benefício a investimentos a serem efetuados pela beneficiária caracteriza subvenção para custeio ou operação, sujeita à incidência de IRPJ.” (DOU de 13.12.2002).

A matéria referente às subvenções vem regulada na Lei Federal nº 4.320/64, que estatui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esse diploma legal apresenta a seguinte definição para subvenção:

“Art. 12 – (...)

(...)

“§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

(...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.”

Como se verifica, esse diploma legal emprega o vocábulo “subvenções” àquelas que denomina de econômicas, trazendo, ainda, definições para as transferências correntes e de capital. O art. 19 da Lei orçamentária ora tratada determina que não se poderá consignar ajuda financeira a qualquer título às empresas com fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial. Portanto, a lei concedente desse benefício é que definirá quando e em que circunstância o interesse público autoriza a subvenção para um ente privado, ditando qual será sua natureza, ou seja, se transferência corrente ou de capital.

### 5.6.2 Efeitos tributários

Todo direito atribuível à pessoa jurídica deve ser reconhecido em sua contabilidade e possui efeitos tributários. A norma inserida na Lei nº 6.404/74, em sua redação original, determinava que os valores recebidos do Estado, pelo particular, nas transferências que representassem subvenção para investimento, deveriam ser contabilmente registrados no patrimônio líquido das pessoas jurídicas, como uma reserva de capital. Nesse sentido, dispunha a alínea “a”, § 1º, do art. 182, conforme segue:

“Art. 182 – A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º - Serão classificadas como reserva de capital as contas que registrarem:

.....

d) as doações e as subvenções para investimento”.

Com base nesse critério contábil estabelecido pela legislação societária, a legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica passou a tratar diferentemente os efeitos decorrentes do recebimento de uma subvenção no patrimônio do contribuinte, dando-lhe a denominação de subvenções para custeio e para investimento. Apenas as subvenções de investimento serão excluídas de tributação. Conforme observou Bulhões Pedreira, as subvenções para custeio têm seus valores registrados na Conta do Resultado do Exercício, como receitas, e irão compor a apuração do lucro líquido do exercício, ponto de partida da base de cálculo do imposto sobre a renda. A subvenção para investimento está disciplinada no art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incorporado pelo Regulamento do Imposto de Renda<sup>74</sup>, em seu art. 443. Esse dispositivo prevê que não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de

---

<sup>74</sup> Decreto Federal nº 3000/99 – RIR/99.

impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que mantidas na conta reserva de capital, no patrimônio líquido.

É importante sobre esse tema assinalar que a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6404/76) sofreu recente alteração pela Lei nº 11638/2007<sup>75</sup>, por meio da qual foi modificado todo o critério contábil originalmente posto sobre a elaboração de demonstrações financeiras, com apresentação de novas contas do balanço e alterações na Demonstração do Resultado do Exercício. Dentre eles, conforme o novel diploma legal, não será mais possível contabilizar em conta de Reserva de Capital, no patrimônio líquido, os valores atinentes a subvenções e doações, os quais passam a transitar na Conta de Resultado, registrados como receitas, computadas no lucro líquido do exercício. Portanto, essa nova norma poderá trazer impacto tributário, o que demandará, certamente, nova disposição legal para tratar desse tema.

### **5.6.3 O crédito do PIS e da COFINS caracterizado como subvenção**

À luz de todas as considerações tecidas no tópico anterior, pode-se concluir que os créditos de PIS e da COFINS, no sistema não cumulativo, constituem subvenção para custeio, concedida por lei, e têm por objetivo a transferência de renda do ente público para o particular a fim de auxiliar na otimização de seu fluxo de caixa e redução do capital de giro de suas atividades, sem vinculação a um investimento específico.

O interesse público que fundamenta a concessão legal dessa subvenção pode ser verificado na vantagem que o regime de créditos pode trazer para o sistema de preços ao

---

<sup>75</sup> Publicada em 28.12.2007.

consumidor. Ora, é livre de dúvidas que a diminuição da carga tributária sobre a cadeia produtiva dos produtos e serviços, verificada pela outorga de créditos utilizados como moeda de pagamento, certamente acarreta uma precificação menor desses itens quando chegam às mãos do consumidor final. Para que isso ocorra, o Poder Público abre mão do dinheiro que ingressaria em seus cofres, como forma de pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS, aceitando receber créditos como moeda de liquidação do valor a pagar. Pode-se afirmar que o Poder Público abriu mão de parte da receita derivada atinente ao sistema não cumulativo das contribuições sob foco, em prol de assegurar a neutralidade tributária.

Desta opinião não diverge Pedro Anceles<sup>76</sup>, para quem a concessão do crédito fiscal decorre da transferência efetuada pelo Poder Público às pessoas jurídicas de direito privado, reunindo características e elementos que podem identificá-lo como subvenção. E continua:

“ O crédito concedido, a título de garantir a neutralidade da incidência das contribuições sociais do Pis e da COFINS não cumulativos, é um incentivo que pode ajustar-se perfeitamente ao conceito de subvenções econômicas, por trata-se de transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das empresas beneficiadas, no exatos termos do art. 12 da Lei 4320/64”

Nesse sentido cabe perguntar: os valores de crédito registrados pelo contribuinte a título de subvenção estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS no regime não cumulativo?

---

<sup>76</sup> ANCELES, Pedro. Contribuições Sociais do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos: Incidências e Apuração. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação do Setor Comercial**. São Paulo: Quartier Latin, p. 361-416, 2005.

A resposta é negativa. Esse *plus* jurídico recebido pelo contribuinte do Estado não é tributado pelas contribuições em tela por expressa disposição contida no § 10º do art. 3º da Lei nº 10833/2003, o qual determina que o valor dos créditos de PIS e da COFINS não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição<sup>77</sup>.

Por outro lado, tal previsão legal trouxe outro tipo de discussão. Considerando-se que a própria norma aludida dispõe que o valor dos créditos das contribuições em tela não constitui receita bruta, alguns contribuintes colhem dela a interpretação extensiva de que referido crédito também não deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, cuja sistemática de incidência também parte da receita bruta para se chegar ao lucro tributável. Sustentam que, como o crédito do PIS e da COFINS possui a natureza de uma subvenção, ela não poderia ser tributada por nenhum tipo de tributo.

Entretanto, entendemos que a norma prevista no §10 não pode ser interpretada de tal forma a abranger também outros tributos federais. Deve ela ser analisada à luz do *caput* do art. 3º a que pertence, eis que, conforme orientação que se extrai do art. 11, inciso III, da Lei Complementar nº 95/98, os parágrafos, dentro da composição, articulação e redação de um artigo de lei, têm apenas a função de complementar ou excepcionar as normas ali enunciadas. No caso, o art. 3, que trata apenas de apuração do crédito do PIS e da COFINS nada dispõe sobre outros tributos federais. Além disso, conforme Carlos Maximiniano, em regra, é estrita a interpretação das leis excepcionais, das fiscais e das punitivas<sup>78</sup>. Essa regra de hermenêutica foi incorporada ao art. 111 do CTN, que preconiza a interpretação literal da legislação que

---

<sup>77</sup> Essa mesma norma se aplica extensivamente aos créditos apurados a título de PIS, por força do art. 15 da Lei nº 10833/2003.

<sup>78</sup> **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p. 205.

disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, que é exatamente o que faz o art. 3º, § 10, da Lei nº 10833/2003.

Não obstante, quanto ao argumento de que as subvenções – transferências de renda e de capital – não podem ser tributadas pelo imposto sobre a renda, é importante frisar o que se afirmou anteriormente no sentido de que somente as subvenções para investimento são, à luz da legislação do imposto de renda, desoneradas. As de custeio, dentro das quais se enquadram os créditos de PIS e da COFINS, são normalmente oneradas pelo tributo ora citado, a não ser que novo tratamento tributário venha a ser determinado por lei que estabeleça os reflexo fiscal decorrentes das novas normas societárias trazidas pela Lei nº 11638/2007.<sup>79</sup>

Analisada a técnica da não-cumulatividade e examinada a natureza jurídica dos créditos de PIS e da COFINS nesse novo regime, podemos detalhar sua sistemática, na forma posta na legislação, e as possíveis inferências que dela se pode extrair.

---

<sup>79</sup> Questão interessante também é a contabilização dos créditos de PIS/COFINS. Ela foi tratada pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRAÇON, órgão que estabelece os procedimentos contábeis que devem ser adotados nas companhias abertas sujeitas à auditoria por força da Lei nº 6404/76. A Interpretação Técnica nº 01/2004, em 22 de junho de 2004, orienta as companhias abertas sobre a melhor forma de registrar contabilmente os créditos do PIS e da COFINS apurados no sistema não cumulativo. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

## **CAPÍTULO 6 A NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS DESCRITA NA LEGISLAÇÃO**

Neste capítulo examinaremos a sistemática dita “não cumulativa” posta nas Leis n°s 10637/2002 e 10833/2003, com todas as suas alterações posteriores<sup>80</sup>. A hipótese de incidência e base de cálculo, de ambas as contribuições, estão disciplinadas no art. 1° dos diplomas legais citados, assim desenhado em relação à COFINS:

“Art. 1° A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas 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 da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”

Inicialmente, destrincharemos a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo, utilizando, para tanto, a regra- matriz de incidência desses tributos, espelhada, de idêntica forma, na Lei n° 10637/2002 (PIS) e na Lei n° 10833/2003 (COFINS), as quais, de ora em diante, passam a ser tratadas conjuntamente, por amor à didática e para evitar repetições sobre pontos que têm pertinência aos dois tributos.

---

<sup>80</sup> Foram muitas, vide: Leis n°s 10684/2003, de 31 de maio de 2003, retificação publicada em 06/06/2003 e 09/06/2003; 10865/2004, de 30 de abril de 2004; 10925/2004, de 26 de julho de 2004; 10996/2004, de 16 de dezembro de 2004; 11051/2004, de 30 de dezembro de 2004, retificação publicada em 4 de janeiro de 2005, 11 de janeiro de 2005 e 16 de fevereiro de 2005; 11033/2004, de 22 de dezembro de 2004; 11196/2005, de 22 de novembro de 2005; Medida Provisória n° 413/2008, de 3 de janeiro de 2008, entre outras.

## 6.1 A regra-matriz de incidência das contribuições

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>81</sup>, a regra matriz é um esquema lógico da norma jurídica tributária, formado de uma hipótese, que descreve abstratamente um fato de possível ocorrência no mundo da realidade, e de um conseqüente, dentro do qual se instaura a relação jurídica prescrevendo uma conduta a ser realizada pelo sujeito (S1) em face de outro sujeito (S2). A hipótese é formada dos critérios material, espacial e temporal; e o conseqüente é composto dos critérios pessoal e quantitativo. Em se tratando das contribuições ora comentadas, esses critérios são preenchidos pelos seguintes elementos:

### HIPÓTESE:

- Critério material: auferir receita.
- Critério espacial: dentro dos limites territoriais da União.
- Critério temporal: no momento do auferimento da receita.

### CONSEQÜENTE:

- Critério pessoal: sujeito ativo (União); sujeito passivo (pessoa jurídica que auferir receita).
- Critério quantitativo: (i) base de cálculo (o faturamento, assim entendido como o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações

---

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, p. 12-46, set. 1996.

em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica) ; (ii) alíquotas gerais<sup>82</sup> (1,65%, para o PIS, e 7,6%, para a COFINS).

## **6.2 Análise dos elementos da regra-matriz de incidência**

### **6.2.1 O conceito de receita**

Conforme estampado na regra-matriz antes descrita, a base de cálculo das contribuições não cumulativas é o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Nos moldes do que foi comentado neste estudo, a nova redação conferida ao artigo 195, I, “b”, pela Emenda Constitucional nº 20/98, fixou a possibilidade de instituir contribuições sociais incidentes sobre receita, todavia, não explicitando seu sentido normativo. As Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, instituidoras das contribuições não cumulativas, também não apresentam uma definição legal para a expressão “receita”. Vamos, então, deslindar o conteúdo de significação da expressão citada, lembrando que a busca do conceito é todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão de objetos cognoscíveis<sup>83</sup>.

Buscando um sentido semântico, podemos encontrar na expressão “receita” o seguinte significado dado pelos dicionaristas:

---

<sup>82</sup> O regime não cumulativo das contribuições prevê uma série de alíquotas diferenciadas para as operações com alguns tipos de produtos, como perfumes, medicamentos, automóveis, combustíveis, bebidas etc. Vide os §§ dos arts. 2º, de ambas as Leis nºs 10833/2003 e 10637/2002.

<sup>83</sup> ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

No Dicionário Houaiss<sup>84</sup> a expressão comum usada pela língua portuguesa para “receita” é **“valor que é recebido, arrecadado, apurado.”**

Em seu Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva<sup>85</sup> descreve receita como toda soma ou quantia recebida, ou, ainda, recebimento de dinheiro ou soma pecuniária.

Veja-se, portanto, que nessas duas concepções o termo sob foco é empregado como ingresso ou entrada recebido pela pessoa física e jurídica.

Todavia, não se pode negar que esse significado, tomado apenas no sentido vernacular e corrente, é impreciso e também ambíguo, do ponto de vista jurídico. Poderíamos, então, entender que todo e qualquer ingresso de dinheiro no patrimônio da pessoa jurídica deveria ser considerado receita, para fins de incidências das contribuições ao PIS e da COFINS? Seria esse o único sentido normativo que se poderia empregar para a expressão? Parece que não, conforme adiante demonstraremos.

### **6.2.1.1 Conceito constitucional possível**

Como antes mencionado, a Constituição não apresenta um conceito para a expressão “receita”, mas a emprega em alguns de seus dispositivos nos mais variados sentidos. É interessante, portanto, percorrer esses dispositivos para tentar extrair algum vetor comum que os una em torno de um conceito.

---

<sup>84</sup> Verbete: receita. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro, de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

<sup>85</sup> Verbete: receita. SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Forense, 2000.

Encontramos a expressão “receita” nos seguintes artigos da Constituição:

“Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º, art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:”

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

(...)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo

(...)

III – Poderão ter alíquotas

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (incluído pela EC nº 33/2001);”

.....

“Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;” (Redação da EC nº 42/2003);”

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) receita ou faturamento

III – sobre receita de concurso de prognósticos”

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

Do quadro exposto, podemos constatar que a Carta Constitucional já apresenta alguns elementos, conceitos e expressões que determinam o significado do suporte físico receita quando cita “receita de impostos”, “receita tributária”, “receita bruta”, “receita resultante de impostos” e “receita de concursos de prognósticos”. Fundamentalmente, em todas essas expressões está ínsita a idéia de receita:

- a) como ingresso ou entrada de recursos financeiros;
- b) com existência independente de contraposição posterior com despesa, tomada, portanto, em um momento estático - momento do auferimento - e não dinâmico, diferindo, assim, do conceito constitucional de renda;
- c) originada de uma operação, de negócio jurídico ou decorrente do exercício de uma competência constitucional (o que ocorre no caso das receitas tributárias ou derivadas);
- d) como recurso próprio daquele que auferiu as receitas (não se trata de recursos de terceiros).
- e) diferente da conceituação como tipo de capital, empregada pela Constituição na acepção de investimento permanente, de titulação de um patrimônio (vide arts. 156, § 2º; 165, §§ 1º, 2º e 5º, II; 167, III; 170, IX; 172; 192, III; 222, §1º e 2º)<sup>86</sup>.

Todavia, nosso trabalho deve ser aprofundado para elucidar o conceito de receita já empregado em outros quadrantes do direito, como também em outras ciências. Afinal, embora o direito tributário seja considerado um ramo autônomo, está ele viceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, na sua construção, qualquer delas, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho<sup>87</sup>.

---

<sup>86</sup> Conforme conclui José Arthur Lima Gonçalves, in **Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.178.

<sup>87</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 12.

### 6.2.1.2 A receita definida pela contabilidade

A contabilidade tem por função primordial constatar a ocorrência de fatos econômicos e jurídicos verificados durante o desenvolvimento do objeto social de uma empresa, qualificar (obrigações, direitos etc.) e quantificar tais ocorrências, registrando os respectivos valores nas contas do balanço patrimonial e demais demonstrações financeiras das pessoas jurídicas, de acordo com os métodos, as regras e os procedimentos ditados pela ciência contábil, consagrados pela legislação comercial.<sup>88</sup>

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) emitiu pronunciamento definindo receita para fins contábeis, na forma da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 14/2001, *in verbis*:

“ 4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.

5. Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido, portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados.”

Desta sorte, do ponto de vista da ciência contábil, a receita é toda entrada de benefícios econômicos próprios da pessoa jurídica, resultado de suas atividades ordinárias.

---

<sup>88</sup> Na forma do art. 176, da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), na redação da Lei nº 11638, publicada em 28 de dezembro de 2007, ao fim de cada exercício social, serão elaboradas as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no período: I - balanço patrimonial; II - demonstração dos lucros e prejuízos acumulados; III - demonstração do resultado do exercício; IV - demonstração dos fluxos de caixa; e V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. Semelhante determinação pode ser encontrada para as sociedades limitadas, no art. 1065 do Código Civil.

As contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas não são receitas, assim como não o são as importâncias recebidas em favor de terceiros, pois não causam um aumento no patrimônio líquido.

Ainda de acordo com NPC nº 14, a receita é comumente derivada de três atividades:

- a) Vendas de produtos ou mercadorias;
- b) Receita de prestação de serviços ou decorrente da faculdade de utilização dos bens da entidade por outrem, a qual resultará em juros, aluguéis, rendas de bens ou direitos e outros;
- c) Vendas de outros itens além dos acima mencionados, como, por exemplo, a venda de equipamentos ou de investimentos em outras entidades.

São também receitas, na visão contábil, as reduções das obrigações passivas da pessoa jurídica. Assim sendo, o perdão total ou parcial de dívidas de empréstimos por negociações entre credor e devedor e os efeitos da valorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira pactuada nos empréstimos, por exemplo, representam uma diminuição da obrigação antes pactuada pela empresa, tendo como contrapartida o registro de uma receita na conta de resultado do exercício.

As definições contábeis são úteis para a conceituação de receita, todavia, não têm o condão de estabelecer, por si só, a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos. A própria norma contida nas Leis nº 10637/2002 e nº 10833/2003 prevê que ditas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoas jurídicas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O legislador ordinário já normatizou que não será o registro contábil de uma receita que irá defini-la como tal para efeito de sua integração à base de cálculo das contribuições. Foi coerente ao estabelecer tal norma, uma vez que um registro contábil não tem o condão de ser transformado em fato imponível desencadeante da obrigação tributária. Somente o acontecimento, no mundo fenomênico, de um fato descrito no antecedente de uma regra-matriz de incidência é que o caracterizará como fato jurídico tributário, apto a fazer nascer a obrigação de pagar tributos.

Portanto, somente o conceito jurídico de receita pode dar azo à incidência do PIS e da COFINS.

### **6.2.1.3 A receita definida pelo direito financeiro**

Leciona Aliomar Baleeiro<sup>89</sup> que “a ciência das finanças estuda um dos aspectos ou atividades do Estado – a obtenção e emprego dos meios materiais e serviços para a realização de seus fins”. O objetivo precípua e clássico da Ciência das Finanças é o estudo da atividade fiscal, desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos.

---

<sup>89</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.1, 7 e 116.

Em sua obra “Introdução à Ciência das Finanças”, o autor trata da teoria dos ingressos públicos para oferecer o conceito de receita pública. Contudo, faz ele, antes, uma distinção fundamental entre receitas propriamente ditas e “entradas” ou “ingressos”. Vejamos seus ensinamentos:

“As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundos”, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

“Exemplificam esses “movimentos de fundos” ou simples “entradas de caixa”, destituídas de caráter de receita, - as cauções, fianças e depósitos recolhidos ao Tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou as amortizações daqueles que o Governo acaso concedeu; enfim, as somas que se escrituram sob a reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiros por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados à coisas públicas e liquidadas segundo o Direito Civil.”

Deste contexto inicial, Baleeiro, finalmente, estampa seu conceito de receita:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem a crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Essas lições são primorosas. Podemos dizer que dão os contornos precisos para a definição de receita, pois demonstram claramente que receita não é qualquer tipo de ingresso, mas somente aquele que represente uma integração permanente ao patrimônio da entidade (seja ela pública ou privada), representando, desse modo, um acréscimo positivo.

#### **6.2.1.4 A receita definida pelo direito societário**

Como visto anteriormente, o conceito de direito deve ser jurídico, e não o traçado por outra ciência ainda que esta possa ser invocada pelos juristas para análises dogmáticas.

As expressões contidas na lei tributária devem ter seu significado colhido de outros ramos do direito, nem poderia ser de outra forma, por orientação traçada pelo próprio CTN, o qual, no art. 110, expressa que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou delimitar competências tributárias.

Encontramos na Lei das Sociedades por Ações (Lei n° 6404/76) indicações à palavra “receita”, todavia, sem a explanação de seu sentido semântico. No art. 187, por exemplo, esse diploma estatui que a demonstração do resultado do exercício discriminará a receita bruta das vendas e serviços (inciso I) e a receita líquida de venda e serviços (inciso II) em contraposição aos custos e às despesas ali relacionados.

#### **6.2.1.5 A receita definida pela legislação do imposto de renda**

O Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR)<sup>90</sup>, por seu turno, define receita bruta das vendas e serviços como aquela que compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup> Decreto Federal n° 3000, publicado em 29 de março de 1999 e republicado em 17 de junho de 1999.

<sup>91</sup> Art. 279, do Decreto Federal n° 3000/99-RIR/99, publicado em 29 de março de 1999 e republicado em 17 de junho de 1999.

### 6.2.1.6 Os estudos doutrinários sobre o conceito de receita

Os juristas não têm se mostrado alheios à discussão do tema objeto desta dissertação. Vários doutrinadores já empreenderam estudos que buscavam encontrar um conceito de receita apto a dar ensejo à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>92</sup> entende que receita é um conceito jurídico a ser determinado de acordo com o direito e pode ser resumido da seguinte forma:

- “- receita é algo novo que se incorpora a um determinado patrimônio;
- todo patrimônio é formado por um conjunto de direitos e obrigações de um determinado sujeito de direito, isto é, por elementos regulados pelo direito;
- logo, o algo novo que se constitui em receita é um dado jurídico, definido pelo direito;
- não existe uma definição única e geral para receita, de modo que, em cada situação, receita será um acréscimo patrimonial dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;
- por conseguinte, receita é um “plus jurídico” que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;
- receita é um direito novo – na sua existência – sem se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriores existentes – de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para seu adquirente qualquer nova obrigação;
- em outras palavras, receita é um acréscimo de direito que não acarrete qualquer prestação para o adquirente desse direito, pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito;
- ademais, receita é um direito novo adquirido por alguém, que representa obrigação para um terceiro, a qual surge necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito por aquele alguém, mas cujo cumprimento ou extinção não necessita ocorrer simultaneamente”;

De outra sorte, o autor aponta o que não é receita para os fins por ele tratados.

Assim, não é receita:

---

<sup>92</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social: para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 43-20, jan. 2001.

- “ o direito novo que seja simples devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;
- o direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social ou reserva de capital da pessoa jurídica;
- a redução ou extinção de obrigação, sem pagamento, se puder equiparar a exoneração da dívida a uma doação, hipótese em que será aplicável a mandatória definição legal de não-receita e do respectivo crédito à reserva de capital.”

Assim, pode-se concluir que para Ricardo Mariz de Oliveira, receita é ingresso que se incorpora positiva e permanentemente ao patrimônio empresarial e que representa remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações (remuneração ou contraprestação do emprego de seus recursos materiais, imateriais e humanos) que se adiciona ao patrimônio da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco<sup>93</sup> afirma que receita e faturamento são conceitos jurídico-substanciais e não contábeis, distinguindo-os de meras entradas. Conforme seu entendimento, não se pode dar à receita um sentido lato que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira. “Nem todo dinheiro que entra no universo de disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo da COFINS. Não basta ser “entrada” (mera movimentação financeira), é preciso que configure como “ingresso”, como entrada com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponde seu objeto social ou dele seja decorrente”.

Receita e faturamento têm sentidos semânticos diferentes, afirma Greco:

“Todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento. Ambos têm em comum corresponder a um ingresso (e não a uma simples movimentação financeira). Esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa. A característica comum está em compor o conjunto de elementos positivos ainda que, em sua

---

<sup>93</sup> GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, p. 110-151, nov. 1999

totalidade ou individualmente, não impliquem em ganho, pois este poderá existir ou não conforme vier a ser aferido no final do período de apuração. Ou seja, fazer parte do conjunto de eventos positivos (ingresso) que têm relevância patrimonial, não significa possuir a natureza de ganho patrimonial (pressuposto do imposto de renda e da CSLL).”

É interessante e apropriada também a distinção que esse autor faz de receita e faturamento, a qual vai ao encontro do que decidiu o Supremo Tribunal Federal no que tange à inconstitucionalidade do § 1º, art. 3º, da Lei nº 9718/98, já comentada neste trabalho. Para ele, embora receita e faturamento tenham essa natureza em comum, a diferença específica que os aparta se encontra na circunstância de o faturamento consistir no ingresso que resulta da exploração da atividade que corresponda ao objeto social da pessoa jurídica. Por outro lado, não têm natureza de faturamento as receitas que, embora resultem do funcionamento da pessoa jurídica e do uso de suas disponibilidades financeiras, não correspondem à atividade integrante de seu objeto social.

A distinção entre “quaisquer entradas” e “receitas” é e sempre foi premissa fundamental para se obter o conceito destas últimas. Geraldo Ataliba<sup>94</sup> já alertava para esse aspecto quando asseverou:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”

Ao estudar a base de cálculo do ISS, Aires Barreto também empreendeu essa distinção entre receita e mero ingresso, confirmando que só a primeira poderia estar abarcada pela incidência desse imposto municipal. Tal conceituação pode ser transposta para se determinar a incidência do PIS e da COFINS, uma vez que possuem a mesma base de cálculo do imposto estudado pelo autor, qual seja, a receita. São suas as seguintes palavras:

---

<sup>94</sup> ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços: empresa de propaganda: conceito de receita e critérios de lançamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 107, p. 358-368, jan./mar. 1972.

“Nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os que configuram *receitas* e os que se caracterizam como meros *ingressos* (que, na ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). *Receitas* são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. *Ingressos* envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação do patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas<sup>95</sup>”.

Eduardo Bottallo<sup>96</sup> também desenvolveu algumas idéias em torno do conceito de receita como fator de dimensionamento das obrigações tributárias relativas ao ISS e às contribuições ao PIS e a COFINS. Segundo ele, os contribuintes têm direito de não considerar, como receitas próprias, valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial, como ocorre com os montantes a eles repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros ou para pagamento de serviços prestados por terceiros e intermediados por aqueles. Conclui Bottallo que valores com essas características não remuneram serviço próprio do contribuinte e, assim, não exprimem parcela de sua capacidade contributiva.

Para Helenilson Cunha Pontes, a receita sobre a qual incidem o PIS e a COFINS, , “é fruto direto de uma atividade com conteúdo econômico ou de negócios jurídicos com prestações avaliadas economicamente, fruto este que deve representar ingresso positivo, efetivo, definitivo e real no patrimônio. Vale dizer, auferir receita significa aumentar de forma permanente o patrimônio através do produto de atividades/negócios avaliados economicamente<sup>97</sup>”.

---

<sup>95</sup> BARRETO, Aires Fernandino.. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 5, p. 72-97, 1996

<sup>96</sup> BOTALLO, Eduardo. Base impositiva do ISS e das contribuições para o PIS e a COFINS. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 1, n. 23, p. 668-650, 1999.

<sup>97</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Incidência do PIS/COFINS sobre a Variação Cambial Gerada nas Operações de Exportação de Mercadorias, A. **Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo**, n. 104, p. 96-108, maio 2004.

Finalmente, é interessante trazer `a colação o pensamento de José Antonio Minatel, o qual, decompondo o conceito de receita, reconheceu nela os seguintes atributos imprescindíveis para sua qualificação:

- a) “conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;
- b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;
- c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;
- d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;
- e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade de sua apuração”.<sup>98</sup>

Esse autor entende que o núcleo material da regra de incidência das contribuições ora tratadas é o auferimento da receita, tomado no sentido de que a receita deve ser disponível, efetivamente recebida. Portanto, na ótica desse autor, o regime de apuração das contribuições citadas deve ser o de caixa, e não o regime de competência definido na órbita contábil.

#### **6.2.1.7 Nosso entendimento**

Considerando o amplo espectro de normas investigadas neste trabalho, somadas às considerações doutrinárias trazidas à colação, podem ser extraídos os seguintes juízos de significação da expressão “receita”, sujeita à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS:

##### **a) Os registros contábeis não têm o condão de criar fatos jurídicos tributários**

O conceito de receita é puramente jurídico. Um registro contábil que, pela metodologia utilizada por essa ciência, seja denominado e classificado como receita,

---

<sup>98</sup>MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

transitando pela Conta de Resultado de Exercício da pessoa jurídica, não constitui fato jurídico tributário hábil a ensejar a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, nem seu valor constitui base de cálculo dessas exações. Conforme afirmamos anteriormente, somente o evento social relatado em um fato descrito na hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária poderá ser designado como fato jurídico tributário. Além disso, o próprio art. 1º, disposto nas Leis nºs 10833/2003 e 10637/2002, abandona a classificação contábil para a determinação do fato impositivo dessas exações.

#### **b) Integração permanente ao patrimônio da pessoa jurídica**

A receita é uma entrada ou um ingresso no caixa da pessoa jurídica, todavia com esse ingresso não se confunde. Receita é algo novo que se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica. Observe-se que o próprio legislador ordinário confere essa noção quando dispõe no art. 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nºs 10833/2003 e 10637/2002, sobre a exclusão da base de cálculo das contribuições, das reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas.

A permanência é a marca distintiva que classifica as receitas como subclasse da classe dos ingressos, posto que estes podem ser injetados no patrimônio da pessoa jurídica, de forma transitória. No mais das vezes, representam valores de titularidade de terceiros, os quais, por alguma razão, são recebidos pela pessoa jurídica e, ato contínuo, são a eles repassados. Tal acontece, por exemplo, com a contratação de subempreiteiros, nas obras de construção civil. Nesse caso, o comitente da obra paga pela prestação de todos os serviços ao empreiteiro principal e este se encarrega de transferir as parcelas a que fazem jus os subcontratados da construção erigida. Ilustram, ainda, a presente afirmação, os consórcios

celebrados pelas pessoas jurídicas para o desenvolvimento de determinado empreendimento, na forma do art. 278, da Lei nº 6404/76, por meio do qual a empresa líder, eleita entre as consorciadas, fica encarregada de receber todas as importâncias pagas pelo contratante da obra e de posteriormente distribuí-las entre os membros do consórcio de acordo com o quinhão de participação de cada um deles.

As receitas, ao contrário, são caracterizadas pela sua permanência definitiva no patrimônio da pessoa jurídica, incrementando-o de forma positiva.

**c) Receita como resultado do esforço empresarial para auferí-la**

A receita deve ser originada de uma ação empresarial direcionada e relacionada a terceiros (mercado), decorrente de uma atividade exercida pela pessoa jurídica, seja no desenvolvimento de seu objeto social (venda de mercadoria ou serviços, cujo ingresso será incluído na categoria dos itens de faturamento), seja decorrente de outras atividades realizadas em prol da continuidade da empresa (venda de um bem constante do ativo imobilizado ou de rendimentos obtidos em aplicações no mercado financeiro e de capitais, efetivação de empréstimos, por exemplo).

Conforme expressa Helenilson Cunha, receita “é fruto direto de uma atividade com conteúdo econômico ou de negócios jurídicos com prestações avaliadas economicamente, fruto este que deve representar ingresso positivo, efetivo, definitivo e real no patrimônio”. Esse *plus* também diferencia as receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS dos demais ingressos.

Além disso, é de se afirmar que a agregação positiva ao patrimônio é considerada existente mesmo na situação em que não ocorre aumento patrimonial. Como dito por Marco Aurélio Greco, a receita integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa, ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não impliquem ganho. Há que se constatar a existência de receita mesmo no caso de venda de bens com prejuízo, por exemplo.

#### **d) A receita é auferida segundo o regime de competência**

O auferimento da receita, para determinação da materialização da hipótese de incidência das contribuições aqui tratadas, deve ser apurado segundo o regime de competência, ou seja, medido a cada disponibilidade econômica da mesma pela pessoa jurídica, independentemente do seu efetivo recebimento em dinheiro, este, sim, representado pelo regime de caixa<sup>99</sup>. Assinale-se que o regime de competência constitui um princípio fundamental da contabilidade que determina que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento<sup>100</sup>.

A Lei das Sociedades por Ações, em seu art. 187, ao descrever os elementos componentes da demonstração do resultado do exercício prevê que nesta conta se discriminarão e computarão as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda. Portanto, as companhias, bem como todas as

---

<sup>99</sup> Posição contrária, portanto, àquela esposada por José Antonio Minatel, para quem, como comentado nessa desta dissertação, as receitas somente podem ser tributadas pelas contribuições quando efetivamente recebidas – regime de caixa (vide NR 104).

<sup>100</sup> Vide Resolução n° 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

demais pessoas jurídicas, por força do art. 1188 do Código Civil<sup>101</sup>, devem reconhecer seus resultados, para efeitos de tributação do PIS e da COFINS pelo chamado “regime de competência”, que se contrapõe ao regime de caixa, que é aquele em que as receitas são reconhecidas apenas quando do respectivo ingresso na empresa do numerário correspondente.

No regime não cumulativo, as receitas são tributadas pelas contribuições ao PIS e da COFINS segundo o regime de competência, prestigiado pela legislação societária. As únicas exceções a essa regra estão dispostas no próprio ordenamento; com efeito, o art. 30, da MP n° 2158-35/2001, dispõe sobre a utilização do regime de caixa para a apuração das variações monetárias cambiais dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte e o art. 20, da mesma MP, permite a adoção do regime de caixa para apurar os resultados tributáveis das pessoas jurídicas que calculam o imposto de renda com base no sistema do lucro presumido (art. 20, MP n° 2158-35/2001).

#### **e) Reduções de obrigações da pessoa jurídica configuram receitas**

A receita também pode ser caracterizada pela eliminação ou redução, total ou parcial, de uma obrigação anteriormente registrada. Isso porque, conforme mencionou Ricardo Mariz, o resultado desse fator é um aumento dos valores positivos e negativos que constituem o patrimônio. De fato, (i) nos empréstimos reduzidos por negociações entre credor e devedor; (ii) na valorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira pactuada nos empréstimos externos, com diminuição do valor destes quando da liquidação da operação; (iii) no perdão total da dívida pelo credor, além de outros exemplos correntes na prática comercial das pessoas jurídicas, representam uma diminuição da obrigação antes pactuada pela

---

<sup>101</sup> “Art. 1188. O balancete patrimonial deverá exprimir com fidelidade e clareza a situação real da empresa e, atendidas às peculiaridades desta, bem como às disposições das leis especiais indicará, distintamente, o ativo e o passivo.”

empresa e um incremento – ganho - no patrimônio da pessoa jurídica, sujeitando-se, portanto, à incidência das contribuições.

Em síntese, receita é conceito puramente jurídico, representa um ingresso que se incorpora permanentemente ao patrimônio da pessoa jurídica e decorre de uma ação empresarial direcionada a terceiros a partir da execução do objeto social da sociedade. Pode também designar-se como receita o acréscimo experimentado por uma perdão de dívida dado por credores ou outros fatores que diminuam as obrigações da pessoa jurídica para valores abaixo daqueles originariamente contraídos.

### **6.2.2 Exclusões da base de cálculo**

A partir da qualificação de determinados ingressos como receitas, conforme os parâmetros doutrinários retro mencionadas, computados no fim de cada mês, apura-se a base de cálculo das contribuições. Dessa grandeza, as Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003 permitem a exclusão de alguns valores, conforme taxativamente expressa o § 2º, do art. 3º<sup>102</sup>.

#### **6.2.2.1 Receitas isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota zero**

A legislação regente da sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e da COFINS previu diversas causas desonerativas de incidência, como a (i) venda de matérias-primas, produto intermediário e de material de embalagem para empresas preponderantemente exportadoras, conforme art. 40, da Lei nº 10865, de 30 de abril de 2004; (ii) tributação das

---

<sup>102</sup> Esclareça-se que outras hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições em tela são previstas, em face de algumas atividades específicas, como as desenvolvidas por instituições financeiras (Lei nº 9703/98), cooperativas (Medida Provisória nº 2158-35/2001) etc.

receitas à alíquota zero (por exemplo: receita da venda de adubos, fertilizantes, defensivos agrícolas, sementes, leites, queijos, entre outros, conforme art. 1º, da Lei nº 10925, de 23 de julho de 2004); e (iii) situações de não incidência, como a exportação de bens e serviços para o exterior, na forma do art. 5 da Lei nº 10637/2002 e art. 6º da Lei nº 10833/2003).

Todas essas receitas, por não serem tributadas pelo PIS e pela COFINS, são excluídas do cômputo da base de cálculo mensal dessas contribuições.

Atualmente, a legislação que trata do sistema não-cumulativo das contribuições não contempla descrição de receitas isentas, tirante às definidas no art. 14 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, que se aplicam, em sua maioria, às pessoas jurídicas que apuram suas contribuições pelo sistema cumulativo.

#### **6.2.2.2 Receita da venda de bens do ativo permanente**

O ativo permanente é conta inserta no Ativo do Balanço Patrimonial. Dele fazem parte os direitos referentes aos bens do imobilizado (máquinas, equipamentos e imóveis destinados à manutenção da fonte produtora, os investimentos permanentes e o ativo diferido e o intangível da companhia (marcas, patentes etc.)<sup>103</sup>. A receita decorrente da venda de qualquer bem registrado nessa conta contábil é considerada receita não operacional e será excluída da incidência das contribuições sob foco.

Entendeu o legislador, nesse caso, que deveria estar fora da tributação das contribuições a receita não derivada da atividade operacional da pessoa jurídica. A venda de bens constantes do ativo permanente da pessoa jurídica não faz parte do objeto social desta;

---

<sup>103</sup> Conforme art. 178, § 1º, “c”, da Lei nº 6404/76 (Lei das Sociedades por Ações), alterado pela Lei nº 11638/2007.

representa apenas uma operação esporádica, não operacional, havida em função de determinadas circunstâncias (descontinuidade de uso, ou com o intuito de fazer caixa, por exemplo). Por isso, foi contemplada com a exclusão da receita dela decorrente da base de cálculo das contribuições.

É importante assinalar que a exclusão legal ora tratada abrange apenas as vendas de bens do ativo permanente. Ou seja, outras formas de alienação como a permuta, cessão ou quaisquer outros tipos de transferência não estarão contempladas no comando do artigo e deverão ser tributadas normalmente.

### **6.2.2.3 Vendas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária**

A receita de venda de certos produtos indicados na lei está sujeita à incidência do PIS e da COFINS sob o regime da tributação por substituição tributária. Assim ocorre com as operações com cigarros e motocicletas em que o fabricante ou importador desses bens é obrigado a recolher antecipadamente o PIS e a COFINS que seriam devidos sobre a receita das subseqüentes operações de revenda desses produtos, na qualidade de substitutos dos futuros distribuidores e varejistas, mediante uma determinação de base de cálculo e alíquota diferenciadas<sup>104</sup>.

Como tal sistemática de apuração e recolhimento das contribuições está fora do regime não cumulativo, determina a lei que as receitas produzidas em face dessas operações sejam isoladas das demais.

---

<sup>104</sup> Vide, por exemplo, no caso dos cigarros, o disposto no art. 5º, da Lei nº 9715, de 26 de novembro de 1998. Mais comentários sobre o sistema da substituição tributária vide item 6.10 desta dissertação.

#### 6.2.2.4 Vendas canceladas

Como vimos nesta dissertação, todo ingresso de valores decorrente da venda de bens e serviços deve ser registrado na contabilidade da pessoa jurídica como uma receita na Demonstração do Resultado do Exercício, segundo o regime de competência <sup>105</sup>.

Assim, caso ocorra o cancelamento de uma venda, em que o negócio jurídico antes pactuado é desfeito, juridicamente, entre as partes contratantes, retornando a mercadoria para o estoque do vendedor, permitem as leis da não-cumulatividade que aquela receita de venda, antes computada por força do regime da competência, seja excluída da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS apurada ao final do mês. Nem poderia ser de outra forma, pois, se tal exclusão não fosse permitida, estar-se-ia tributando valor não recebido, ou uma não-receita, tornando ilegítima a incidência dessas contribuições.

Segundo entendemos, esse mesmo tratamento dado pela lei para as vendas canceladas também deve ser adotado em relação aos valores não recebidos dos respectivos devedores (inadimplência), por meio de uma interpretação sistemática da norma da não-cumulatividade. Tendo em vista que, no caso de inadimplência, o contribuinte deixa de receber a receita relativa à operação praticada, não deve ser ela alcançada pela incidência das contribuições, sob pena de se tributar uma não-receita, ferindo-se, assim, o princípio da legalidade (a lei prevê apenas a tributação da receita) e da capacidade contributiva, ao se tributar ao que não traduz expressão de riqueza do contribuinte. Assim, nessa ordem de idéias, é lícita a exclusão da base de cálculo das contribuições, dos valores não adimplidos pelos respectivos adquirentes de produtos e serviços, concedendo-se o mesmo tratamento descrito nas leis do novo regime para as vendas canceladas.

---

<sup>105</sup> Vide art. 187, da Lei nº 6404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

A União, por seu turno, rechaça tal pretensão sob a alegação de que as situações de inadimplência são completamente distintas das vendas canceladas. No primeiro caso, o contrato de compra e venda se aperfeiçoa de pleno direito, e que eventuais valores não recebidos devem ser objeto de ação de cobrança específica do contribuinte contra seus devedores; no segundo caso, o negócio jurídico se desfaz, havendo previsão específica na legislação das contribuições para a exclusão daqueles valores que antes haviam sido registrados como receita, em face do princípio contábil da competência<sup>106</sup>.

Sobre esse tema é interessante a solução proposta por Tercio Chiavassa<sup>107</sup>. Ele proclama, de início, que a obrigatoriedade de observância do regime contábil da competência, na apuração e no recolhimento das contribuições ao PIS e para a COFINS, não deveria trazer alterações na determinação da incidência tributária, fazendo tributar aquilo que não representou efetivamente uma receita. Depois conclui:

“Por esse motivo, a única forma de se admitir a aplicação do regime de competência, nesses casos, é atendê-la como mera estimativa de valores, verdadeira antecipação do contribuinte, denotadora de um indício de capacidade contributiva e que futuramente será confirmada, ou não, pelos fatos observados, o que permitirá a legitimação, ou não dessa antecipação.

Resta admitida, por essa óptica, a antecipação do recolhimento do PIS e da COFINS. No entanto, se os valores não ingressarem efetivamente no patrimônio da pessoa jurídica, diante da ausência de legislação específica, estabelecendo técnica diversa para o tratamento das perdas, o contribuinte deve adotar as regras previstas para a compensação ou restituição, nos casos de pagamento indevido ou, ao menos, a utilização das regras previstas pela Lei nº 9430/96 em relação às perdas no recebimento de créditos, lançando crédito equivalente à perda na apuração das referidas contribuições.”

---

<sup>106</sup> Vide Solução de Consulta nº 423/2003 – PIS / COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. “Não é cabível, por falta de base legal, a exclusão, na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, de valores faturados, pelo regime de competência, mas que não foram efetivamente recebidos pela consulente de seus clientes, em virtude de inadimplência”. (DOU 25.02.2004). 7ª Região Fiscal: Rio de Janeiro, Campos de Goitacazes, Niterói, Nova Iguaçu, Volta Redonda, Vitória.

<sup>107</sup> CHIAVASSA, Tercio. Valores faturados e não recebidos: a questão do PIS e da COFINS. In: \_\_\_\_\_. **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, p. 363-383, 2005.. Sobre esse tema vide, ainda, MATTOS, Aroldo Gomes. Vendas canceladas: dedução das bases de cálculo das contribuições PIS/COFINS”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, p. 7-14, mar. 2002, e TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Serviços de telecomunicação: PIS/COFINS sobre contas Faturadas e Não Recebidas. In: \_\_\_\_\_. **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, p. 208-220, 2005.

Realmente, essa alternativa proposta pelo autor citado anularia toda a distorção provocada pela implementação do regime de competência para a apuração das contribuições, fazendo com que os valores inadimplidos fossem excluídos da base de cálculo das contribuições em um momento futuro. Todavia, para que pudesse ser operacionalizado pelo contribuinte, esse mecanismo deveria ser reconhecido pelo legislador, por meio de sua positivação.

As duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça já decidiram que incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, ainda que ocorra a inadimplência, prestigiando, assim, o regime da competência. Veja-se o que entendeu a Segunda Turma, unanimemente, conforme ementa oficial a seguir:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. VENDAS INADIMPLIDAS”. EXCLUSÃO. EQUIPARAÇÃO COM VENDAS CANCELADAS. EQUIDADE. ART. 108, § 2º, DO CTN.

1. Incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, aí incluídos os valores de "venda a prazo" que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa devido à inadimplência dos compradores.
2. O art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98 estabelece as deduções autorizadas da base de cálculo do PIS e da COFINS, nele não se incluindo o de “vendas inadimplidas”.
3. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro regime, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento, vale dizer, da concretização do negócio jurídico, e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente àquela operação.
4. Se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas. O art. 108, § 2º, do CTN é expresso ao dispor que "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".
5. No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita.
6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada "venda inadimplida", caso não seja a operação efetivamente cancelada, importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato imponível das contribuições ao PIS e à COFINS.

7. Recurso especial não provido<sup>108</sup>.

#### **6.2.2.5 Descontos incondicionais concedidos**

Os descontos incondicionais, representados por reduções do preço concedidas pelo fornecedor no ato da concretização da venda e emissão da fatura, são discriminados no documento fiscal emitido e independem de qualquer evento ou condição posterior ao negócio. Esse desconto reduz a receita auferida pelo vendedor e, conseqüentemente, diminui a base de cálculo das contribuições, por expressa disposição legal.

Nosso pensamento é no sentido de que deve ser dado o mesmo tratamento legal do desconto incondicional para as vendas bonificadas. Como se sabe, é prática no comércio a venda da chamada “dúzia de treze”, por meio da qual são entregues mercadorias a título gracioso, tendo em vista o grau de relacionamento comercial entre vendedor e comprador, o volume ou o tipo de mercadorias vendidas, entre outros fatores.

A Receita Federal já foi consultada a esse respeito, e as respostas têm sido favoráveis à tese de que as vendas bonificadas são equiparadas a descontos incondicionais, fora, portanto, da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> BRASIL. STJ. REsp. 953011/PR; Rel. Min. Castro Meira; 2ª T; j. em 25/09/2007 ; DJ 08.10.2007 p. 255. Disponível em <hppt://www. stj.gov.br>. Acesso em 28 nov. 2007. Nesse mesmo sentido: BRASIL. STJ. REsp 751368/SC; Rel. Min. Luiz Fux 1ª T; j. em 17/05/2007; DJ 31.05.2007. Disponível em <hppt://www.stj.gov.br>. Acesso em 28 nov. 2007.

<sup>109</sup> Nesse sentido se pode examinar a Solução de Consulta nº 77/2006, da 5ª Região Fiscal (Salvador), publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06/07/2006: “As bonificações concedidas em mercadorias, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta para efeito de apuração do PIS e da COFINS.”

### **6.2.2.6 Reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda**

As provisões representam o registro contábil de um crédito em conta passiva do Balanço Patrimonial, tendo como contrapartida um débito no Resultado do Exercício, apontando uma situação de conhecimento do contabilista, de natureza legal ou contratual, sobre a qual haja dúvidas quanto à sua ocorrência ou não. A contabilização de uma provisão será requerida quando, na avaliação da situação, o contador concluir pela probabilidade de que tal risco se materialize<sup>110</sup>. Por outro lado, quando se constata que o risco não se concretizará, a pessoa jurídica procede à reversão da provisão aludida, apontando um débito no registro passivo antes efetuado, tendo como contrapartida um crédito no Resultado do Exercício. Esse crédito no Resultado é denominado contabilmente como receita, todavia, do ponto de vista jurídico, não representa um ingresso novo no patrimônio da pessoa jurídica; por isso mesmo, será ele excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, por expressa previsão legal (art. 1º, § 3º, item V, “b” da Lei nº 10833/2003<sup>111</sup>).

Os créditos baixados como perdas correspondem a valores antes contabilizados como direitos a receber (Ativo) da pessoa jurídica, mas que, diante da constatação do inadimplemento por parte do respectivo devedor, foram considerados valores de impossível recebimento, com o apontamento de um crédito no Ativo, em conta retificadora do direito, em contrapartida a um débito no Resultado do Exercício<sup>112</sup>. Caso, de forma inesperada, o devedor inadimplente venha, posteriormente, a saldar seu compromisso, a pessoa jurídica deverá registrar um crédito na Conta do Resultado do exercício, o qual, embora contabilmente seja

---

<sup>110</sup> Sobre o tema vide a Resolução nº 1.066/2005, do Conselho Federal de Contabilidade, aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade T 19.7 - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

<sup>111</sup> Aplicável ao PIS, conforme art. 15 da Lei nº 10833/2003.

<sup>112</sup> A Lei nº 9430/96, de 30 de dezembro de 1996, aponta, em seu art. 9º, as situações em que a pessoa jurídica, contribuinte do Imposto sobre a Renda, poderá registrar perdas no recebimento de créditos decorrentes de sua atividade, dedutíveis da base de cálculo deste imposto.

classificado como receita, não fará parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, por não representar um ingresso novo, conforme reconhecem as normas instituidoras do regime não cumulativo.

#### **6.2.2.7 Receita decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial**

Os investimentos das companhias em (i) coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante, (ii) controlada, e em (iii) sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial<sup>113</sup>. Por meio dele, a empresa investidora deve, ao final de cada exercício social, refletir em seu balanço a variação patrimonial (lucro ou prejuízo) verificada em sua investida no mesmo período, apontando uma despesa (se o resultado da avaliação for negativo) ou uma receita (se o resultado da avaliação for positivo) em seu Resultado.

Essa receita que decorre da variação positiva da performance econômica da investida é, expressamente, excluída da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, conforme art. 25, da Lei nº 9249/95<sup>114</sup>. Esse mesmo procedimento é previsto na legislação do PIS e da COFINS, sendo, pois, o resultado positivo da equivalência também excluído das bases de cálculo das respectivas contribuições, por força do art. 1º, § 3º, item V, “b”, da Lei nº 10833/2003 e da Lei nº 10637/2002.

---

<sup>113</sup> Sobre a forma de aplicação do método, vide arts. 248, da Lei nº 6404/76, na redação da Lei nº 11638/2007, e art. 384 do Decreto nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

<sup>114</sup> Publicada em 27 de dezembro de 1995.

### 6.2.2.8 Lucros e dividendos recebidos

Os lucros produzidos pelas sociedades que não se revistam da condição de companhias e os dividendos advindos de sociedades por ações que não sejam avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, quando atribuídos à pessoa jurídica, como resultado da sua participação no capital destas, são excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pretendem alguns contribuintes conferir aos juros sobre o capital próprio recebidos como remuneração do capital empregado em outras pessoas jurídicas o mesmo tratamento legal previsto para os lucros e dividendos<sup>115</sup>. Sustentam que os referidos juros, por terem a mesma natureza dos lucros e dividendos (participação no resultado da sociedade), também deveriam estar desonerados da incidência das contribuições sob foco. A tese contrária, da qual comungamos, defende que os referidos juros são receitas financeiras, que remuneram o sócio pelos valores invertidos ao capital da sociedade, sujeitando-se, portanto, à incidência do PIS e da COFINS.

O Decreto Federal nº 5442/2005, publicado em 9.05.2005, reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de *hedge*, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições. Todavia, excluiu expressamente dessa tributação beneficiada os juros sobre o capital próprio, tratando-os, dessa forma, como receitas financeiras para quem os recebe e, conseqüentemente, despesa financeira para a sociedade que os paga.

---

<sup>115</sup> Para fins de incidência do IRPJ, de acordo com o art. 9º da Lei nº 9249/95, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os valores pagos ou creditados a título de juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Relativamente aos juros sobre capital próprio, a despeito da natureza de despesa financeira conferida pelo Decreto, é importante destacar que não há lei que lhe confira essa tipificação como receita. Há, ainda, autores que apregoam que referidos juros representam direitos atribuíveis ao sócio em decorrência do contrato de sociedade. Têm a mesma natureza de lucros e dividendos<sup>116</sup>. É modalidade de distribuição de lucro e dividendo, podendo até ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios, conforme dispõe o art. 9, § 7º, da Lei 9249/95. Em favor dessa argumentação, invoca-se, ainda, a Deliberação 207/96, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a qual considera que, no conceito de lucro da lei societária, remuneração do capital próprio paga configura distribuição de resultado e não despesa, determinando a contabilização do referidos juros como resultado de participação societária, afetando a conta investimento. Esclarece, ainda, a CVM que, caso a companhia opte por contabilizar os juros como receita/despesa financeira, deve proceder à reversão desses valores nos registros mercantis, a fim de que o lucro líquido não seja afetado por esses valores. Portanto, devem os referidos juros receber o mesmo tratamento conferido pela legislação do PIS e da COFINS aos lucros e dividendos (exclusão da base de cálculo).

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça já analisou esse tema entendendo que os juros sobre capital próprio não têm natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira. Decidiu, adicionalmente, que se não prevista, expressamente, a hipótese de exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o contribuinte não poderá fazê-lo por analogia<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> BRANCO, Vinicius. Da não-incidência das contribuições para o PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de juros sobre capital próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 116-127, abr. 2005, e SOUZA, André Ricardo Passos. PIS/Cofins e os juros sobre o capital próprio, O. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 114, p. 23-32, mar. 2005.

<sup>117</sup> BRASIL. STJ. Resp. nº 921.269/RS; 1ª T.; Rel. Min. Francisco Falcão. j. 22.05.2007. DJ de 14.06.2007. Disponível em: < <http://www.stj.gov.br>.> Acesso em 13 dez. 2007.

### **6.2.3 Alíquotas e apuração do valor devido a título das contribuições**

Apurada a base de cálculo (o somatório das receitas menos as exclusões), na forma retromencionada, serão aplicadas as alíquotas gerais de 1,65% a título de PIS e de 7,6% referente à COFINS, também contidas no conseqüente da regra-matriz de incidência estampada neste trabalho.

É importante ressaltar que, dentro do sistema não cumulativo, outro conjunto de alíquotas é fixado para a tributação da receita de venda de certos produtos sujeitos à tributação monofásica (perfumes, produtos de higiene pessoal, medicamentos, produtos de indústria automobilística, pneus, álcool para fins carburantes, entre outros) e à tributação sob o regime de substituição tributária. Como a carga total das contribuições, nesses casos, recai sobre o primeiro agente propulsor desses produtos, qual seja, o fabricante ou importador, as alíquotas do PIS e da COFINS são majoradas, nelas sendo computadas a carga tributária de todo o ciclo sobre a produção até o consumo.

As receitas de vendas de alguns produtos são também tributadas à alíquota zero. São bens que fazem parte de setores estratégicos da economia e de grande impacto para o consumo, como ocorre, por exemplo, com a farinha, o leite, vários tipos de queijos, além de outros produtos indicados na Lei nº 10925, publicada em 26 de julho de 2004, na redação da Lei nº 11488, de 15 de junho de 2007, que fazem parte da chamada “cesta básica” impondo-lhes uma carga tributária mais reduzida.

Definindo-se a alíquota e aplicando-a sobre a base de cálculo apurada chega-se ao montante das contribuições ao PIS e da COFINS, o qual, depois de recolhido aos cofres públicos, encerra a relação jurídico-tributária que se instaurou entre fisco (União) e

contribuinte. Entretanto, com base no regime não cumulativo dessas contribuições, é facultado ao contribuinte, antes da liquidação dos valores devidos à União, a título de PIS e da COFINS, descontar certos créditos por ele apurados, conforme regra específica tratada nas leis regentes da não-cumulatividade. Passemos a conhecer esses créditos.

### **6.3 Créditos a descontar**

Conforme dispõe o art. 3º, comum às Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, do valor apurado (aplicação de alíquota sobre base de cálculo), poderá o contribuinte calcular créditos sobre os valores de custos e despesas incorridos, utilizando-os para desconto da contribuição ao PIS e da COFINS apurada ao final de cada mês.

Observe-se, de início, que a lista de valores que conferem o direito aos créditos é taxativa e exaustiva, ou seja, nada além dela pode ser considerado pelo contribuinte para abater do valor tributário devido no fim do mês. Todavia, cada item nela contido comporta uma interpretação extensiva; é justamente, nesse ponto que se verifica a distância entre a posição das autoridades fiscais e a dos contribuintes. Esse embate é de suma relevância para o contribuinte, pois, como se verá adiante, cada valor não computado como crédito poderá representar um acréscimo de quase 10% na conta a pagar no final do mês a título desses tributos, considerando as alíquotas conjuntamente (1,65% (PIS) + 7,25% (COFINS) = 9,25%).

Assim, conforme art. 3º de ambas as leis instituidoras do sistema não cumulativo, poderão ser descontados créditos em relação a:

### **6.3.1 Bens adquiridos para revenda**

A legislação prevê o cálculo do crédito de PIS e COFINS sobre bens adquiridos e destinados exclusivamente à revenda, exceto em relação aos produtos sujeitos à tributação monofásica, tema que será abordado mais adiante nesta dissertação.

Neste dispositivo enquadram-se todos os custos das empresas varejistas, a saber, lojas, supermercados, distribuidores etc., aos quais a lei admite o cálculo dos créditos em relação aos itens adquiridos para revenda. Ocorre que essas empresas incorrem em outros custos e despesas que são imprescindíveis para a colocação de seus produtos à venda. As comissões pagas às empresas que financiam as vendas, por exemplo, sem as quais a atividade varejista não se materializa, não têm sido admitidas pelas autoridades fiscais como item creditável.

O valor de aquisição ou aluguel de equipamentos essenciais para a manutenção de itens revendidos, muitos deles perecíveis, também não são admitidos no cálculo dos créditos, em face de restrição inconcebível imposta pelas leis instituidoras do regime (art. 3º, inciso VI), que concedem tal benefício apenas às empresas fabricantes e prestadoras de serviço.

Contudo, a questão que mais tem sido objeto de discussão entre as autoridades fiscais e os contribuintes refere-se à vedação, imposta pelo próprio item em apreço, à tomada de créditos das contribuições na revenda de mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásica. Para a perfeita compreensão desse ponto de discussão, adiantaremos alguns conceitos iniciais sobre a tributação do PIS e da COFINS no regime monofásico. Todavia,

remetemos o leitor ao item 6.10, no qual esse tema será apresentado e examinado em todos os seus contornos.

Dentre as formas de apuração das contribuições ao PIS e da COFINS, temos o sistema de cobrança monofásica. Conferido às operações realizadas com certos tipos de produtos (perfumes, produtos de higiene pessoal, medicamentos, veículos autopropulsados entre outros) esse regime faz com que as contribuições, que seriam devidas sobre a receita auferida em cada venda efetuada, sejam concentradas no primeiro agente da cadeia de circulação desses bens. Assim é que as refinarias, as indústrias e as importadoras, por exemplo, quando promovem o primeiro impulso para a condução dos bens em seu caminho até o consumo, auferindo suas receitas de vendas, farão incidir sobre essas, alíquotas majoradas do PIS e da COFINS; representativas da carga tributária dessas contribuições que incidiriam sobre todas as fases subseqüentes de revenda. Por conseguinte, os demais partícipes dessa cadeia de produção, circulação e consumo, ou seja, os revendedores, terão tributadas a zero as receitas que auferirem em decorrência das operações por eles realizadas.

Ocorre que, dentro da sistemática legislativa, existe previsão permitindo que os contribuintes que promovam venda de mercadorias, cujas receitas são sujeitas à alíquota zero, permaneçam com o direito de apurar créditos sobre os custos e as despesas inerentes às suas aquisições de insumos ou de mercadorias para revenda<sup>118</sup>. Além disso, os créditos assim apurados, atendidas certas condições, poderão ser compensados com outros tributos federais<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> Art. 17, da Lei nº 11033, de 21 de dezembro de 2004.

<sup>119</sup> Lei nº 11196/2005.

Os contribuintes que se encontram na posição de distribuidores ou revendedores têm invocado tais permissivos legais para fundamentar seu direito de apuração de créditos sobre aquisições por eles efetuadas de mercadorias sujeitas à tributação monofásica, cujas receitas das respectivas vendas são tributadas à alíquota zero das contribuições ora tratadas. Nas respostas às consultas formuladas pelos contribuintes, a RFB tem rechaçado reiteradamente esse direito de crédito, sob a alegação de que há vedação expressa no art. 3º, inciso I, de ambas as Leis regentes da não-cumulatividade, nos moldes da decisão abaixo:

- Solução de Consulta nº 414/2006

“AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE ÔNUS TRIBUTÁRIO. Não podem ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda seja sujeita à alíquota zero. É irrelevante, para a Fazenda Pública, a transferência do ônus tributário resultante de convenções particulares”<sup>120</sup>.

E ainda,

- Solução de Consulta nº 12/2007

“AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE ÔNUS TRIBUTÁRIO.

Não podem ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda seja sujeita à alíquota zero. É irrelevante, para a Fazenda Pública, a transferência do ônus tributário resultante de convenções particulares”<sup>121</sup>.

Essa questão é mesmo interessante, pois revela evidente conflito entre leis ordinárias: uma delas, que permite a apuração e manutenção de créditos nas aquisições de bens e serviços submetidos à subsequente revenda tributada à alíquota zero pelas contribuições aludidas (Lei nº 11033/2005); a outra veda o crédito quando se tratar de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica (art. 3º, I, das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003).

<sup>120</sup> 9ª Região Fiscal – DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí. (DOU de 9.01.2007).

<sup>121</sup> 8ª Região Fiscal: – DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião.(DOU de 5.02.2007)

As antinomias – conflito de normas – são solucionadas por critérios estabelecidos pela ciência do direito. Maria Helena Diniz indica os seguintes critérios: o hierárquico, o cronológico e o de especialidade<sup>122</sup>. Em relação à questão ora posta em análise, o primeiro critério - baseado na superioridade de uma norma sobre outra em face de sua fonte de produção - é desde logo afastado, pois estamos diante do conflito entre normas veiculadas em duas leis ordinárias. O cronológico, que se aplica sobre normas gerais estabelecidas pelo mesmo órgão em diferentes ocasiões, sendo que, neste caso, prevalece aquela editada em último lugar, também não se aplicaria ao caso presente, porquanto as normas ora tratadas não possuem o mesmo conteúdo genérico.

Assim, entendemos que o critério da especialidade é o mais adequado quando se consideram as matérias tratadas nas normas conflituosas. Mesmo havendo lei garantidora do crédito de PIS/COFINS nas aquisições de bens quando as subseqüentes saídas desses forem tributadas à alíquota zero, as Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003 trazem dispositivo contendo restrição aos aludidos créditos especificamente no caso de revendas – e só revendas – de produtos sujeitos à tributação monofásica. Destarte, em virtude do grau de especialidade dessas últimas, a norma restritiva do crédito deve prevalecer.

Todavia, temendo que esse posicionamento não venha a prevalecer nas discussões sobre a matéria no Judiciário, o Poder Executivo editou norma, veiculada por meio do art. 14 da Medida Provisória nº 413<sup>123</sup>, prevendo que não poderão descontar créditos de PIS e da COFINS, os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas de mercadorias e produtos sujeitos a cobrança monofásica, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Expressa a MP que, nesse caso, não se aplica a manutenção de crédito prevista no art. 17 da Lei ° 11033/2004 às revendas efetuadas por comerciantes

---

<sup>122</sup> DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 34-36.

<sup>123</sup> Publicada em 3 de janeiro de 2008.

atacadistas e varejistas desses bens. Referido dispositivo foi além do que dispõe o art. 3º, I, das leis não cumulativas, ao vedar o crédito sobre qualquer custo e despesa vinculados aos produtos de tributação monofásica, objeto de revenda. De qualquer sorte, a discussão continua posto que a Medida Provisória aludida deverá ser submetida ao crivo do poder legislativo, e mesmo que venha a ser convertida em lei, discute-se, ainda, sua retroação em direção a fatos jurídicos ocorridos anteriormente à edição da MP, questão essa que somente poderá ser dirimida pelo Poder Judiciário.

### 6.3.2 Bens adquiridos como insumos

O novel regime das contribuições permite a tomada de crédito nas aquisições de insumos, todavia, não os define.

O inciso II, do art. 3º, das Leis n.º 10637/2002 e 10833/2003 concede créditos sobre a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as exceções previstas nas leis citadas (inciso II)<sup>124</sup>.

E o que é insumo ?

O dicionário Caldas Aulete chama de ‘insumos’ cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão-de-obra), que se deve fornecer para que determinada atividade econômica ou projeto se realize<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> Vide artigos 3º, II, das Leis n.ºs 10637/2002 e 10833/2003.

<sup>125</sup> Verbete: “insumos”. AULETE, Caldas. **Dicionário Caldas Aulete da Língua Portuguesa**: edição de bolso (atualização do Banco de Palavras, Conselho do Dicionário Caldas Aulete). Rio de Janeiro: Lexion Editora Digital, 2007.

A expressão “insumos” consoante Aliomar Baleeiro é empregada por alguns economistas “para traduzir a expressão inglesa “ input” , isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital etc., empregados pelo empresário para produzir o “output”, ou o produto final<sup>126</sup>.”

Esses elementos são também designados pela ciência econômica como “custos” ou ‘fatores de produção’, os quais incluem todos os gastos que devem ser incorridos, a fim de desenvolver e levar a cabo a atividade produtiva a que se dedica a empresa, incluindo os desembolsos necessários à aquisição de matérias-primas, combustíveis e mão-de-obra, bem como o uso dos edifícios e maquinaria, despesas com venda, etc. Essa ciência divide os custos em fixos (elementos que permanecem constantes, mesmo que a produção aumente) e em variáveis em razão do aumento ou diminuição da produção<sup>127</sup>.

Como se verifica desses conceitos, os insumos são concebidos como fatores de produção, os quais, em combinação com o capital, a mão-de-obra e a tecnologia, representam exercício da atividade econômica de forma organizada, no conceito trazido pelo art. 966, do novo Código Civil<sup>128</sup>.

Esses mesmos fatores necessários à produção são capturados pela ciência contábil com a designação de “custo”. Seus valores são apurados para serem subtraídos das receitas de venda, juntamente com as despesas operacionais e não operacionais, para se alcançar o lucro líquido do exercício. A apuração do custo dos produtos vendidos ou da prestação de serviços está diretamente relacionada aos estoques da empresa, os quais representam um dos seus ativos mais importantes porque são adquiridos ou produzidos com o objetivo de venda ou

---

<sup>126</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 1987. p. 237.

<sup>127</sup> LOURENÇO FILHO, Ruy; CALDEIRA, Paulo Valladares. **Economia**. 1. v. Publicação nº 8. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais. Belo Horizonte: Seção Gráfica do D.E.E.U.M.G., 1962.

<sup>128</sup> COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 8.

emprego na produção ou na prestação de serviços, conforme seja seu objeto social. Abrange matérias-primas, mão-de-obra, materiais de embalagem, peças de reposição, peças de manutenção entre outros.<sup>129</sup> .

Eliseu Martins distingue os custos das despesas. Os custos são gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços e somente são reconhecíveis como tal no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Gastos que se destinam às fases de administração, esforço de vendas e financiamento são chamados de despesas <sup>130</sup>, e assim são designados por serem incorridos, normalmente, após a fabricação ou a prestação dos serviços.

Essas noções são úteis na busca de um conceito de insumos, para fins de identificação dos valores de crédito de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa. Segundo entendemos, são insumos todos os gastos, direta ou indiretamente incorridos, com a aquisição dos elementos necessários ao desenvolvimento do objeto social da empresa; ou ainda, os bens e serviços adquiridos e utilizados como insumos que representam o esforço empresarial necessário para a fabricação de um bem ou a prestação de um serviço e a conseqüente geração de receita.

Embora as leis da não-cumulatividade não tenham trazido um conceito de insumos, a então denominada Secretaria da Receita Federal (SRF)<sup>131</sup> apressou-se em publicar a sua definição. O art.66, da Instrução Normativa SRF nº 247/2001 (na redação da IN SRF nº 358/2003), que disciplina a incidência da contribuição ao PIS e o art. 8º da Instrução

---

<sup>129</sup> FUNDAÇÃO Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

<sup>130</sup> MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1985, p.21-22.

<sup>131</sup> Atualmente designada como Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força da Lei nº 11457, de 19.03.2007.

Normativa SRF nº 404/2003 (que rege a COFINS não cumulativa) dispõem que são insumos para tal finalidade aqueles:

“I - Utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – Utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Como visto, as autoridades fiscais adotaram o mesmo conceito utilizado para se assegurar a legitimidade de tomada de créditos no regime não cumulativo do IPI<sup>132</sup>. Expressam que, para se configurar insumo, no caso de aquisição de bens, estes devem ter algum contato físico com o produto em fabricação. No caso de insumos utilizados na prestação de serviços, esses também devem tomar parte diretamente do serviço prestado. Com base nessas premissas, as autoridades fiscais, nas respostas às consultas tributárias formuladas pelos contribuintes, vêm, reiteradamente, rechaçando ou restringindo o direito de crédito nas mais diversas situações de aquisição, conforme exemplificado a seguir:

- a) Peças de reposição somente se constituem em insumos se tiverem uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação:

---

<sup>132</sup> Art. 164, do Regulamento do IPI, Decreto Federal nº 4544, de 26.12.2002.

- Solução de Consulta nº 133/2007 – PIS e COFINS<sup>133</sup>

“ PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. Os valores referentes a partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, bem como os valores referentes aos produtos intermediários utilizados na fabricação de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, desde que esses produtos, partes e peças não estejam incluídos no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais produtos e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Os valores referentes a serviços prestados para manutenção de máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.”

b) Gastos relativos a vales-transporte, vales-refeição, planos de saúde e seguros de vida dos empregados não são creditáveis:

- Solução de Consulta nº 29/2004<sup>134</sup> - PIS/COFINS

“Na prestação dos serviços de locação de veículos, geram direito aos créditos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País. Os gastos relativos a vales-transporte, vales-refeição, planos de saúde e seguros de vida não caracterizam insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços. Se, por hipótese, nenhum serviço for prestado no período, tais gastos não deixariam de existir para a empresa. Esses dispêndios não representam, pois, custos dos serviços prestados, mas sim despesas da atividade da pessoa jurídica.”

c) “Royalties” pagos ao franqueador pelo franqueado não constituem insumos:

- Solução de Consulta nº 197/2004<sup>135</sup> – COFINS

“FRANQUIA. SERVIÇO. INSUMO. Para efeitos do inciso II do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, na atividade de prestação de serviços de alimentação, por contrato de franquia empresarial, os valores pagos, pelo franqueado ao franqueador, a título de "royalties" e taxa de publicidade não são considerados "insumos", não podendo ser utilizados para fins de desconto de crédito na apuração da Cofins não-cumulativa. (DOU de 27.08.2004)”

<sup>133</sup> 8ª Região Fiscal – DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião. (DOU de 08.05.2007)

<sup>134</sup> 6ª Região Fiscal – DRFs: Belo Horizonte, Contagem, Coronel Fabriciano, Curvelo, Divinópolis, Governador Valadares, Juiz de Fora, Montes Claros, Poços de Caldas, Sete Lagoas, Uberaba, Uberlândia, Varginha. (DOU de 9.03.2004).

<sup>135</sup> 8ª Região Fiscal – DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião. (DOU de 27.08.2004).

d) Comissões pagas a representantes comerciais não são insumos:

- Solução de Consulta nº 219/2007<sup>136</sup> - PIS e COFINS

“NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS. Não se consideram insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, para fins de creditamento na sistemática de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, as comissões sobre vendas pagas a representantes comerciais.”

É totalmente questionável o entendimento apresentado pelas autoridades fiscais nesta matéria. Em primeiro lugar, as leis regentes do novo regime de créditos não determinam que se utilize o conceito de insumo previsto na legislação do IPI para a consideração de itens creditáveis no âmbito das contribuições ao PIS e da COFINS, e assim não procederam porque os regimes são completamente distintos. Se essa fosse a intenção do legislador ordinário, teria ele expressamente previsto tal determinação nos textos das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003. Ademais, considerando que para as contribuições ao PIS e da COFINS, o legislador conferiu um sistema *sui generis* de tomada de créditos para mitigar os efeitos da cumulatividade, devem suas regras ser tratadas de forma isolada, sem analogias com outros regimes tributários. Isso porque, seu emprego é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional<sup>137</sup>, quando causar ônus tributário não previsto em lei. As normas da não-cumulatividade das contribuições não trouxeram qualquer restrição ao emprego e entendimento da expressão “insumos”, não cabendo, destarte, ao intérprete, qualquer que seja ele, fazê-lo por empréstimo da sistemática de incidência de outros tributos e ao arrepio da lei.

Tendo como hipótese de incidência o auferimento de receita, bem intangível, e não a movimentação de tangíveis como mercadorias ou produtos, os critérios informadores da tomada de créditos no regime não cumulativo do PIS e da COFINS pertencem a uma

---

<sup>136</sup> 9ª Região Fiscal – DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Parnaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí. (DOU de 04.07.2007).

<sup>137</sup> Art. 108, §1º. “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” .

dimensão jurídica maior do que aquela utilizada comumente para o ICMS e o IPI. Para esses impostos, os insumos devem relacionar-se aos custos de bens e serviços fisicamente vinculados à fabricação dos produtos a serem destinados à venda. A legislação atinente ao regime não-cumulativo, diferentemente do disposto para o ICMS e para o IPI, descreve a possibilidade de tomada de crédito sobre bens e serviços utilizados como “insumos”, que produzirão receitas tributadas pelas contribuições.

A escolha do legislador ordinário pelo vocábulo “insumo” não foi em vão, pois teve por objetivo permitir a tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS de:

- a) todo e qualquer custo com bens e serviços representativos dos fatores de produção;
  
- b) todos os gastos relacionados ao esforço de venda, após a fabricação dos bens e a prestação de serviços (são as chamadas despesas da fase pós-venda – propaganda, marketing, comissões pagas a representantes comerciais, garantias), eis que, sem eles será impossível fazer chegar ao mercado consumidor os itens fabricados ou o serviço apto a ser oferecido.

E isso é assim porque todos esses créditos contribuirão, diretamente, para a obtenção da receita, base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Ora, se o novo regime imputado a essas contribuições foi elevado a *status* constitucional em disciplina distinta, ele só pode ser operacionalizado guardando irrestrita coerência com sua base de cálculo.

Esse entendimento mais elástico do conceito de insumos para efeito de tomada de créditos de PIS e da COFINS, tem sido prestigiado pela doutrina que atualmente se debruça sobre esse tema.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>138</sup> preconiza que a dedução legal relacionada aos insumos é muito mais abrangente do que aquela adotada pela Receita Federal do Brasil:

“Neste sentido, constituem-se em insumos para a produção de bens e serviços não apenas as matérias-primas, produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção.”

Como visto, esse autor enquadra como insumos até mesmo aqueles gastos com bens e serviços não capturados como custos pela contabilidade, como as despesas representativas da fase pós-venda. Essas, na visão do autor, podem ser objeto de crédito, se estiverem vinculadas à fabricação de produtos ou na prestação de serviços.

Examinando ainda outros aspectos dessa questão, Natanael Martins<sup>139</sup> lembra que “no caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica”, assim concluindo:

“...O conceito de insumos em face do PIS e da COFINS, mesmo sem busca de seu maior elástico, sem sombra de dúvidas está conectado à idéia de consumo de determinado bem ou serviço utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com sua finalidade de prestar um determinado serviço; e

O conceito de insumos em face do PIS e da COFINS, dada a materialidade desses tributos que incidem sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, em sua acepção mais ampla, pode ainda ser tido como relativo a consumo de todos os fatores de produção, vale dizer, não apenas o

---

<sup>138</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos Relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-52, 2005.

<sup>139</sup> MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 199-209, 2005,.

consumo relativo à produção ou execução de bens, “strictu sensu”, mas também como compreensível (consumo) dos demais fatores necessários à obtenção de receitas.”

Nessa mesma linha de sustentação Marco Aurélio Greco<sup>140</sup> ressaltar que enquanto no processo formativo de um produto apontam-se eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de elementos físicos e funcionais. Depois de detalhadas considerações sobre o assunto, ele conclui seu argumento alinhando que o art. 3º, II, das leis em exame, consagra o direito à dedução de todos os dispêndios ligados a bens e serviços sempre que o grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito à:

- “a) à sua existência para o contribuinte;
- b) ao seu fazer funcionar;
- c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais; e
- d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser – em certa medida – “novo” perante o contribuinte.”

Como visto, são ilegais as restrições impostas pelas instruções das autoridades fiscais para a tomada de créditos das contribuições pela desqualificação de insumos, pois são passíveis de crédito todas as despesas e custos incorridos para o desenvolvimento da atividade empresarial e a produção de receita.

---

<sup>140</sup> GRECO, Marco Aurélio Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAUSEN, Leandro (Coord.); SOUZA, Fátima Fernandes R. de (col.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e na COFINS**. São Paulo: IOB Thomsom. Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, 2004. p. 108.

Essa consideração é confirmada quando observamos a própria lista de dispêndios objeto de créditos, prevista no art. 3º das leis não cumulativas aqui analisadas. Ela revela que o sistema de abatimentos, dentro do regime não cumulativo das contribuições, abrange também outros itens que não apenas bens tangíveis, tais como as despesas de aluguel e certas despesas financeiras, o que demonstra a distinção desse regime daqueles eleitos para outros tributos. Disso resulta que, despesas incorridas após a fabricação dos bens, como as de propaganda, de “telemarketing”, as comissões pagas a representantes ou mesmo aquelas pagas a empresas administradoras de cartões de crédito para o financiamento dos produtos ao consumidor, bem como as garantias dadas ao consumidor pela integralidade do produto ou serviço, podem ser consideradas como insumos caso o contribuinte comprove sua essencial vinculação à colocação do produto e serviço no mercado, de forma a garantir-lhes competitividade.

### **6.3.3 Energia elétrica**

De acordo com o art. 83, do Código Civil, as energias que tenham valor econômico são consideradas bens móveis para efeitos legais.

A energia elétrica é considerada uma mercadoria, pela legislação do ICMS, incidindo o referido imposto sobre sua distribuição, atendidas às condições estabelecidas nos regulamentos estaduais<sup>141</sup>. Em consequência, de acordo com o regime não cumulativo inerente a esse tributo, ela também é considerada um insumo, e os dispêndios incorridos com energia elétrica consumida no processo industrial, ou empregada para integrar o produto

---

<sup>141</sup> Os arts. 425 e 426 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto Estadual nº 45490, de 30 de novembro de 2000), tratam da tributação de energia elétrica determinando o diferimento do imposto para o momento em que ocorrer sua entrega a consumidor desse Estado. A base de cálculo do imposto é o preço praticado na operação final de fornecimento de energia elétrica ao consumidor, e as alíquotas são determinadas em função do consumo mensal em kWh .

objeto da atividade de industrialização ou de prestação de serviços, são objeto de creditamento<sup>142</sup>. A exigência imposta pelas legislações estaduais é a de que o contribuinte tenha um aparelho medidor da energia consumida especificamente no estabelecimento industrial, não se admitindo o crédito do ICMS sobre a energia elétrica consumida nas áreas administrativas da empresa. Portanto, a energia elétrica por si só é enquadrada como insumo, sendo assim, já estaria inserta no inciso II (visto anteriormente) do rol de créditos conferidos ao contribuinte pelo art. 3º, das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, tendo sido despcienda sua indicação expressa como item creditável sob o âmbito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

De qualquer forma sua inserção no inciso III, do art. 3º, antes aludido foi benéfica ao contribuinte na medida em que deixa claro e cristalino que dará direito a desconto do crédito de PIS e COFINS o valor da energia elétrica incorrido no mês, consumida em todo o estabelecimento da empresa, não restringindo, portanto, apenas ao local onde se localizam as instalações industriais.

#### **6.3.4 Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos**

Este item de crédito confirma a intenção do legislador de conferir à não-cumulatividade das contribuições, sob foco, uma sistemática completamente diferenciada daquela erigida para o IPI e para o ICMS.

---

<sup>142</sup> Sobre esse assunto vide a Decisão Normativa nº 1/2001, da Coordenação da Administração Tributária, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em:< <http://fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em 11 nov. 2007.

Não somente os insumos utilizados na produção e na prestação de serviços dão direito de crédito, mas também as despesas com aluguéis de bens utilizados na atividade da empresa, incorridas no mês, são itens creditáveis.

Além disso, é importante lembrar que a expressão “prédio”, indicada no inciso IV ora analisado, na linguagem jurídica deve ser tomada em sentido amplo, significando, conforme De Plácido e Silva<sup>143</sup>, toda a porção de terra ou do solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele ou não, construções (edifícios). Destarte, podemos afirmar que o direito de crédito não se restringe apenas ao aluguel das edificações ou outros bens imóveis aderidos ao solo, abrangendo também os terrenos onde se instalam os fatores de produção, o que poderá garantir mais itens de desconto das contribuições a pagar no final do mês.

### **6.3.5 Contraprestação de operações de arrendamento mercantil**

As despesas mensais incorridas a título de contraprestação de arrendamento mercantil darão direito à tomada de créditos de PIS/COFINS, na forma do item V, do art. 3º, das Leis nº 10637/2002 e 10833/2003.

O contrato de arrendamento mercantil, na definição da Lei nº 6099/74, com a redação da Lei nº 7.132/93, é o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tem por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio dessa. Como contrato típico, sua natureza é híbrida porque permite que a

---

<sup>143</sup> Verbete: “prédio”. SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. São Paulo: Forense, 2000.

arrendatária, ao final do contrato, possa optar pela compra do bem arrendado, mediante o pagamento de um valor residual.

Note-se que o legislador, para a concessão do crédito sobre as despesas aludidas, não faz distinção quanto ao tipo de contratos de arrendamento mercantil contratado, se operacional ou financeiro, na forma da Resolução nº 2309/96, do Conselho Monetário Nacional<sup>144</sup>, donde se conclui que qualquer tipo contratado assegurará ao arrendatário os créditos de PIS/COFINS, respectivos.

Dessa forma, estando as contraprestações de operações de arrendamento mercantil vinculadas à atividade-fim da empresa, não importando qual a sua natureza, o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS decorrentes dessas operações é legítimo.

### **6.3.6 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**

Esse foi o item de crédito que mais alterações sofreu desde a instituição do regime não cumulativo das contribuições para o PIS e da COFINS.

De início, a base de cálculo dos créditos eram os valores das suas respectivas depreciações. Como se sabe, os bens do ativo, pelo desgaste sofrido em função de seu prazo de vida útil, podem ser objeto de depreciação contábil de acordo com seu prazo de vida útil. O valor correspondente à depreciação representa uma despesa ou um custo que poderá ser

---

<sup>144</sup> Conforme arts. 5º e 6º da Resolução nº 2309/96, do Conselho Monetário Nacional. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso em 25 dez. 2007.

dedutível para fins de apuração do imposto sobre a renda<sup>145</sup>. A cota de depreciação, a ser registrada, será determinada mediante a aplicação da taxa anual, fixada em face do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. Para fins fiscais, prevalecem as taxas de desgaste que o contribuinte puder comprovar perante o fisco ou aquelas consignadas em tabelas estampadas em instruções da Receita Federal.

Como se verifica, o crédito tomado sobre depreciação causa ônus ao contribuinte, pois ele sofre o desembolso imediato de caixa do valor das contribuições incidentes na aquisição do bem, sendo que esse encargo tributário somente será recomposto ao longo do tempo de depreciação dos mesmos.

Com a edição da Lei nº 10865/2003, o legislador ordinário, reconhecendo o efeito adverso do crédito calculado pelo tempo da depreciação contábil, na forma acima referida, conferiu ao contribuinte do PIS e da COFINS, no regime ora tratado, a opção de tomar os créditos das contribuições sobre o valor de aquisição dos bens, possibilitando a recuperação do ônus desses tributos em 48 meses<sup>146</sup>.

A Lei nº 11051/2004, de seu turno, em seu art. 2º, permitiu que, em relação a certas máquinas e equipamentos, listados em Decretos Federais, adquiridos para utilização no processo industrial do contribuinte, o crédito poderá ser tomado em 24 meses, sobre o valor de aquisição dos bens.

---

<sup>145</sup> Vide art. 307, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3000/99 – RIR/99).

<sup>146</sup> Vide § 14, do art. 3º, da Lei 10833/2003, introduzido pela Lei nº 10865/2004, com efeitos a partir de 1º de maio de 2004.

Outra alteração legislativa foi levada a efeito por meio da Lei nº 11196/2005, publicada em 22 de novembro de 2005. De acordo com seus ditames, do valor apurado da contribuição para o PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade, além das hipóteses já previstas no art. 3º, da Lei nº 10833/2003, as pessoas jurídicas poderão descontar créditos em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, mas fabricados para locação a terceiros. Dispôs, adicionalmente, a lei citada que não integram a base de cálculo dos créditos o valor das máquinas, dos equipamentos e de outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado, os custos que não sofreram a incidência das contribuições quando de suas aquisições e o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

Observe-se que de todas as metodologias de cálculo de créditos admitidas em lei, a opção pelo crédito sobre depreciação é a mais desvantajosa para o contribuinte, porquanto, regra geral, os bens (máquinas e equipamentos) que compõem o ativo fixo levam muitos anos para serem depreciados, em virtude de seu prazo de vida útil, tornando também mais longa a recuperação do PIS e da COFINS pagos integralmente por ocasião da aquisição dos bens. Nas outras modalidades, as contribuições serão recuperadas em quatro ou dois anos, o que resulta menor prejuízo para o contribuinte, em termos de fluxo de caixa.

A última novidade foi introduzida pela Lei nº 11.529/2007<sup>147</sup>, possibilitando a tomada de crédito das contribuições, de forma imediata, em seu montante integral, na aquisição de bens de capital destinados à produção de partes e peças para veículos, bem como de equipamentos agrícolas, materiais da indústria têxtil, obras em couro, veículos auto-propulsados, entre outros.

---

<sup>147</sup> Publicada em 23 de outubro de 2007.

Outras modificações foram sendo introduzidas restritivas do direito de crédito do PIS e da COFINS sobre as aquisições de bens do ativo. Na redação original do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10637/2002, era permitido o crédito de PIS sobre a aquisição de todas as máquinas e equipamentos destinados ao ativo fixo de qualquer empresa<sup>148</sup>. Após a edição da Lei nº 10833/2003, o referido crédito restrito aos bens destinados à utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A nova restrição, válida para a apuração do PIS e da COFINS, afetou todas as empresas que atuam no comércio varejista, uma vez que, na acepção das leis citadas, elas não são fabricantes ou prestadoras de serviços e, portanto, ficaram impedidas de tomar créditos sobre a aquisição de imobilizado necessário a seu ramo de atividade.

Esse cipoal de normas regentes dos créditos do PIS e da COFINS, sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado, impõe ao contribuinte um custo adicional de tecnologia e de pessoal para o controle e manutenção de sistema de contabilização de ativos, de forma individualizada, a fim de controlar e segregar<sup>149</sup>:

- a) todos os bens de ativo cuja aquisição conferiu crédito até fevereiro de 2004;
- b) os bens adquiridos e destinados exclusivamente à produção de bens e à prestação de serviços;
- c) os bens em que o crédito é calculado sobre o valor da depreciação;

---

<sup>148</sup> A redação era a seguinte: “VI – máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado.”

<sup>149</sup> Esse procedimento é determinado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disciplinando a matéria, a Instrução Normativa nº 457/2004, da Secretaria da Receita Federal, dispõe, em seu art. 9º que as pessoas jurídicas devem manter durante dez anos, em boa guarda, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos, acrescentando que, na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.

- d) os bens em que se optou pela tomada de créditos em 48 meses sobre o valor de aquisição;
- e) os bens listados em Decreto Federal em relação aos quais se admite o crédito do PIS e de COFINS em 24 meses sobre o valor de aquisição;
- f) os bens que darão direito a crédito imediato em face do tipo de bem do ativo adquirido.

Tal quadro evidencia que a sistemática não cumulativa, além de impor ao contribuinte uma carga tributária elevada pela quase triplicação das alíquotas, causa ainda um alto custo de administração dessas contribuições, quando se pensa nas horas incorridas para o acompanhamento das mudanças na legislação, a apuração e o recolhimento das contribuições<sup>150</sup>.

### **6.3.7 Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros**

As pessoas jurídicas, sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, poderão descontar créditos sobre os encargos de amortização de edificações ou benfeitorias próprias ou de terceiros, que venham a ser utilizadas na atividade da empresa, sem identificação de atividades específicas como aptas ao crédito (comércio, indústria ou serviço).

---

<sup>150</sup> Sobre esse tema é interessante observar a pesquisa realizada pelo Banco Mundial em conjunto com a PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes, divulgada no ano de 2007, a qual comparou o sistema tributário de 174 países e demonstrou que o Brasil está em último lugar quando se examina o tempo despendido pelo contribuinte para o cumprimento de obrigações tributárias. São 2600 horas anuais. Vide: “Relatório Paying Tax 2008. Disponível em <[www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)>. Acesso em 15 nov. 2007.

É importante anotar a modificação promovida pela Lei nº 11.488/2007<sup>151</sup>, que permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo optar pelo desconto, no prazo de 24 meses, dos créditos de PIS/COFINS, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

### **6.3.8 Bens recebidos em devolução**

O item VIII, do artigo 3º, da Lei nº 10637/2002 e da Lei nº 10833/2003 permite créditos de PIS e COFINS sobre o valor de bens recebidos em devolução, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada pelas alíquotas atinentes ao regime não cumulativo.

Refere-se esse item ao mecanismo criado pela lei para anular os efeitos do regime contábil da competência sobre a forma de apuração mensal do PIS e da COFINS.

É que pode ocorrer se a venda for concretizada, do ponto de vista jurídico, mas, posteriormente, o cliente devolver a mercadoria vendida, pode defeitos ou descontentamento com o item recebido. Nesse caso, como a respectiva receita da venda desse bem já foi anteriormente computada para fins de incidência das exações ora comentadas, no regime não cumulativo, a lei estabeleceu que, em vez de estornar a respectiva receita obtida com o negócio desfeito, o contribuinte tomará um crédito correspondente ao bem devolvido para utilização posterior na forma da lei.

---

<sup>151</sup> Publicada em 15 de junho de 2007.

Por outro lado, tratando-se de bens que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação, deverão ser estornados os respectivos créditos a eles relativos<sup>152</sup>.

### **6.3.9 Armazenagem de mercadoria e frete**

As leis instituidoras da não-cumulatividade permitem o desconto de créditos das contribuições sobre custos e despesas incorridos em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete, quando o ônus for suportado pelo vendedor, relativamente aos bens destinados à venda e aos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços (inciso IX, do art. 3,º da Lei nº 10637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

Embora o inciso ora tratado refira-se ao frete suportado pelo vendedor, a Receita Federal, admite, ainda, o crédito de PIS e da COFINS quando o ônus for suportado pelo comprador. Confira-se a decisão a seguir.

- Solução de Consulta nº 269/2004

“CRÉDITO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO. O frete pago pelo adquirente a pessoa jurídica, na aquisição de insumos a serem utilizados na prestação de serviços, pode ser considerado na apuração do crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo e da COFINS não-cumulativa.”<sup>153</sup>

---

<sup>152</sup> Vide §13, art. 3º, das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003.

<sup>153</sup> 8ª Região Fiscal – DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião. (DOU de 8.11.2004).

É inquestionável, ainda, a possibilidade da tomada de crédito em relação ao frete pago para o transporte de mercadorias e de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte, uma vez que nada há na lei que elida tal direito. Ocorre que as autoridades fiscais também se manifestaram nesse caso, entendendo que as despesas com frete não integram o conceito de insumos e, portanto, as despesas pagas a esse título para transporte de mercadorias entre estabelecimentos industriais e distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito, conforme texto adiante reproduzido e publicado no Diário Oficial de 5 de outubro de 2007:

- Solução de Divergência nº 11/2007

“Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS devidas. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS devidos.”

Tal restrição é totalmente improcedente, pois, como vimos antes, todos os custos e despesas necessários para o desenvolvimento do objeto social da companhia e para o conseqüente auferimento da receita a ser tributada, devem ser objeto de crédito. No caso específico de frete e armazenamento, a lei foi expressa ao permitir tal direito, sem qualquer restrição, sendo totalmente ilegais as restrições administrativas impostas contra o contribuinte.

## **6.4 Cálculo do crédito**

Conforme visto nos tópicos antecedentes, computadas ao fim do mês a totalidade das receitas auferidas e efetuadas as exclusões da base de cálculo, o contribuinte apura a

contribuição ao PIS e a COFINS devida. Do dito valor poderá descontar créditos sobre os custos e as despesas antes citadas, o qual é determinado pela aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) + 7,25% (COFINS) sobre os valores das aquisições, do custo incorrido com as depreciações de bens e sobre o valor dos bens devolvidos.

A título ilustrativo, o cálculo dos aludidos créditos pode ser singelamente demonstrado da seguinte forma:

**Custos e despesas incorridos no mês:**

Aquisição de insumos \$ 500

Despesas de *leasing* \$ 30

Total \$ 530

**Cálculo do valor do crédito:**

Sobre insumos (9,25% sobre \$500) = \$ 46,25

Sobre *leasing* (9,25% sobre \$30) = \$ 2,77

Total dos créditos = \$ 49,02

**PIS/COFINS a pagar:**

Receita de vendas realizadas no mês: \$ 1.000,00

(-) dividendos recebidos (\$ 100,00)

Base de cálculo \$ 900,00

PIS/COFINS devidos (9,25% x 900) \$ 83,25

(-) Valor dos créditos apurados acima (\$ 49,02)

**PIS /COFINS a recolher** \$ **34,23**

Em face do mecanismo não cumulativo colocado na legislação podemos deprender que os créditos de PIS e da COFINS são financeiros (e não físicos). E assim afirmamos porque a tomada de créditos independe do valor das contribuições incidentes na operação anterior de aquisição de bens e serviços; também não se vincula à efetiva saída e ao destino de produtos, mercadorias ou serviços. O crédito se materializa isoladamente, bastando

que, ao final do mês, tenha havido apuração de receita tributada pelas alíquotas combinadas de 9,25% e que os itens adquiridos sejam empregados na atividade da pessoa jurídica. Além disso, a legislação permite o crédito em relação a itens que não têm emprego direto ou físico na fabricação, revenda ou prestação de serviços, como as despesas com pagamento de aluguéis, energia elétrica, despesas com armazenagem e as contraprestações de arrendamento mercantil.

A legislação concedeu, ainda, alguns créditos presumidos de PIS e COFINS às pessoas jurídicas que industrializam produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal e aos fabricantes de vinhos que adquirirem insumos de sua produção de pessoas físicas. Essa situação, na regra geral de incidência, não conferiria direito a crédito para os adquirentes, em face da condição de não contribuintes dos respectivos fornecedores (na maioria, pessoas físicas)<sup>154</sup>. Posteriormente, nova sistemática de crédito presumido foi concedida para as empresas que efetuam o transporte rodoviário de cargas e que subcontratam serviços de pessoas físicas transportadores autônomos<sup>155</sup>.

## **6.5 Sistema legal de restrição ao crédito**

A legislação não conferiu ao contribuinte ampla liberdade para se creditar de todo e qualquer valor de custos e despesas. A lista de itens de créditos apresentada nas leis regentes da não-cumulatividade é taxativa e exaustiva. Somente aqueles custos e despesas lá indicados dão direito aos créditos de PIS e COFINS; nenhum outro que não descrito na lei poderá ser considerado.

---

<sup>154</sup> Vide arts. 8º e 15º da Lei nº 10925/2004.

<sup>155</sup> Vide art. 23 da Lei nº 11051/2004.

O valor da mão-de-obra paga à pessoa física não dá direito a crédito. Mesmo fazendo parte integrante do custo incorrido para o desenvolvimento do objeto social de cada empresa, representando um fator de produção, o legislador ordinário não permite o crédito sobre esse custo. Todavia, caso a pessoa jurídica, em vez de manter empregados, contratar a prestação de serviço de terceiros (a chamada “terceirização”) o crédito será concedido<sup>156</sup>.

Os créditos apurados e não utilizados dentro de um mês poderão sê-lo nos meses subsequentes, entretanto, não se admite sua atualização monetária nem, tão pouco, poderão ser compensados com outros tributos federais.

No que se refere à correção monetária de créditos, a questão é debatida na doutrina e na jurisprudência, no âmbito do sistema não cumulativo do ICMS. É inquestionável que a correção monetária não constitui um *plus* ao patrimônio, mas tão somente a recomposição de valores em face da desvalorização da moeda em decorrência do fenômeno da inflação. Veja-se a esse respeito o que pensa Roque Carrazza<sup>157</sup>:

“Os créditos de ICMS, no momento de serem utilizados, devem ser corrigidos monetariamente, seja para que o fisco não experimente um enriquecimento sem causa, seja para que se cumpra, em toda a latitude o princípio da não cumulatividade.”

Segundo a linha de entendimento desse autor, os créditos apurados pelo contribuinte representam moeda de pagamento de dívidas próprias desse imposto estadual. Vedar a atualização é desvalorizar monetariamente o crédito e reduzir o montante de créditos recuperáveis, em arrepio ao princípio aludido.

---

<sup>156</sup> Sobre esse aspecto vide os comentários tecidos no Capítulo 7.

<sup>157</sup> CARRAZZA, Roque. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 308.

Todavia, a posição das autoridades fazendárias estaduais é totalmente contrária a qualquer atualização de créditos de ICMS, registrados na escrita fiscal do contribuinte, não havendo legislação que ampare tal procedimento. Além disso, a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal não admite a correção monetária dos créditos escriturais de ICMS, quando não existir previsão legal para essa correção<sup>158</sup>.

No caso específico das contribuições ao PIS e da COFINS, seria possível invocar a ilegalidade da vedação à correção com os mesmos argumentos reproduzidos em relação ao imposto estadual, seja porque o regime não cumulativo a ele relativo também permite o uso dos créditos como moeda de desconto das contribuições a pagar, seja porque a perda de valor da moeda crédito representa um valor maior de tributo a ser recolhido, provocando um aumento da carga tributária e o enriquecimento ilícito do fisco federal. Todavia, tendo em vista a forma como caminha a jurisprudência nessa questão, não será tarefa fácil a obtenção do sucesso nesta questão.

Outro ponto refere-se à impossibilidade de utilização dos créditos de PIS e da COFINS para desconto das contribuições incidentes sob o sistema cumulativo. De fato, pelo comando ditado pelas leis instituidoras do novo regime, os créditos apurados servirão apenas para a dedução do valor a pagar das contribuições devidas no novo regime (art. 3º, das Leis

---

<sup>158</sup> Vide: BRASIL. STF. RE 386475/RS, Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Relatora p/ Ac.: Min. CÁRMEN LÚCIA, j. em 18/10/2006, DJ de 22.06.2007, p. 17. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008. A ementa é a seguinte: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DAS TURMAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. A incidência de correção monetária sobre o crédito foi objeto de apreciação anterior deste Supremo Tribunal, concluindo-se no sentido de que, em se tratando de irregular lançamento de crédito em decorrência do recolhimento do ICMS, não há incidência de correção no momento da compensação com o tributo devido. 2. Essas operações de creditamento têm natureza meramente contábil: são os chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade”.

nºs 10637/2002 e 10833/2003), ou seja, débitos e créditos apurados sob a égide de um sistema não se compensam pelo outro.

Essa vedação afeta, principalmente, aqueles contribuintes que possuem suas receitas tributadas por ambos os regimes, os quais, muitas vezes, não conseguem escoar seus créditos apenas para desconto das contribuições tributadas dentro da não-cumulatividade. As empresas de telefonia, por exemplo, podem enfrentar esse tipo de problema, porquanto, embora estejam enquadradas no regime não cumulativo, têm suas receitas decorrentes de serviços de telecomunicação tributadas pelo regime anterior. Se, além de prestar serviços de telecomunicação, promoverem a revenda de aparelhos celulares, os custos na aquisição desses bens não podem ser utilizados para cálculo de créditos dedutíveis das contribuições sobre receitas de telecomunicação, apuradas na sistemática da cumulatividade. Assim entenderam as autoridades fiscais quando responderam à consulta formulada por determinada pessoa jurídica, atuante nessa área:

- Solução de Consulta nº 30/2006<sup>159</sup>

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. TELEFONIA CELULAR. A apuração destas contribuições deve ser feita em parcelas distintas em função do regime de incidência, instituído nos respectivos diplomas legais. Não há nenhuma previsão legal para que créditos apurados pelo regime de incidência não-cumulativa possam ser compensados com débitos apurados pelo regime de incidência cumulativa, tampouco podem aqueles créditos serem compensados com quaisquer outros tributos administrados por esta SRF. Os custos incorridos com a aquisição de aparelhos de telefone celular não podem ser considerados, para fins do disposto na legislação do PIS/Pasep e da COFINS, "custos, despesas ou encargos vinculados" à receita de sua atividade preponderante, qual seja a de serviços de telecomunicação. Portanto, não se pode admitir que um possível crédito dessas contribuições, na revenda dos aparelhos (PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos) possa ser compensado com o PIS/Pasep e a COFINS de sua atividade de telecomunicação (PIS/Pasep e COFINS cumulativos).”

Diferentemente do posicionamento das autoridades fiscais, alguns doutrinadores propugnam a fungibilidade dos dois regimes, sob o fundamento principal de que ambos

---

<sup>159</sup> 7ª Região Fiscal – DRFs: Rio de Janeiro, Campos de Goitacazes, Niterói, Nova Iguaçu, Volta Redonda, Vitória. (DOU de 17.07.2006)

possuem o mesmo suporte constitucional, qual seja, o art. 195, I, b, da Constituição, daí surgindo a possibilidade de se considerar tanto o PIS cumulativo quanto o não cumulativo como uma única contribuição, compensáveis entre si.<sup>160</sup>

Não obstante tal posicionamento, entendemos que o sistema hoje existente para a tributação da contribuição ao PIS e da COFINS (cumulativo e não cumulativo) impede a compensação de créditos entre os regimes, na medida em que são totalmente distintos um do outro. A forma cumulativa não admite qualquer tipo de desconto de créditos, a não ser nas hipóteses de antecipação das contribuições, no regime de retenção na fonte, instituído por lei para determinadas atividades<sup>161</sup>. Além disso, a compensação de créditos do próprio PIS e da COFINS com outros tributos federais há de vir consagrada em lei, conforme reza o art. 170 do Código Tributário Nacional. No regime não cumulativo das contribuições em tela, a compensação e ressarcimento de créditos estão legalmente restritos às operações de exportação<sup>162</sup>, bem como aos vendedores de produtos cuja receita de venda seja tributada pela alíquota zero de PIS e da COFINS<sup>163</sup>.

## **6.6 Receitas desoneradas das contribuições ao longo da cadeia operativa**

A legislação que rege o sistema não-cumulativo veda o crédito sobre o valor das aquisições de bens ou serviços, se a receita auferida pelos seus respectivos vendedores não

---

<sup>160</sup> Vide: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Machado. Fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 150, p. 113-118, mar. 2008.

<sup>161</sup> Sobre as situações de retenção do PIS e da COFINS na fonte, vide art. 30, da Lei nº 10833/2003 e art. 64, da Lei nº 9430, publicada em 30 de dezembro de 1996.

<sup>162</sup> Art. 5º, da Lei nº 10637/2002 e art. 6, da Lei 10833/2003.

<sup>163</sup> Art. 16, da Lei nº 11116/2005, publicada em 19 de maio de 2005.

foram sujeitas ao pagamento das contribuições, por eventos suspensivos ou de não incidência e de alíquota zero. No caso de aquisições feitas com isenção de PIS e de COFINS, o adquirente poderá tomar o crédito, desde que produza receita tributada pelas contribuições, nas operações subseqüentes, à alíquota de 9,25% (conjunta)<sup>164</sup>. A norma restritiva prevista no § 2º, inciso II, art. 3º das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, introduzida pela Lei nº 10865/2004, cuja redação, comum às duas leis, é a seguinte:

“Art. 3...

(...)

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou na alcançados pela contribuição.”

Com relação ao ICMS, a Constituição Federal de 1988 tratou, especificamente, da matéria ao determinar, em seu art. 153, § 2º, II, alíneas “a” e “b”, que a não-incidência e a isenção, salvo disposição em contrário de lei, não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações seguintes e deverá ser anulado relativamente às operações anteriores.

No que diz respeito ao IPI, a Carta Magna não cuidou desse assunto e, exatamente por isso, travou-se perante Poder Judiciário uma longa batalha entre a União e os contribuintes, em que se discutiu o direito de tomar créditos de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos à incidência desse imposto. Essa matéria foi levada à apreciação do STF, o qual, após alguns julgamentos favoráveis ao contribuinte<sup>165</sup>, retomou a

---

<sup>164</sup> §2º, inciso II, art. 3º, das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, introduzido pela Lei nº 10865/2004, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

<sup>165</sup> BRASIL. STF. RE 350446/PR, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. em 18.12.2002, DJ 06.06.2003. p.32. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008. No mesmo sentido: BRASIL.STF. RE

análise desse tema em nova oportunidade, entendendo, desta vez, que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens efetuadas com alíquota zero de IPI não conferem ao adquirente contribuinte deste imposto o direito de constituir créditos em sua escrita fiscal<sup>166</sup>.

A legislação do PIS e da COFINS trata da questão das desonerações ao longo do ciclo evolutivo da produção ao consumo de formas distintas. No caso de aquisições, tributadas pelas contribuições, de bens para revenda ou de insumos que venham a ser incorporados em operações subseqüentes de venda cujas receitas serão desoneradas do PIS e da COFINS, é permitida a manutenção dos créditos pelo adquirente para desconto das contribuições que tiver que pagar em relação a receitas tributadas. O saldo credor acumulado por esse contribuinte, em cada trimestre, poderá ser objeto de compensação com outros tributos federais ou, ainda, ressarcido em dinheiro. Tal comando normativo extraído do art. 17, da Lei nº 11033/2004, publicada em 22 de dezembro de 2004, combinado com o art. 16, da Lei nº 11116/2005, publicada em 19 de maio de 2005.

Situação diferente ocorrerá nas aquisições de bens destinados à revenda e de insumos desonerados das contribuições em tela, para a qual será aplicada a regra expressamente estampada no § 2º, inciso II, art. 3º, antes transcrito. Como foi visto, o impedimento ao crédito ocorre em face de aquisições de bens e serviços cujas receitas auferidas pelos respectivos fornecedores não foram tributadas por essas exações, com exceção às compras com isenção, porque a elas é conferido um crédito sobre os referidos itens, caso venham a integrar operações subseqüentes geradoras de receita tributada pelas contribuições.

---

353668/PR, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. em 18/12/2002, DJ 13.06.2003, p. 11. e RE 357277, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 13.06.2003, p. 11. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008

<sup>166</sup> BRASIL. STF. RE 353657/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 25/06/2007, DJ de 29/06/2007 e RE 370682/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 25/06/2007, DJ de 29/06/2007. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho comentam sobre as aquisições isentas da seguinte forma:

“...nas compras isentas, concede-se o crédito presumido, exceto na hipótese de os produtos adquiridos e isentos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. A exceção é lógica, uma vez que, estando exonerada a etapa subsequente, toda a cadeia estará livre de imposto, não havendo razão para se conceder um crédito presumido relativamente às aquisições isentas...”

De fato, assiste razão a esses autores quando aludem às hipóteses em que não ocorreria a cumulação das contribuições ora aludidas, em face de compras e vendas isentas ou com alíquota zero, tomando-se por base as receitas produzidas por apenas uma operação anterior de aquisição com sua subsequente revenda.

Contudo, pode ocorrer que a venda de um determinado produto seja desonerada das contribuições por isenção, alíquota zero, suspensão ou não-incidência, mas um ou alguns de seus insumos de produção tenham sido tributados pelo PIS e pela COFINS em suas etapas anteriores de circulação até sua integração àquele bem. Nessa hipótese, mesmo que a revenda desse produto final seja desonerada, a vedação ao crédito imposta pelo § 2º, inciso II, art. 3º, fará com que o custo das incidências anteriores de PIS e COFINS seja incorporado ao preço de revenda. Em outras palavras, haverá a cumulação das contribuições em arrepio à diretriz constitucional da não-cumulatividade para determinados setores da atividade designados pela lei. É o chamado “ônus oculto”, a que se refere Tercio Sampaio Ferraz Jr., que ocorrerá, no caso de isenções concedidas a um produto no meio da cadeia de circulação do mesmo, “se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte legalmente obrigado, para efeito de compensação com débitos oriundos de outras vendas”<sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989,.

Por isso mesmo, para que se possa conferir ao dispositivo aludido uma espécie de “interpretação” conforme aos desígnios constitucionais e legais da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, é imprescindível que se considere a norma vedante do §2º, inciso II, art. 3º, no sentido de que o crédito somente será desautorizado caso o bem ou insumo adquirido não tenha sofrido incidência das contribuições em nenhuma das fases anteriores da cadeia de operações e não apenas em relação à última delas. Só nesta situação específica é que se pode falar em não-cumulação das contribuições.

Essa interpretação da norma citada, já foi reconhecida pela própria 10ª Região Fiscal da Superintendência Regional da Receita Federal<sup>168</sup>, conforme se manifestou na Solução de Consulta abaixo:

- Solução de Consulta nº 51/2005 – PIS/COFINS

“INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. INSUMO. ÓLEO DIESEL. Não dá direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O óleo diesel, utilizado como insumo na prestação de serviços de transporte, é bem sujeito ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, razão por que não se lhe aplica essa vedação legal.”

## **6.7 Lista de exclusões do regime não cumulativo**

Existe uma extensa lista de pessoas jurídicas e receitas não sujeitas ao regime não cumulativo. Foram excluídas dessa regra as instituições financeiras e outras entidades assemelhadas autorizadas a funcionar pelo BACEN, as pessoas jurídicas que apuram imposto de renda sob o regime do lucro presumido, as entidades imunes, bem como alguns tipos de cooperativas. Também será aplicada a alíquota conjunta cumulativa de 3,65% sobre os

---

<sup>168</sup> 10ª Região Fiscal – DRFs: Porto Alegre, Caxias do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Pelotas, Rio Grande, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Santana do Livramento, Santo Ângelo, Uruguaiana, Chuí. (DOU de 25.04.2005).

valores correspondentes a vários tipos de receitas decorrentes de prestação de serviços, tais como: serviços de telecomunicação, serviços jornalísticos e de radiodifusão sonora, serviços de informática, serviços de construção civil, serviços de transporte coletivo, serviços prestados por hospitais, prontos-socorros, entre tantos outros.

É de se observar que a referida lista de exclusões não se coaduna com a norma contida no § 12, do art. 195, da Constituição. Afinal, em vez de arrolar apenas os setores da atividade econômica que estariam no novo regime, como determina o aludido dispositivo, as leis da não-cumulatividade seguiram o caminho contrário, incluindo em seus ditames todas as pessoas jurídicas, e afastando apenas algumas delas em face de sua atividade econômica.

Além disso, a legislação afastou da incidência da não-cumulatividade, algumas receitas obtidas por prestadoras de serviço, diferenciação essa que também não encontra fundamento no referido parágrafo.

Tal desalinhamento das sobreditas leis ordinárias em relação ao ditame contido no §12, do art. 195, entretanto, não as macula de vício de inconstitucionalidade enquanto suas regras de aplicação e excepcionalidade estiverem nos exatos limites interpretativos do §9º do mesmo artigo. Este dispositivo admite a quebra da isonomia na cobrança de contribuições sociais (bases de cálculo e alíquotas distintas), desde que a diferenciação entre os contribuintes tenha como *ratio* a atividade econômica do contribuinte, a utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho<sup>169</sup>. Ausente a correlação aludida, qualquer critério discriminatório disposto em lei será considerado anti-isonômico e, portanto, viciado de inconstitucionalidade.

---

<sup>169</sup> Na redação introduzida pela EC nº 47, publicada em 6 de julho de 2005.

É com base nessa premissa que entendemos que a exclusão do aludido regime das pessoas jurídicas que tributam o imposto sobre a renda pelo lucro presumido, é quesito de discriminação que não encontra fundamento em qualquer outro dispositivo constitucional, tampouco no § 9º, do art. 195, sendo, portanto, inconstitucional. Não é crível que haja diferença de tratamento tributário das contribuições entre duas pessoas jurídicas, para efeito de adoção de um ou outro regime de incidência, apenas porque uma delas apura seu imposto de renda com base no lucro presumido, tributo esse que incide sobre o acréscimo patrimonial e que permite que tal riqueza seja medida em bases presumidas. Por isso mesmo, caso referidas pessoas jurídicas se vejam prejudicadas pela imposição legal do método cumulativo poderá invocar tal inconstitucionalidade.

## **6.8 Proporcionalização dos créditos**

Em virtude da delimitação impostas pelas Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, no que tange ao rol de pessoas jurídicas e aos tipos de receitas que permanecem no sistema cumulativo, o contribuinte que se sujeitar à incidência não cumulativa das contribuições ao PIS e da COFINS, em relação a apenas parte de suas receitas, deverá, ainda, apurar seus créditos exclusivamente em relação aos custos, às despesas e aos encargos vinculados às suas atividades que gerarão receitas tributadas pelas alíquotas do novo regime. Nesse caso, portanto, o crédito não é integral, mas proporcional. É o que determina o § 7º, do art.3º, das Leis antes citadas. Para que tal proporcionalização se efetive, o § 8º do dispositivo mencionado, indica a utilização de dois métodos:

- a) apropriação direta; ou,

b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à não-cumulatividade e a receita total auferida em cada mês.

Como visto, o legislador, ao utilizar o conjuntivo “ou” parece indicar, claramente, que o contribuinte tem à sua escolha um dos dois métodos e que, uma vez eleito, deverá ser utilizado consistentemente para todo o ano-calendário. Entretanto, numa interpretação sistêmica entendemos que a melhor orientação para aplicação do rateio é a seguinte: sempre que for possível identificar, quando da aquisição de um insumo, por exemplo, a qual receita estará ele vinculada, o método da apropriação direta se impõe; o rateio proporcional será o recurso utilizado apenas quando a ligação direta e imediata entre custo e receita não puder ser feita.

## **6.9 Exportação de bens e serviços**

É importante destacar o tratamento que o art. 5º, da Lei nº 10637/2002 e o art. 6º, da Lei nº 10833/2003 dão à exportação de bens e serviços. Em obediência à imunidade sobre a qual dispõe o artigo 149, § 2º, da CF/88<sup>170</sup>, as receitas decorrentes da exportação de bens e serviços são excluídas da tributação pelo PIS e pela COFINS, com direito de manutenção dos créditos apurados em relação aos custos e despesas incorridos para a produção do bem exportado ou para a prestação do serviço destinado ao exterior.

Os exportadores brasileiros gozam, assim, de tratamento privilegiado em relação aos demais contribuintes dessas exações, os quais somente podem compensar os créditos de

---

<sup>170</sup> As contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes da exportação.

PIS e da COFINS com as próprias contribuições devidas nos meses subsequentes, sem atualização monetária. Para os exportadores, como poderão acumular créditos de PIS e COFINS sobre os custos e as despesas incorridos em face das saídas imunes para o exterior, foi dada ampla possibilidade compensação de crédito, conforme a seguir se alinha.

Os créditos de PIS e da COFINS calculados sobre os custos e despesas incorridos poderão nas exportações poderão ser:

- a) abatidos do PIS e da COFINS devidos em relação a outras operações tributadas, realizadas pelo exportador;
- b) utilizados para compensação com outros tributos federais caso não possam ser aproveitados totalmente da forma retro;
- c) ressarcidos em dinheiro, caso ocorra sobra de créditos, acumulados em três meses;

Importante frisar que essas regras especiais de utilização de crédito somente se aplicam em relação a custos e despesas vinculados às receitas de exportação. Para tanto, o contribuinte deverá fazer um rateio desses gastos, por apropriação direta ou rateio proporcional. A compensação aludida far-se-á por meio da declaração de compensação efetuada nos termos do art. 74, da Lei nº 9430, de 27.12.1996, na redação da Lei nº 10637/2002, conforme Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP)<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> O programa da declaração eletrônica é divulgado periodicamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pode ser baixado pelo *site* daquele órgão na Internet (<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>).

Essa forma de incentivar o comércio exterior e evitar a chamada exportação de tributos brasileiros, parece ser bem mais vantajosa ao contribuinte do que sistemática imposta pelo regime não-cumulativo no ICMS. De fato, objetivando dar maior competitividade internacional aos produtos brasileiros, a Constituição Federal, em seu art. 155, X, “a” , dá tratamento de imunidade do ICMS às operações que destinem mercadorias ao exterior e às prestações de serviços destinados a não residentes no exterior, garantindo a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. O problema enfrentado pelos contribuintes exportadores é que muitos Estados estabelecem toda sorte de dificuldades para o reconhecimento desses créditos, o que acaba por impedir que as exportadoras usufruam o ressarcimento quando não puderem realizar outras operações no mercado interno que possibilitem o escoamento dos saldos credores.

A exportação de produtos também está imune ao IPI (art. 153, § 3º, III). A Lei nº 9716/98 prevê a possibilidade de utilização dos créditos apurados trimestralmente para compensação com outros tributos federais ou ressarcimento, nos mesmos moldes da recuperação de créditos prevista para o PIS e para a COFINS no novo regime não-cumulativo.

Assim, comparando-se a sistemática instituída pela legislação federal para o PIS, a COFINS, e IPI, no que tange à utilização de créditos acumulados decorrentes da exportação com aquele instituído pela Lei Complementar nº 87/96 para o ICMS, constata-se que a União oferece a mais ampla forma de utilização, seja por compensação seja até mesmo por ressarcimento em dinheiro.

## **6.10 A incidência sob o sistema de cobrança monofásica**

Existem outros mecanismos de composição das bases de cálculo e das alíquotas das contribuições ao PIS e da COFINS.

O § 9º, do art. 195, da CF/88, na redação conferida pela Emenda Constitucional nº 47/2005, permite a diferenciação de tratamento tributário no tangente às contribuições sociais incidentes sobre folha, receita ou faturamento e lucro, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou, ainda, da condição estrutural do mercado de trabalho.

Além disso, prescreve o art. 149, em seu § 2º, que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico poderão ter alíquotas específicas, tendo por base a unidade de medida adotada. De outra sorte, prescreve o art. 149, § 4º, da mesma Carta Maior que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Com fundamento nesses permissivos constitucionais, o legislador ordinário elegeu alguns critérios de apuração dessas contribuições que se afastam da regra geral de incidência, em que, a cada faturamento efetuado pelas pessoas jurídicas, são aplicadas as alíquotas gerais previstas na legislação, conforme se comentou nos tópicos anteriores deste artigo.

Assim é que se instituiu a cobrança pelo sistema monofásico, atribuída a alguns produtos descritos taxativamente na legislação, bem como se estabeleceu regimes especiais para a cobrança das contribuições, em relação a operações com certos tipos de produtos, pelos

quais a base de cálculo do PIS e da COFINS, por opção do contribuinte, não é calculada sobre a receita auferida, mas sobre valores fixos por unidade de litro do produto ( no caso de bebidas), sobre capacidade de envasamento (embalagens para bebidas) ou sobre valores fixos, em reais, por metro cúbico ( no caso da gasolina).

Nosso foco recairá sobre esse sistema de cobrança previsto para as contribuições ora em análise, em face de sua aplicação sobre um grande volume de operações com os mais variados produtos e que, a partir de uma alteração legislativa, passou a integrar o regime não cumulativo.

Os produtos e as alíquotas das contribuições ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente das vendas correspondentes à sistemática monofásica são, respectivamente, os seguintes<sup>172</sup>:

- a) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação: 5,08% e 23,44%;
- b) óleo diesel e suas correntes: 4,21% e 19,42% ;
- c) gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural: 10,2 e 47,4%;
- d) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% e 9,9%<sup>173</sup> ;

---

<sup>172</sup> Lei nº 9718/98 (combustíveis e lubrificantes); Lei nº 10147/2000 (produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal); Lei nº 10485/2002 (máquinas e veículos, autopeças, pneus e câmaras de ar ); Lei nº 10560/2002 (querosene de aviação); Lei nº 11116/2005 (biodiesel); Medida Provisória nº 413/2008 (álcool, inclusive para fins carburantes).

<sup>173</sup> A Lei nº 10833/2003, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11196/2005 autoriza o Poder Executivo a reduzir a zero e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da Tabela de IPI. O Decreto Federal nº 5.821/2006 determina a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS, da COFINS, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes nas operações envolvendo os produtos químicos e farmacêuticos que menciona.

- e) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% e 10,3%;
- f) máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01 a 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070/ 2001: 2% e 9,6%;
- g) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10485/2002 e alterações posteriores: 2,3% e 10,8% , nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores;
- h) pneus novos de borracha classificados nas posições 40.11 e câmaras-de-ar de borracha (posição 40.13), da TIPI : 2% e 9,5%;
- i) querosene de aviação: 5% e 23,2% ;
- j) biodiesel: 6,15% e 28,32%
- k) álcool, inclusive para fins carburantes: (i) 3,75% e 17,25% no caso de venda efetuada por produtor ou importador.

Para permitir melhor controle e fiscalização da arrecadação da contribuição ao PIS e da COFINS e evitar diferenças de tratamento tributário em relação aos contribuintes pertencentes à mesma atividade econômico-setorial, o regime aludido determina que a carga tributária dessas contribuições seja concentrada no contribuinte que inicia a etapa de produção e circulação desses bens, ou seja, o industrial e o importador. Dessa forma, esses contribuintes recolherão o PIS e a COFINS que seriam devidos sobre as receitas produzidas ao longo de toda a cadeia de circulação desses bens, da produção até o consumo final. Para esse fim, as alíquotas das contribuições devidas nas vendas feitas pelo industrial e pelo importador foram majoradas e, em contrapartida, as receitas decorrentes das subseqüentes revendas desses produtos terão suas receitas tributadas à alíquota zero.

É interessante discutir se a sistemática monofásica se identificaria com o denominado regime de substituição tributária, previsto na própria legislação do PIS e da COFINS, em relação à tributação de motocicletas e dos cigarros.

Já vimos, nas linhas acima, a forma de incidência monofásica das contribuições. Citemos, então, de forma breve, o regime de substituição conferida pelo legislador para as motocicletas e para os cigarros.

No caso das motocicletas, o art. 43 da MP nº 2158-35/2001, estatui que as pessoas jurídicas fabricantes e importadoras desses bens, relativamente às vendas que efetuarem ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS e a COFINS devidas pelos comerciantes varejistas. Nessa hipótese, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante. Por outro lado, no caso dos cigarros, a base de cálculo da contribuição devida pelos respectivos fabricantes, na condição de contribuintes e substitutos dos varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por 169% e 1,98%, conforme art. 62, da Lei nº 11196/2005.

Comparando a forma de incidência monofásica e de substituição, parece que esses regimes não se confundem. Vejamos:

Segundo disposto no art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal será designado como:

- a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo;
- b) responsável, quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei.

A responsabilidade tributária está tratada no art. 128 e seguintes do CTN, o qual prevê que a lei ordinária pode atribuir a responsabilidade, de modo expresse, à terceira pessoa vinculada ao fato gerador, que não aquela que efetivamente praticou o fato típico, previsto no critério material da regra-matriz de incidência. Conforme ensinamentos de Mizabel Derzi, o sujeito passivo que tirou proveito econômico do fato jurídico é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica que se constitui no fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 121, do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão fiscal, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável, a quem será atribuída a obrigação tributária de apurar e recolher o tributo, ante a ocorrência do fato imponible ou do fato jurídico tributário. A responsabilidade referida será integral daquele eleito pela lei, excluindo-se a do contribuinte, ou para esse será ela atribuída em caráter supletivo, na forma prevista no art. 128 antes citado. A lei poderá, contudo, manter o praticante do fato gerador como devedor da obrigação tributária e estabelecer um reforço de responsabilidade por meio da inclusão do responsável, sem redução da responsabilidade do contribuinte, o que se dá nas situações previstas nos artigos 133 e 134, do CTN<sup>174</sup>.

---

<sup>174</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Anotado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.737.

A substituição tributária também apresenta estatura constitucional, com previsão no art. 150, § 7º, da CF/88, permitindo que a lei atribua a sujeito passivo de obrigação tributária responsabilidade tributária pelo pagamento de tributos cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Embora a sistemática monofásica de pagamento das contribuições tenha o mesmo efeito econômico colhido pela substituição tributária, com o intuito de concentrar a tributação de toda a cadeia de circulação num só contribuinte, otimizando a fiscalização e a arrecadação tributária, esses regimes parecem não se confundir. Isso porque, no mecanismo monofásico, todos aqueles que compõem a cadeia de produção permanecem como contribuintes, na acepção do art. 121, do CTN antes examinado, não havendo atribuição legal de responsabilidade. Cada partícipe da cadeia de produção até o consumo dos produtos sujeitos a esse regime deve apurar suas obrigações tributárias, principal e acessória, no que se refere às contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida. A única diferença ocorrerá em relação à quantificação das alíquotas, as quais serão aumentadas quando aplicadas sobre as receitas de vendas auferidas por fabricantes e importadores, e reduzidas a zero para revendedores dos produtos sob foco. Não há, pois, nesse caso, eleição de um responsável tributário pela obrigação tributária principal em substituição àqueles que praticaram os fatos geradores das contribuições, a saber, o auferimento da receita bruta de venda.

Todos esses aspectos levam à conclusão inicial de que a tributação em uma só fase da cadeia, dita monofásica, do PIS e da COFINS é figura jurídica diferente da substituição tributária. Não obstante, tem o mesmo objetivo dessa, visando à melhoria da fiscalização e controle da arrecadação desses tributos em relação a determinados segmentos da atividade

econômica eleitos pelo legislador ordinário; de qualquer modo, ambos os regimes conduzem ao mesmo resultado do ponto de vista econômico, ao convergir a carga tributária sobre aquele que ocupa o marco inicial do ciclo de circulação dos produtos.

O sistema de tributação monofásica permaneceu apartado do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, no momento de sua instituição. Com as alterações introduzidas na legislação do PIS e da COFINS, por meio da Lei nº 10865/2004, as operações daquele sistema foram inseridas na não-cumulatividade, a partir de agosto de 2004, com a opção de antecipação do enquadramento no regime de incidência para abril desse mesmo ano, mediante manifestação formal do contribuinte interessado, perante a Receita Federal.

Desde então, as pessoas jurídicas integrantes das cadeias com tributação monofásica passaram a calcular créditos de PIS e COFINS sobre as despesas e custos incorridos para a produção de bens, tanto no Brasil quanto no exterior, obedecidas as regras estabelecidas pela legislação. Os estabelecimentos fabricantes podem tomar créditos sobre os insumos utilizados para produção, os quais poderão ser abatidos do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda, calculados com alíquotas majoradas, as quais devem ser quantificadas de forma a consubstanciar o correto cômputo das operações passíveis dessas contribuições nas cadeias subsequentes, assim neutralizando eventuais efeitos cumulativos.

Todavia, os estabelecimentos revendedores dos produtos objeto desse mecanismo de tributação, tendo em vista a tributação de suas receitas de venda com alíquota zero, não podem tomar créditos sobre a aquisição desses bens, por expressa vedação legal (art. 3º,

inciso I, “b”, ambos das Lei nº 10637/2002 e 10833/2003, na redação da Lei nº 10865/2004). Sobre esse assunto vide nossos comentários tecidos no item 6.3.1.

Do exposto nos subitens 6.1 a 6.11 deste Capítulo, vimos qual é o mecanismo positivado pelo legislador para reger o sistema não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. A sua hipótese de incidência, conforme art. 1º, §1º, ambos das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003, é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. A base de cálculo é o valor do faturamento, na definição retro, sendo dele excluídas certas receitas identificadas no §3º, do art. 1º dos diplomas legais antes citados. Sobre essa base serão aplicadas as alíquotas próprias do regime não cumulativo, obtendo-se, assim, o valor das contribuições a pagar ao final de cada mês. Desse montante, a legislação permite que sejam descontados determinados valores, a título de crédito de PIS e da COFINS, apurados em razão de custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica, taxativamente previstos nas leis antes citadas, encontrando-se, então, os valores das contribuições a serem recolhidos aos cofres públicos. A legislação estabelece condições e restrições à tomada desses créditos, em face de determinadas circunstâncias, prevendo que esses somente servirão para abater a contribuição ao PIS e a COFINS apurados no sistema não cumulativo, sendo proibido o seu uso para desconto do PIS e da COFINS incidentes sob o regime cumulativo. As leis da não-cumulatividade relacionam quais as pessoas jurídicas que estão fora do regime não cumulativo e os tipos de receitas também tributadas sob a égide do sistema anterior (cumulativo), fazendo com que, nessas hipóteses, a apuração dos créditos seja feita de forma proporcional à receita correspondente a essa forma de incidência.

Além disso, nesse mecanismo eleito pela Lei nº 10637/2002 e pela Lei nº 10833/2003, as exportações são imunes às contribuições em tela e o sistema de aproveitamento de créditos, nesses casos, é mais benéfico do que aquele conferido aos demais contribuintes, já que, para os exportadores, é permitida a sua compensação com outros tributos federais.

Com o objetivo de otimizar a fiscalização e a arrecadação tributária, foi instituída a incidência das contribuições sob o sistema de cobrança monofásica em operações com certos produtos elencados por diversas leis editadas posteriormente às duas leis antes citadas, fazendo com que a carga tributária das contribuições recaia sobre o primeiro agente da cadeia de produção até o consumo (fabricantes e importadores), pela aplicação de alíquotas majoradas, e as posteriores vendas sejam tributadas à alíquota zero.

Dessa forma emoldurado o sistema não cumulativo disposto na legislação, dele podemos tecer algumas considerações, conforme adiante alinhamos.

### **6.11 Nossos comentários sobre o novo regime**

A despeito de o regime descrito na lei provocar distorções sistêmicas, que podem ser constatadas pelo tratamento desigual entre contribuintes, principalmente, no que tange à outorga de créditos, o sistema não cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS apresenta algumas características que podem ser vantajosas ao contribuinte. São elas:

a) O direito de crédito da adquirente de bens e serviços, independentemente do regime a que está submetida a pessoa jurídica vendedora desses itens. Ainda que adquira bens e serviços de pessoas não sujeitas à não-cumulatividade, e que, por conseguinte, tribute suas receitas às alíquotas totais de 3,65%, o crédito da adquirente será calculado aplicando-se as alíquotas de 9,25% sobre os valores pagos nessas operações de compra.

b) Não há necessidade de destaque na Nota Fiscal de Venda ou de Prestação de Serviços do valor do PIS/COFINS devido em cada operação<sup>175</sup>. Como visto no item anterior, a legislação permite o crédito mesmo que a aquisição de bens e serviços seja feita de fornecedora que apure seu IR pelo lucro presumido, por exemplo, cuja receita gerada por essa venda será tributada pelo PIS e pela COFINS às alíquotas totais de 3,65% (esta fornecedora está fora do regime não cumulativo, por expressa determinação legal).

c) O direito de crédito sobre bens e serviços adquiridos para a atividade da pessoa jurídica é também mantido, ainda que esta pratique operações subseqüentes não sujeitas à incidência das contribuições, isentas ou submetidas a alíquota zero.

d) as empresas exportadoras gozam de tratamento privilegiado, pois a legislação admite a utilização dos créditos de PIS e da COFINS para compensação com outros tributos federais caso não possam ser aproveitados totalmente. Podem, ainda, ser ressarcidos em dinheiro, caso ocorra sobra de créditos, acumulados em três meses.

---

<sup>175</sup> A legislação só exige o destaque do PIS e da COFINS incidentes nas notas fiscais de venda de certas embalagens para envasamento de cerveja, refrigerante e água, conforme artigo 51 da Lei nº 10833/2003.

Não obstante todas as considerações deste capítulo, que tratam do mecanismo, características e restrições do novo regime legalmente conferido, conclui-se que, mesmo diante das dificuldades de se imputar uma natureza tecnicamente não-cumulativa para as contribuições ao PIS e da COFINS, o fato é que referidas exações, embora incidentes sobre receitas isoladamente auferidas, têm subjacente a idéia de cumulação. Se tomarmos como exemplo uma cadeia de produção e circulação de bens, verificaremos que a venda de matérias-primas terá a sua receita tributada pelas contribuições. Esses itens adquiridos, que contêm embutida a carga de incidência dessas exações, comporão o custo de produção do adquirente e o respectivo preço de venda do produto, cuja receita sofrerá nova incidência, sendo certo que esse fenômeno se repetirá até que o bem caia nas mãos do consumidor final, a um preço tanto maior quantas forem as vezes em que esse bem circulou anteriormente.

Foi exatamente esse efeito que o legislador ordinário procurou mitigar, por meio de uma sistemática de concessão de créditos utilizáveis para desconto das contribuições ao PIS e da COFINS a pagar. O mecanismo escolhido pelo legislador ordinário teve por objetivo obter a neutralidade tributária em relação aos agentes participantes do ciclo econômico a ser considerado. Sua principal função, portanto, foi evitar a tributação “em cascata” sobre as etapas do desenvolvimento e da finalização da operação principal, que é a entrega de determinado bem ou serviço ao consumidor final.

Como a Constituição não disciplinou a forma como a não-cumulatividade deveria ser operada para determinados setores da atividade econômica, a legislação elegeu uma metodologia, a qual, mediante o desconto dos créditos, procura fazer com que as contribuições incidam apenas sobre o valor acrescido na nova operação promovida pelo

contribuinte. Portanto, o objetivo da chamada “não cumulatividade” das contribuições foi a desoneração do produto final.

O método eleito pelo legislador ordinário não é tecnicamente o mais adequado, nem proporciona a desejada desoneração integral do efeito cumulativo das contribuições. Pode-se, ainda, afirmar que, dadas as inúmeras modificações promovidas na legislação, é difícil vislumbrar no novo regime das contribuições um mecanismo sistemático, coerente e coeso. Isso nos leva a concluir que a característica do regime posto na lei é exatamente ser não sistemático, provocando situações, em alguns pontos favoráveis e em outros, desfavoráveis ao contribuinte.

Não obstante, quaisquer que sejam as características do regime, devem elas gozar de legitimidade, o que somente será obtido se atendidos os ditames constitucionais para a não-cumulação, no que tange a determinados setores da atividade econômica, e se obedecidos os demais limites estabelecidos na Constituição, conforme comentaremos no Capítulo seguinte.

## CAPÍTULO 7 O TRATAMENTO NÃO ISONÔMICO ESTABELECIDO PELO NOVO REGIME LEGAL - LIMITES CONSTITUCIONAIS IMPOSTOS AO LEGISLADOR ORDINÁRIO

### 7.1 - O tratamento não isonômico estabelecido pelo novo regime legal

Tomemos o seguinte exemplo ilustrativo:

#### **Empresa fabricante *versus* Empresa revendedora**

- Empresa fabricante

a) Aquisição de estoque	R\$ 100.000,00
b) Despesa de arrendamento	R\$ 50.000,00
c) Despesa de amortização(ativo)	R\$ 5.000,00
Crédito de PIS/COFINS (9,25%)	R\$ 14.337,00
Receita de vendas	R\$ 200.000,00
PIS/COFINS devidos	R\$ 18.500,00
(-) créditos	R\$ 14.337,00
<b>PIS/COFINS a recolher</b>	<b>R\$ 4.163,00</b>

- Empresa revendedora

a) Aquisição de mercadorias	R\$ 100.000,00
b) Despesa de arrendamento	R\$ 50.000,00
c) Despesa de amortização(ativo)	R\$ 5.000,00
Crédito de PIS/COFINS (9,25%)	R\$ 13.875,00
Receita de vendas	R\$ 200.000,00
PIS/COFINS devidos	R\$ 18.500,00
(-) créditos	R\$ 13.875,00
<b>PIS/COFINS a recolher</b>	<b>R\$ 4.625,00</b>

O quadro acima compara a carga tributária de uma empresa industrial com a de uma comerciante. Nele pode ser verificado que a vedação da legislação à tomada de créditos sobre a aquisição de bens destinados ao ativo fixo, para as empresas comerciantes (art. 3, VI, das Leis nº 10833/2003 e 10637/2002), faz com que estas arquem com uma carga de PIS/COFINS superior a de uma empresa industrial. Conforme se comentou no item 6.3.6, as empresas tidas pela lei como comerciantes não têm direito de crédito sobre a aquisição de ativos para o desenvolvimento de suas operações de revenda. Tal situação ocorre, por exemplo, com empresas varejistas do ramo alimentício, que arcam com elevado custo para a aquisição de câmaras frigoríficas destinadas à conservação de seus itens de venda perecíveis, as quais são imprescindíveis para viabilizar seus negócios.

Por essa e outras razões afirma Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>176</sup> que o “regime conformado pelas Leis nºs 10833/2003 e 10637/2002 desafia qualquer tentativa de sistematização, desferindo ostensivos agravos à isonomia, consagrada no art. 150, II, da CF/88”. Essa autora cita outra situação de discriminação entre contribuintes que se encontram em situação equivalente: é o que se dá, por exemplo, quando a lei concede crédito presumido para a agroindústria<sup>177</sup>, sob o fundamento de inexistirem créditos a abater nesse segmento e negar o mesmo tratamento ao setor de serviços, que se encontra nessa mesma situação (contrata pessoas físicas), estabelece tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram em situação idêntica.

Merece mesmo atenção esse último aspecto levantado pela autora uma vez que as empresas prestadoras de serviço sofreram grande impacto com a implantação do novo regime,

---

<sup>176</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro, A. In: \_\_\_\_\_. **Princípio da não-cumulatividade**, O. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, p. 225-264, 2004.

<sup>177</sup> Vide comentário do item 6.4 desta dissertação.

na medida em que seu insumo básico é a mão-de-obra, representada por sua folha de pagamentos, e esse custo não confere direito a crédito das contribuições, por força da vedação posta nas leis da não-cumulatividade. Todavia, caso essa pessoa jurídica, em vez manter empregados, contratar a prestação de serviço de terceiros o crédito será concedido, conforme entende a própria administração tributária:

- Solução de Consulta nº 318/2004<sup>178</sup>

“É lícito o aproveitamento do crédito de PIS/Pasep e da COFINS resultantes do pagamento de serviços de mão-de-obra contratados junto a terceiros para utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que tais pagamentos não sejam efetuados a pessoas físicas e sejam respeitadas as vedações e obedecidos os requisitos previstos na legislação de regência da matéria.”

Desta sorte, a prestadora de serviços, que decide terceirizar parte de sua atividade para outras pessoas jurídicas pode ter uma carga de PIS/COFINS menor do que aquela que emprega grande quantidade de mão-de-obra em seus quadros funcionais. Nesse caso, a sistemática das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003 vai de encontro a todos os esforços governamentais de redução das taxas de desemprego, incentivando a terceirização.

Essas distorções provocadas pelo regime imposto pela Lei, que distingue uns contribuintes de outros, não encontram justificativa na ordem constitucional e nos deixa dúvida até que ponto o legislador ordinário tem livre ação para dispor sobre o regime da forma que lhe convém. É o que comentaremos no item 7.2. a seguir.

---

<sup>178</sup> 9ª Região Fiscal – DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí. (DOU de 8.11.2004)

## **7.2 Limites constitucionais impostos ao legislador ordinário**

Cabe analisar se o preceito contido no § 12, do art. 195, introduzido pela EC nº 42/2003, concedeu “carta branca” ao legislador ordinário para tratar, sem nenhuma amarra, da referida não-cumulatividade do PIS e da COFINS, estabelecendo a possibilidade de tomada de determinados créditos para alguns contribuintes, vedando o direito a outros, modulando, assim, o sistema, como bem lhe aprouver.

De plano, pode-se concluir que antes da edição da EC nº 42/2003, ou seja, no primeiro ano de vigência do PIS não cumulativo (dezembro/2002 até janeiro 2004), não havia uma determinação constitucional emprestando a essas exações tal característica. Em razão disso, o legislador estava plenamente livre para conferir a sistemática que julgasse adequada para retirar os efeitos cumulativos das contribuições e a forma pela qual esses efeitos seriam retirados, observando apenas as limitações ao poder de tributar e demais determinações postas na Constituição Federal.

A partir de promulgação da EC nº 42/2003, o quadro antes apresentado alterou-se, porquanto adveio uma norma superior trazendo limites objetivos à atuação do Poder Legislativo ao determinar que, para certos setores da economia, as contribuições seriam não cumulativas.

Sobre essa questão, entendem Julio Maria de Oliveira e Carolina Romanini Miguel que “o legislador ordinário, ao exercer essa faculdade que lhe foi conferida pelo mencionado dispositivo constitucional de forma a prescrever o regime não cumulativo para

determinados setores econômicos, não poderá restringir a aplicabilidade desse princípio. Vale dizer: uma vez sujeito ao princípio da não-cumulatividade, de acordo com a lei infraconstitucional, o contribuinte terá direito irrestrito de abater o tributo recolhido nas operações e prestações anteriores do valor resultante da incidência das contribuições sobre as receitas que auferir e as importações que promover”<sup>179</sup>.

Segundo, ainda, esses autores, a omissão constitucional quanto à forma de concretizar o princípio da não-cumulatividade para as contribuições, não retira dos setores da atividade econômica contemplados pela lei, o direito de compensar o valor do tributo exigido na operação anterior, não podendo haver qualquer restrição ao direito de crédito; concluem, por fim, que o conteúdo mínimo semântico da regra constitucional que instituiu essa forma de apuração consiste na compensação dos valores devidos nas operações anteriores.

Dessa opinião não discrepam Heloisa Guarida de Souza e Flavio Zanetti de Oliveira, para quem o princípio da não-cumulatividade das contribuições representa um direito do contribuinte compensar, abater, deduzir ou reduzir o valor da contribuição incidente nas operações anteriores, sem limitação ou restrição<sup>180</sup>.

Entendemos que, não obstante o novo regime das contribuições não estar atrelado à não-cumulatividade do ICMS e do IPI, conforme assinalamos neste trabalho, o legislador ordinário não recebeu total liberdade da Constituição Federal para agir.

---

<sup>179</sup> OLIVEIRA, Julio Maria. MIGUEL, Romanini Carolina. **Conteúdo Jurídico do Princípio Constitucional da não-cumulatividade aplicável às contribuições sociais para o PIS/COFINS** In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 412-436, 2005.

<sup>180</sup> SOUZA, Heloisa Guarida. OLIVEIRA; Flavio Zanetti. PIS/COFINS e o Princípio da não-cumulatividade. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 589-616, 2005.

A técnica, qualquer que seja ela, eleita pela lei ordinária, deve retirar, totalmente, o efeito cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS para aqueles setores da atividade definidos por lei, seja por meio de desconto, dedução, compensação ou seja por outra técnica, isso porque o § 12, do art. 195 assim o determinou. Dito de outra forma, não pode cumular o PIS e a COFINS devidos pelas pessoas jurídicas pertencentes aos setores da atividade econômica eleitos em lei ordinária. Esse direito foi garantido constitucionalmente e não pode ser limitado, mitigado ou concedido a uns e não a outros..

A determinação do direito de crédito também encontra limitação constitucional. Como se examinará a seguir, o princípio da igualdade ou da isonomia é que impõe as amarras ao legislador, ao tratar dessa matéria. Qualquer tratamento diferenciado entre dois contribuintes que não esteja suportado por esse princípio será maculado de inconstitucionalidade.

Além de tudo isso, a regra da não-cumulatividade não exercida plenamente pelos contribuintes insertos nesse regime, em face da restrição legal ao uso de créditos, pode provocar o pagamento maior das contribuições devidas ao final do período de apuração, gerando um evidente efeito confiscatório. Isso ocorrerá caso o contribuinte não consiga repassar no preço da mercadoria o aumento da carga tributária, tendo, então, que retirar de seu patrimônio particular, parcela adicional de recursos monetários, a fim de atender a obrigação tributária, inviabilizando, por consequência, a continuidade de seu negócio.

Portanto, a Constituição impõe, sim, limitações ao poder legislativo no desenho da não-cumulatividade das contribuições aqui aludidas. Esses limites são abordados no item seguinte.

### 7.3 As limitações constitucionais ao poder de tributar

À luz do sistema constitucional posto, é possível afirmar, de maneira categórica, que os poderes tributantes não têm liberdade, ampla e absoluta, para o exercício de suas competências. A CF/88 impõe, de forma expressa, um sistema de normas e princípios que regulam e controlam a produção legislativa em matéria tributária. Esse sistema de controle foi denominado, por Aliomar Balleiro, de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, porque delimitam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder que emana da Constituição e que confere competências para a instituição de tributos<sup>181</sup>, bem como representam as garantias fundamentais do contribuinte brasileiro.

Essas garantias estão dispostas no art. 150 da Constituição Federal. Merecem nossa atenção as garantias insertas nos incisos II e IV deste dispositivo, *in verbis*:+

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação em equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco”

---

<sup>181</sup> “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” (Rio de Janeiro: Forense, 1960), representa uma obra clássica de Baleeiro, cuja primeira edição ocorreu em 1951 (Rio de Janeiro: Forense) e continua atual até os dias de hoje. Vide NR 188.

### 7.3.1 O princípio da igualdade

O princípio da igualdade constitui direito individual e coletivo do cidadão. Está insculpido não apenas no art. 150 da Constituição antes retratado, como também no seu art. 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais.

Celso Antonio Bandeira de Melo preconiza que a lei não deve ser fonte de privilégios, mas de instrumento para regular com equidade a vida social. Ele ainda enfoca que há ofensa ao princípio aludido quando a norma atribui tratamento jurídico distinto em decorrência do fator de discriminação que não guarda pertinência com a disparidade de regimes adotados<sup>182</sup>.

No campo tributário, segundo entende Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>183</sup>, o princípio da igualdade impõe ao legislador o dever de “discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades e não discriminar entre iguais, que devem se tratados igualmente, devendo fazer tudo isso atento ao princípio da capacidade contributiva.”

Em razão de sua finalidade social constitucionalmente definida, as contribuições são tributos que admitem exceção ao princípio geral isonomia. Essas regras excepcionais estão plasmadas no art. 195, §9º, da Constituição, in verbis:

§9º.As contribuições sociais previstas no inciso I ( se refere às contribuições devidas pelo empregador e pela empresa), poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. ( na redação da EC nº 47/2005)

---

<sup>182</sup> Melo, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 10 e 41.

<sup>183</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 247.

Portanto, para ser legítima, qualquer discriminação entre contribuintes que estejam em posição equivalente, no campo da incidência das contribuições sociais, deverá estar tipicamente enquadrada no dispositivo constitucional aludido.

À vista desse quadro, é possível afirmar que algumas das situações de diferenciação estabelecidas nas Leis nº 10637/2002 e 10833/2003 não encontram fundamento no mencionado §9º, do art. 195, da Constituição. A diferença de tratamento entre empresas comerciais e industriais, para fins de tomada de crédito de bens do ativo imobilizado, não se justifica, por exemplo, pelo item de discriminação “atividade econômica”. Nesse caso específico, quando o §9º alude “a atividade econômica” não quer fazer referência ao ramo comercial ou industrial. Até porque, o Código Civil Brasileiro abandonou tal ramificação originada do Código Comercial para tratar apenas da sociedade empresária ou não empresária. Na verdade, o dispositivo constitucional mencionado refere-se àquela atividade que, em face de seu porte e envergadura no cenário econômico brasileiro, justifica um tratamento tributário diferenciado, como ocorre com as instituições financeiras, que arcam com uma carga tributária, no campo das contribuições, superior às demais pessoas jurídicas.

De outra sorte, quando a legislação optou por conceder crédito presumido de PIS e da COFINS para as empresas que industrializam produtos de origem animal e vegetal porque adquirem insumos de pessoas físicas não contribuintes, bem como para as prestadoras de serviço de transporte subcontratantes de pessoas físicas, deveria proporcionar igual tratamento para as empresas demais prestadoras de serviço. Afinal, essas últimas também arcam com custo do pagamento de salários a pessoas físicas não contribuintes, seu insumo básico, e não gozam do direito de crédito sobre tais valores.

Portanto, toda situação discriminatória posta nas Leis nº 10637/2002 e 10833/2003 deve ser rechaçada por vício de inconstitucionalidade, por ferir o próprio princípio da não-cumulatividade, o princípio da isonomia, bem como o princípio do não-confisco, conforme será mais detalhadamente comentado no próximo Capítulo desta dissertação.

### 7.3.2 O princípio do não-confisco

Conforme nos lembra Ives Gandra da Silva Martins, não é tarefa fácil definir o que seja confisco. Segundo ele, “sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento dessas necessidades e reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco<sup>184</sup>.”

Aliomar Baleeiro<sup>185</sup> entende que os tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral. Sob esse ponto de vista, afirma o autor que esse dispositivo “integra o sistema político e econômico da Constituição, que garante o direito de propriedade, salvo desapropriação mediante prévia e justa indenização em dinheiro”.

De fato, como afirma Baleeiro, a vedação à utilização do tributo com efeito confiscatório vai ao encontro de outro princípio constitucionalmente protegido que é a garantia da propriedade, nos moldes expressos no art. 5º, XXII, no art. 170, II da CF/88. A

---

<sup>184</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988.

<sup>185</sup> **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p.237.

propriedade é direito que só será elidido caso ela não cumpra com sua função social ou se necessitar ser utilizada para alguma finalidade pública definida por lei. Não ocorrendo nenhuma dessas hipóteses, ocorre o confisco.

O efeito confiscatório pode ser tratado do ponto de vista de todo o sistema tributário ou sob o foco de apenas um tributo e, nessa seara, se alinha, ainda, ao princípio da capacidade contributiva. Assim, um sistema tributário que imponha sobre o contribuinte uma carga tributária elevada e insuportável atingirá sua capacidade contributiva e será confiscatório. Será assim também chamado o imposto que imponha uma alíquota totalmente exacerbada, consumindo a renda ou a propriedade do contribuinte, sem nenhum fundamento jurídico ou econômico que o justifique e que não tenha outra finalidade senão aumentar, a qualquer preço, os níveis de arrecadação do ente tributante, sem atentar para a capacidade de expressão de riqueza medida em relação a cada contribuinte.

Dada a dificuldade de se definir um tributo com característica de confisco tem sido tarefa do Poder Judiciário sopesar, julgar e aplicar esse princípio, caso por caso. E, pelo que se verifica das decisões que já abordaram essa matéria, o STF tem sido cauteloso no trato desse princípio, sempre invocado pelos contribuintes nas demandas em que se discute instituição ou majoração de tributos<sup>186</sup>. A Corte Maior já julgou que o efeito confiscatório pode atingir até mesmo a imposição de multas, ao suspender, até decisão final da ação, a execução e a aplicabilidade do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 8.846/94, que previu, na

---

<sup>186</sup> Por exemplo, o Plenário desta Corte, ao julgar a ADI-MC 1497/DF (BRASIL. STF. ADI-MC 1497/DF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 9.10.96, DJ. 13.12.2002, p. 58. Disponível em: <http://www.stf.gov.br> . Acesso em 13 fev. 2008), e a ADI 2031 (BRASIL. STF. ADI 2031/DF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 3.10.2002, DJ. 17.10.2003, p. 13. Disponível em: <http://www.stf.gov.br> . Acesso em 13 fev. 2008) , rejeitou as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, afastando, entre outros argumentos, a apontada ofensa aos princípios da não-cumulatividade, da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco e à bitributação. Isso foi confirmado no julgamento do RE-AgR 375847/MS (BRASIL. STF. RE-AgR 375847/MS. 2ª T, Relatora Min. Ellen Gracie, j. 17.06.2003, D.J. 22.08.2003, p. 48. Disponível em: <http://www.stf.gov.br> . Acesso em 13 fev. 2008).

hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa à venda de mercadorias, à prestação de serviços ou às operações de alienação de bens móveis, a aplicação de multa pecuniária de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado. Considerou essa Corte Maior, juridicamente relevante, a tese da ofensa ao art. 150, IV, da CF, declarando o confisco.<sup>187</sup>

O princípio do não-confisco atina também com outros princípios implícitos da Constituição, a saber: o da razoabilidade e o da proporcionalidade. Segundo definição de Douglas Yamashita<sup>188</sup>, em sentido estrito razoabilidade ou proporcionalidade significam que o sacrifício decorrente esteja em relação devidamente sopesada e ponderada com a finalidade perseguida. “Trata-se de uma ponderação de valores constitucionalmente positivados como direitos, garantias ou bens jurídicos. Aqui há que se ponderar se a perda da propriedade serve a objetivos constitucionais maiores como a justiça social postulada pela reforma agrária ou a progressividade do IPTU no tempo, como expressamente autoriza o art. 183, §4º, II da CF/88”. Esses princípios, embora implícitos, têm sido consagrados pela nossa Corte Máxima, conforme se vê da ementa do acórdão abaixo, proferido:

“ É pacífica a jurisprudência desta Corte quanto à constitucionalidade da inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo, para aferição da base de cálculo do ICMS, sem violação aos princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da legalidade. 2. Agravo regimental improvido” (Grifamos)<sup>189</sup>

Além disso, na decisão do STF sobre a inconstitucionalidade da exigência de prévio depósito como condição de admissibilidade de recursos administrativos na esfera federal, foi invocado o princípio da proporcionalidade. A Corte Maior, em sua composição

---

<sup>187</sup> BRASIL. STF.ADI- MC 1.075-DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.6. 98, DJ 24.22.2006, p. 59. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 22 fev. 2008.

<sup>188</sup> YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 1, n. 10, p. 268-258, maio 2000.

<sup>189</sup> BRASIL. STF. AI - AgR nº 397743 / SP, 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie, j. em 14.12.2004, D.J. de 18-02-2005, p. 30. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

plena, entendeu que a exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade<sup>190</sup>.

Perfilamos da opinião de Aires Barreto quando afirma que é possível produzir o confisco tanto em relação a tributos vinculados como aos não vinculados<sup>191</sup>. É factível detectar o efeito de confisco em qualquer exação, quer sejam impostos, taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios. Tudo dependerá da natureza jurídica de cada tributo e de sua sistemática de incidência.

Segundo Aires Barreto, podem ser confiscatórias as contribuições, em relação as quais a base de cálculo escolhida for uma grandeza só apurável e determinável subsequentemente à obtenção do preço:

“O exemplo é o faturamento. Não há como absorver no preço dos bens o valor da contribuição, sem que esse valor agregado ao preço, reflita-se no faturamento aumentando-o. Quanto mais se elevar o preço, mais faturamento haverá; a cada novo aumento de preços (para absorver o devido a título de contribuição) ocorrerá proporcional aumento do faturamento. Portanto, se dissermos que foi criada uma contribuição, cuja base de cálculo é o faturamento, no qual se previu uma alíquota de 100% essa contribuição será confiscatória.”

O mesmo pode ocorrer nas situações em que a lei imponha limites ao pleno desempenho do sistema não cumulativo conferido a impostos e contribuições. Como observado no tópico anterior, o sistema de desconto de créditos, essência do princípio não cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS, confere direito ao contribuinte de transformar os valores apurados nos moldes ditados pelas leis respectivas, em créditos

---

<sup>190</sup> BRASIL. ADI 1976-DF, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 28.03.2007, D.J. de 18.05.2007, p.64. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

<sup>191</sup> BARRETO, Aires Fernandino . Nova COFINS: primeiros apontamentos, A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 103, p. 96-106, abr. 2004.

transformados em moeda de pagamento para, ao final de cada mês, serem utilizados para o pagamento das contribuições aludidas, reduzindo seu custo de produção e, por consequência, o preço final do produto ou serviço.

De tal opinião não discrepa José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, os quais preconizam:

“Mas, alinhado o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, podemos observar que os mesmos efetivamente se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento ou em determinada operação o ente tributante venha a estabelecer a proibição ao poder-dever do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final – a cumulatividade, e também um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço estará ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo, mais imposto do que o efetivamente devido. Assim, em nenhuma hipótese, o contribuinte poderá ser proibido de proceder aos créditos correspondentes ao imposto incidente nas operações anteriores, sob pena de provocar o efeito confiscatório, o que é vedado pela Carta Constitucional de 1988.”

De fato, a restrição ao uso dos créditos imposta pelo legislador ordinário nas sucessivas alterações produzidas nas disposições das Leis nºs 10637/2002 e 10833/2003 provocam um acréscimo no custo dos bens e serviços, que será tanto maior quantas forem as etapas de circulação dos mesmos até sua chegada nas mãos do consumidor, encarecendo toda a cadeia de produção. Esse fenômeno faz com que o contribuinte tenha o esforço adicional de suprir com recursos próprios os acréscimos dos custos por ele suportado para por em marcha seu processo produtivo, se quiser conseguir vender seus produtos ou serviços em condições competitivas. Produz-se, com isso, a cumulação das contribuições, um aumento da carga tributária em desalinho com sua capacidade contributiva, e por consequência, o efeito confiscatório caso não consiga mais manter em marcha seu negócio, sendo que ambos os fenômenos a Constituição Federal ordena que se evite por meio do § 12, do art. 195, da CF/88.

Portanto, de tudo o que foi exposto pode-se afirmar que ao legislador ordinário não é lícito manobrar o sistema não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS ao bel interesse da arrecadação. As amarras estão postas na própria Constituição Federal – e devem ser observadas. As restrições ao direito de crédito representam óbices incompatíveis ao regime não cumulativo, além de provocarem, nas situações aqui analisadas, efeitos confiscatórios tão repudiados pela nossa Carta Maior.

## CONCLUSÕES

Depois de discorrermos sobre os aspectos jurídicos relativos ao chamado “regime não cumulativo” da contribuição ao PIS e da COFINS, instituído pelas Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003, nossas conclusões podem ser assim descritas:

1. A norma é o conteúdo de significação que se extrai dos textos legais escritos. Incide sobre fatos colhidos do mundo real e descritos na hipótese de incidência descrita na lei; sua ocorrência desencadeará o fenômeno da incidência, fazendo com que a norma se aplique sobre o fato acontecido. A norma necessita estar ordenada num sistema, que é um conjunto de elementos dotados de, pelo menos, um veto comum, convergindo-os a um mesmo sentido.
2. Existem regras e princípios, e há vários critérios para distingui-los. Os princípios possuem caráter fundante, apresentando elevado grau de abstração e necessitam de normas que os complementem para que ganhem aplicação. Os princípios maiores de nosso sistema jurídico estão todos plasmados explícita ou implicitamente na Constituição, na qual se encontra toda a produção legislativa que compõem nosso ordenamento.
3. A despeito de terem sido, de alguma forma, citadas nas constituições anteriores, foi na Carta Magna de 1988 que as contribuições tiveram tratamento mais extenso. Seu art. 149 apresenta as normas de competência para instituí-las, cabendo à União, entre outras, instituir contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, entre as quais se enquadram o PIS e a COFINS em seus regimes não cumulativos.

4. O §12, do art. 195, da Carta Maior, prevê que o legislador ordinário deve indicar os setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas; entretanto, não definiu a técnica segundo a qual o regime deveria ser concretizado. Diferentemente ocorreu com o ICMS e o IPI, em relação aos quais a Constituição houve por bem determinar a forma como o sistema deveria ser implementado pelo legislador ordinário, ao prever que se compense o que for devido em cada operação anterior com o imposto incidente nas subseqüentes.

5. Entendemos não ser possível emprestar, por interpretação sistêmica ou analógica, a descrição da técnica não cumulativa definida constitucionalmente para o IPI e o ICMS e empregá-la para tratar do regime das contribuições. Estas possuem fatos impositivos completamente diferentes dos impostos aludidos, pois incidem sobre bases intangíveis, auferimento de receita. Além disso, a descrição de uma técnica de aplicação da não-cumulatividade, não deveria estar insculpida na Constituição. A previsão, em relação ao IPI e ao ICMS, tornou essa técnica descrita na Constituição de 1988 específica e única para esses impostos, não cabendo a aplicação dessa norma para outras figuras tributárias, a não ser que o próprio texto constitucional faça tal remissão, de forma expressa. No caso das contribuições, não há como o legislador ordinário atender o comando do §12, do art. 195, e descrever os setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, sem estabelecer como o regime se operará. Portanto, a não-cumulatividade das contribuições comentadas é de índole legal e não constitucional.

6. A norma contida no § 12, do art. 195, da Carta Maior situa-se no conceito de norma de eficácia limitada ou reduzida, pois coube a uma legislação posterior lhe proporcionar efeitos e se conferir operacionalidade.

7. A técnica da não-cumulatividade pode ser entendida como o instrumento por meio do qual se busca fazer com que a carga tributária dos tributos, que incidiriam reiteradamente nas várias fases da cadeia produtiva de um bem, possa ser mitigada ou eliminada, mediante a tributação apenas do valor agregado ao produto. O objetivo dessa medida é obter a neutralidade tributária e a redução do preço do produto ao consumidor final.

8. Existem várias formas de afastar o efeito cumulativo de determinado tributo, onerando-se apenas o valor acrescido, sendo previstos dois métodos para tal: o da adição, e o da subtração, subdividido em (a) subtração base sobre base, em que o valor acrescido resulta da diferença entre o valor das vendas e das aquisições no mesmo período; e (b) subtração imposto sobre imposto, por meio do qual o valor acrescido é obtido ao se deduzir o imposto a pagar que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Este último método subtrativo foi o utilizado para a implementação no Brasil, da não-cumulatividade do ICMS e do IPI.

9. O § 12, do art. 195, seria desnecessário para a instituição desse novo regime, tendo em vista que não havia óbice constitucional para sua instituição.

10. Conforme disposto na MP nº 135/2003, foi adotado, no que tange à não-cumulatividade da COFINS e do PIS, o método indireto subtrativo, ao estabelecer situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, bem como custos e despesas incorridos. Entretanto, pode-se afirmar que, no caso do PIS e da COFINS, não seria apropriado se falar em aplicação do método subtrativo imposto sobre imposto, tendo em vista que este é destinado a tributos com incidência plurifásica, em cadeias das quais participam vendedores e compradores, em que a mesma carga tributária incidente em uma transação é transferida para outra visando ao

abatimento de créditos. Nas contribuições, as incidências ocorrem sobre fatos imponíveis isoladamente considerados - auferimento de receitas - sem a característica plurifásica antes comentada.

11. O regime não cumulativo estabelecido para o PIS e para a COFINS não se assemelha àquele conferido constitucionalmente ao ICMS e ao IPI. Para esses impostos, que, na essência, são plurifásicos, o método subtrativo imposto sobre imposto se aperfeiçoa com adequação. Esses impostos, basicamente incidentes sobre bens tangíveis, vêm informados no corpo de cada Nota Fiscal de Venda emitida. O crédito do imposto, garantido pela Constituição e obtido pelo contribuinte na aquisição de determinado produto, é o valor exato daquele apontado no documento fiscal. Tal situação não ocorre em relação às contribuições ora analisadas, as quais, tributadas sobre receitas auferidas pelos contribuintes, conceito intangível, proporcionam créditos de PIS e COFINS sempre que estes tributarem suas receitas pelas alíquotas da não-cumulatividade, independente da quantia de tributos que se pagou em fases anteriores. As operações anteriores não se relacionam com as posteriores; basta que o contribuinte tenha suas receitas tributadas pelas contribuintes para fazer jus ao crédito.

12. As Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003 estabeleceram, para o novo regime implantado, o método de desconto de créditos. O direito de utilização desses créditos não decorre de uma relação jurídico-tributária, pois nasce em momento posterior à incidência tributária. Estes serão apurados diante da ocorrência de alguns fatos jurídicos, como a aquisição de bens para revenda, aquisição de insumos e aquisição de bens do ativo fixo. Da sua utilização para abatimento, nasce uma relação jurídica de cunho pecuniário, tendo o contribuinte como o sujeito ativo, detentor do direito de abater, e a União, como sujeito passivo, que deverá aceitar referidos créditos como moeda de pagamento da obrigação principal.

13. Os créditos de PIS e COFINS têm a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, representando uma renúncia fiscal da União ao recebimento de moeda corrente para pagamento de tributos, aceitando, em substituição, o crédito escritural. Esse *plus* jurídico, entretanto, não está sujeito à incidência do PIS e da COFINS, em face do disposto no art. 3º, § 10, da Lei nº 10833/2003, ao determinar que o valor destes mesmos não constituirá receita bruta da pessoa jurídica.

14. O mecanismo positivado pelo legislador para reger o sistema não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS prevê, como sua hipótese de incidência, o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

15. Receita é conceito puramente jurídico, representa um ingresso que se incorpora permanentemente ao patrimônio da pessoa jurídica e decorre de uma ação empresarial direcionada a terceiros por execução do objeto social da sociedade, podendo também designar-se como receita o acréscimo experimentado por uma perdão de dívida dado por credores ou outros fatores que diminuam as obrigações da pessoa jurídica para valores abaixo daqueles originariamente contraídos.

16. Os créditos de PIS e da COFINS são de natureza financeira e não física. A tomada do crédito independe da efetiva saída das mercadorias ou da prestação de serviços. A legislação permite a tomada de crédito sobre itens intangíveis como as despesas com aluguéis, energia elétrica, despesas de armazenagem e relativas a contraprestação de arrendamento mercantil.

17. A legislação estabelece condições e restrições à tomada desses créditos. O §2º, inciso II, do art. 3º, das leis que regem a não-cumulatividade, veda a tomada de créditos nas aquisições

de bens e serviços que não sofreram a incidência das contribuições. Entretanto, tal dispositivo deve ser entendido no sentido de que o crédito somente será desautorizado caso o bem ou o insumo adquirido não tenha sofrido incidência das contribuições em nenhuma das fases anteriores de sua circulação e não apenas em relação à última delas. Só assim é que se pode falar em não cumulação.

18. O sistema legal não cumulativo estabelece uma lista de pessoas jurídica e de receitas excluídas do novo regime. Contudo, seguindo diretriz contrária àquela imposta pelo §12, do art. 195, da Constituição, inclui no novo regime todas as pessoas jurídicas, dele separando apenas os contribuintes pertencentes a determinados setores da atividade econômica (por exemplo, as instituições financeiras). Essa falta de sintonia em relação ao texto constitucional, contudo, não invalidará a legislação citada, desde que seu sistema de exclusão e diferenciação entre pessoas jurídicas inseridas e não inseridas no regime possa estar plasmado no §9º, do art. 195, da Carta Maior.

19. O sistema de tributação monofásica tem fundamento constitucional e permite que a carga das contribuições seja concentrada no contribuinte que inicia a etapa de produção e circulação de determinados produtos. Juridicamente, a monofasia se distingue da tributação por substituição tributária, entretanto, ambos os mecanismos possuem o mesmo objetivo, qual seja, convergir a carga tributária sobre um único agente da cadeia de produção, circulação e consumo de bens, facilitando, assim, a administração e fiscalização de tributos.

20. Mesmo diante da característica unifásica das contribuições, é correto afirmar que essas exações têm subjacente a idéia da cumulação, na medida em que o PIS e a COFINS, incidentes sobre a receita auferida na venda de terminado produto, representarão custo do

adquirente desse mesmo bem e serão integrados na formação do preço de revenda. Se considerarmos uma longa cadeia de produção e consumo, a cumulação provocará um aumento do preço ao consumidor final, situação que a não-cumulatividade introduzida pelas leis antes citadas pretendeu neutralizar. O método pode não ser propriamente chamado de subtrativo imposto sobre imposto, mas objetivou, embora não tenha conseguido por completo, obter a eliminação do efeito cascata provocado por essas exações.

21. O método eleito pelo legislador ordinário não é tecnicamente o mais adequado, nem proporciona a desejada desoneração integral do efeito cumulativo das contribuições. O novo regime não contempla um mecanismo sistemático, coerente e coeso.

22. Podemos caracterizar a não-cumulatividade das contribuições, colocada na legislação, pela ausência de organização sistêmica, a qual, em algumas situações, pode ser favorável ao contribuinte, e em outras, desfavorável.

23. O regime não cumulativo disposto nas Leis n<sup>o</sup>s 10637/2002 e 10833/2003 confere tratamento não isonômico entre contribuintes que estão numa mesma situação jurídica, principalmente no que tange ao sistema de conferência de determinados créditos. Essas distorções não encontra justificativa na ordem constitucional.

24. O §12 do art. 195 da Constituição, determinou que as contribuições deverão ser não cumulativas. Portanto, do dispositivo se depreende que o legislador ordinário não recebeu um cheque em branco da Constituição Federal para desenhar, ao seu bel interesse arrecadatório, a metodologia para o cumprimento de tal mandamento. A técnica, qualquer que seja, disposta na lei, deve ter o efeito de eliminar, de forma absoluta, o efeito cumulativo das contribuições

para aqueles setores econômicos nela apontados. Qualquer restrição aposta na legislação que tenha como consequência, a cumulação das contribuições para o contribuinte, estará eivada de inconstitucionalidade, devendo ser afastada do ordenamento.

25. O regime não cumulativo, se não puder ser exercido plenamente em face de restrições legais ao uso dos créditos e de alíquotas exacerbadas, será viciado de inconstitucionalidade, por mácula ao §12, art. 195, da Constituição, por ferir o princípio da isonomia, e por conferir efeito confiscatório, se fizer com que o contribuinte tenha que retirar de seu patrimônio pessoal recursos monetários para fazer frente ao aumento da carga das contribuições, caso não possa repassá-la para o preço de seus bens ou serviços, ocasionando a inviabilidade de seu negócio.

## BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

AULETE, Caldas. **Dicionário Caldas Aulete da Língua Portuguesa**: edição de bolso (atualização do Banco de Palavras, Conselho do Dicionário Caldas Aulete. Rio de Janeiro: Lexion Editora Digital, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 1987.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

\_\_\_\_\_ ; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: Editora UnB, 2006.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. **Fenômeno da cumulatividade e regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional**. 2006. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da PUC de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre, na sub-área de Direito Tributário - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. **Conflito de Normas**. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, precisão e dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FUNDAÇÃO Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2002.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Coimbra: Armênio Amado – Editora, 1984.

LOURENÇO FILHO, Ruy; CALDEIRA, Paulo Valladares. **Economia**. 1. v. Publicação nº 8. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais. Belo Horizonte: Seção Gráfica do D.E.E.U.M.G., 1962.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1985.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípio constitucional da não-cumulatividade**, O. São Paulo: Editora Revista dos tribunais. Centro de Extensão Universitária, 2004 - Pesquisas Tributárias nova série; 10.

MAXIMINIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MELO, Celso Antonio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_, LIPPO, Luiz Francisco. **Não-cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins**, A. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

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

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC. 1979.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. São Paulo: Forense, 2000.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

## Artigos e Pareceres

ANCELES, Pedro. Contribuições Sociais do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos: Incidências e Apuração. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação do Setor Comercial**. São Paulo: Quartier Latin, p. 361-416, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços: empresa de propaganda: conceito de receita e critérios de lançamento. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 107, p. 358-368, jan./mar. 1972.

\_\_\_\_\_ ; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29-30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

\_\_\_\_\_ ; MELO, Celso Antonio Bandeira. Subvenções: natureza jurídica: não se confunde com isenções. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 5, n. 20, p.85-100, abr./jun. 1972.

ÁVILA, Humberto. Contribuição Social sobre Faturamento: Cofins: base de cálculo: distinção entre receita e faturamento: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. Nova COFINS: primeiros apontamentos, A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 103, p. 7-16, abr. 2004.

\_\_\_\_\_. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n° 5, p. 72-97, 1996.

\_\_\_\_\_. Vedação ao Confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 96-106, abr./jun. 1994.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, p. 43-54, jan./jun. 1977.

BOTALLO, Eduardo. Base impositiva do ISS e das contribuições para o PIS e a COFINS. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 1, n. 23, p. 668-650, 1999.

BRANCO, Vinicius. Da não-incidência das contribuições para o PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de juros sobre capital próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 116-127, abr. 2005.

CARNEIRO, Daniel Zanetti M. C. Não cumulatividade do PIS e da COFINS, A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, p. 32-43, maio 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI: comentários sobre as regras de interpretação da Tabela NBM/SH. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, p. 42-60, set. 1996.

\_\_\_\_\_. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade”. **Revista Dialética de Direito Tributária**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

CHIAVASSA, Tercio. Valores faturados e não recebidos: a questão do PIS e da COFINS. In: \_\_\_\_\_. **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, p. 364-383, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu Machado. PIS/Cofins: Direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 143-154, abr. 2005

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Fungibilidade entre os regimes cumulativo e não-cumulativo do PIS/COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 150, p. 113-118, mar. 2008.

DABUL, Alessandra. PIS e COFINS: vedações impostas pela Lei nº 10865, de 30 de abril de 2004: inconstitucionalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 7-16, fev. 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989.

FISCHER, Octavio Campos. PIS-COFINS: não-cumulatividade e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). **PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, p. 110-151, nov. 1999.

\_\_\_\_\_. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAUSEN, Leandro (Coord.); SOUZA, Fátima Fernandes R. de (colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e na COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, 2004, p. 101-122.

\_\_\_\_\_. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAUSEN, Leandro (Coord.); SOUZA, Fátima Fernandes R. de (col.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e na COFINS**. São Paulo: IOB Thomson. Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não-cumulatividade do ICMS: uma visão crítica da posição do STF, A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 103, p. 125-149, abr. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, p. 68-104, 2004.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 199-209, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes. Vendas canceladas: dedução das bases de cálculo das contribuições PIS/COFINS”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, p. 7-14, mar. 2002.

\_\_\_\_\_. ICMS – saldo acumulado decorrente de exportação – não aproveitamento *versus* incidência de IRPJ/CSLL”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 115, p. 26-37, abril. 2005.

MELO, José Eduardo Soares. Não-cumulatividade das contribuições PIS/COFINS. In: PAUSEN, Leandro (Coord.); SOUZA, Fátima Fernandes R. de (col.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomsom. Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p. 51-68, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional, O. In: \_\_\_\_\_. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, p. 25-108, 1978.

OLIVEIRA, Julio Maria. MIGUEL, Romanini Carolina. **Conteúdo Jurídico do Princípio Constitucional da não-cumulatividade aplicável às contribuições sociais para o PIS/COFINS** In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA , Ricardo Mariz. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social: para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 412-436, jan. 2001.

\_\_\_\_\_. Aspectos Relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-54, 2005.

\_\_\_\_\_. Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS, O. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. Aspectos Relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS”. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-52, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. Incidência do PIS/COFINS sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias, A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 104, p. 96-104, maio 2004.

SOUZA, André Ricardo Passos. PIS/Cofins e os juros sobre o capital próprio, O. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 114, p. 23-32, mar. 2005.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues e Martins; SILVA, Ives Gandra da. Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS, A. In: PAULSEN, Leandro (Coord.); RODRIGUES DE SOUZA (Colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p. 11-24, 2004.

\_\_\_\_\_. Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro, A. In: \_\_\_\_\_. **Princípio da não-cumulatividade**, O. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, p. 225-264, 2004.

SOUZA, Heloisa Guarida. OLIVEIRA; Flavio Zanetti. PIS/COFINS e o Princípio da não-cumulatividade. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.), MAGALHAES, Marcelo (Coord.).

**PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, p. 589-616, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS no setor de petróleo: refinarias. In: PAULSEN, Leandro (coord.); RODRIGUES DE SOUZA (colab.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.** São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Direitos Tributários, p. 25-50, 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Serviços de telecomunicação: PIS/COFINS sobre contas Faturadas e Não Recebidas. In: \_\_\_\_\_. **Tributação nas Telecomunicações.** São Paulo: Quartier Latin, p. 208-220, 2005.

YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência,** São Paulo, v. 1, n. 10, p. 268-258, maio 2000.

## Documentos eletrônicos

BRASIL. STF.ADI- MC 1075-DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.6. 98, DJ 24.22.2006, p. 59. Disponível em:<<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 22 fev. 2008.

BRASIL. STF.ADC nº 1/DF, Pleno, Rel, Ministro Moreira Alves, j. 1.12.93, DJ de 16.06.1995, p.18213. Disponível em <<http://www.stf.org.br>>. Acesso em 13 fev.2008.

BRASIL. STF. ADI 1976-DF, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 28.03.2007, D.J. de 18.05.2007, p.64. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

BRASIL. STF. ADI-MC 1497/DF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 9.10.96, DJ. 13.12.2002, p. 58. Disponível em: <http://www.stf.gov.br> . Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. ADI 2031/DF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 3.10.2002, DJ. 17.10.2003, p. 13. Disponível em: <http://www.stf.gov.br> . Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 138284-8/CE. Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j em 1.07.1992, DJ de 28.08.1992. Disponível em:< <http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE nº 146733-9. Pleno, Real. Min. Carlos Velloso, j. em 1.07.1992, DJ 28.08.1992. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 148754/RJ, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso. Rel. para o ac. Min. Francisco Rezek, j. 24.6.93, DJ de 4.03.2004. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 246084, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 1.09.2006, p. 19. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 357950/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, p.24. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 350446/PR, Pleno, Relator Min. Nelson Jobim, j. em 18.12.2002, DJ 06.06.2003. p.32. Disponível em:< <http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008

BRASIL. STF. RE 353657/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 25/06/2007, DJ de 29/06/2007 e RE 370682/SC, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 25/06/2007, DJ de 29/06/2007. Disponível em:<<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

BRASIL. STF. RE 353668/PR, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. em 18/12/2002, DJ 13.06.2003, p. 11. <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

BRASIL. STF. RE 357277, Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 13.06.2003, p. 11. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

BRASIL. STF. RE 358273/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, p.25. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 386475/RS, Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Relatora p/ Ac.: Min. CÁRMEN LÚCIA, j. em 18/10/2006, DJ de 22.06.2007, p. 17. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. RE 390840/MG, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, p.24. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

BRASIL. STF. AI - AgR nº 397743 / SP, 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie, j. em 14.12.2004, D.J. de 18-02-2005, p. 30. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev 2008.

BRASIL. STF. RE-AgR 375847/MS. 2ª T, Relatora Min. Ellen Gracie, j. 17.06.2003, D.J. 22.08.2003, p. 48. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 fev. 2008).

BRASIL. STJ. REsp 751368/SC; Rel. Min. Luiz Fux 1ª T; j. em 17/05/2007; DJ 31.05.2007. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 28 nov. 2007.

BRASIL. STJ. Resp. nº 921.269/RS; 1ª T.; Rel. Min. Francisco Falcão. j. 22.05.2007. DJ de 14.06.2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 13 dez. 2007.

BRASIL. STJ. REsp. 953011/PR; Rel. Min. Castro Meira; 2ª T; j. em 25/09/2007 ; DJ 08.10.2007 p. 255. Disponível em <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 28 nov. 2007.

### **Fontes acessadas na rede mundial de computadores**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

Acesso em 13 fev. 2008.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso

em 25 dez. 2007.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em 13 fev. 2008.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em:

<http://fazenda.sp.gov.br>. Acesso em 11 nov. 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 19 de novembro de 2007

RELATÓRIO *PAYING TAX* 2008. Disponível em <[www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)>. Acesso em 15

nov. 2007.