

UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS CONTÁBEIS NA INTERPRETAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

Heron Charneski

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Interpretação e integração no direito tributário e o recurso a conceitos contábeis 3 A não cumulatividade de PIS e COFINS e a recepção de conceitos contábeis em relação ao sistema de créditos 4 Algumas aplicações concretas 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente trabalho busca analisar a relação entre os conceitos contábeis e a legislação tributária sob a perspectiva específica do sistema de créditos pertinentes à incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS. Para tanto, sem descuidar da materialidade dessas contribuições e do escopo da não cumulatividade introduzida pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, o estudo recorta o tema da interpretação e da integração da legislação tributária. Busca-se perquirir se os conceitos e regras contábeis podem influenciar a apuração dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS – e, caso positivo, em que termos –, a partir de um processo jurídicamente estruturado de argumentação e interpretação. Com apoio em alguns exemplos concretos extraídos da legislação das contribuições, inclusive oriundos da convergência da contabilidade brasileira ao padrão internacional IAS/IFRS, conclui-se que, no âmbito da não cumulatividade de PIS e COFINS, os conceitos contábeis podem auxiliar o intérprete a descrever diversas situações previstas na legislação tributária, e até mesmo a integrar lacunas em casos de não regulação expressa ou de regulação duvidosa.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição ao PIS. COFINS. Não cumulatividade. Interpretação e integração da legislação tributária. Conceitos contábeis. Normas internacionais de contabilidade (IFRS).

1 INTRODUÇÃO

Uma das faces mais discutidas acerca da recepção pela legislação tributária de conceitos contábeis parece ter sido a indagação quanto ao reconhecimento de mensurações a valor justo (*fair value*), presente nos padrões contábeis internacionais (o "padrão IAS/IFRS"), na base de cálculo dos tributos. Conquanto o legislador brasileiro – primeiro, pelo Regime Tributário de Transição da Lei n. 11.941, de 27.05.2009 e, depois, pela Lei n. 12.973, de 13.05.2014 – tenha optado por se manter no ambiente já conhecido, ao prestigiar de modo geral o critério da realização da renda e estabelecer a neutralidade tributária do valor justo, a mera hipótese teórica desafia relevantes questões de justiça fiscal.

Não obstante, a ancoragem jurídica das normas contábeis no Brasil pode conduzir as discussões a um outro patamar. Para ficar apenas em um marco fundamental, o Capítulo XV da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, também referido como "capítulo contábil" da Lei das S.A., tratou do "exercício social" e das "demonstrações financeiras" e estatuiu uma série de normas (jurídicas) sobre escrituração, grupos de contas e critérios para avaliação de ativos e passivos. O processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, disparado pela Lei n. 11.638, de 27.12.2007, também teve como nota distintiva a sua ancoragem jurídico-positiva. O "Pronunciamento" emitido pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis² não se encerra como norma técnica de contadores para contadores. A própria lei estabeleceu um roteiro de positivação da norma técnica pelos órgãos reguladores (CVM – Comissão de Valores Mobiliários –, CFC – Conselho Federal de Contabilidade –, e assim por diante)³, isso sem falar em muitas disposições contábeis reproduzidas diretamente na Lei das S.A. Assim é que tal característica do processo brasileiro de convergência à norma contábil, que remete o intérprete ao direito privado e à contabilidade societária, desafia uma outra questão

1. Refere-se ao conjunto de normas contábeis denominadas IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo órgão regulador IASB (*International Accounting Standards Board*), e adotadas na maioria dos principais mercados globais.
2. Instituído pela Resolução n. 1.055/2005, do CFC – Conselho Federal de Contabilidade –, o CPC objetiva "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade", levando em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.
3. Lei n. 11.638/2007: "Art. 5º A Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A: "Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. [...]"

na seara tributária. Em determinados casos não regulados expressamente ou de regulação duvidosa (evidentemente, desde que não haja violação aos fundamentos constitucionais do sistema), pode a contabilidade ser utilizada como apoio ao processo de interpretação e integração da norma tributária?

Para tentar responder a essa pergunta, o presente artigo utilizará como pano de fundo a análise da eventual sensibilidade dos conceitos contábeis em relação à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS com supedâneo no regime "não cumulativo" introduzido pelas Leis n. 10.637, de 30.12.2002, e n. 10.833, de 29.12.2003. Nesse regime, conferiu-se aos contribuintes uma lista taxativa de créditos para abatimento dos débitos pertinentes. Saber se as regras contábeis podem influenciar a apuração dos créditos das contribuições, e em que termos, demanda uma análise própria do desenvolvimento desse tributo, inclusive à luz do processo de convergência ao padrão contábil internacional.

Assim, o artigo busca dois objetivos. Em primeiro lugar, busca estimular o debate interdisciplinar quanto ao uso de conceitos e elementos contábeis para interpretação e integração da lei tributária. Em segundo lugar, busca relacionar esse processo argumentativo à apuração das contribuições não cumulativas, campo fértil de evolução legislativa para verificação da problemática apresentada. Alguns exemplos, escolhidos aleatoriamente e desenvolvidos na Seção 4, poderão auxiliar a ilustrar a visão interpretativa de que, por diversas vezes, a legislação de PIS e COFINS não cumulativos recorre a conceitos expressos em normas contábeis como critérios definidores das regras de creditamento.

2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E O RECURSO A CONCEITOS CONTÁBEIS

A interpretação, matéria cara à ciência jurídica e ao direito em geral, constitui tema central na área tributária. Por algum tempo, a partir da primeira metade do século XX, ganharam espaço na literatura jurídica concepções que buscavam distanciar, em parte, a interpretação do direito tributário da interpretação jurídica em geral, em razão de uma suposta "excepcionalidade" das normas fiscais, ou de métodos hermenêuticos apriorísticos, voltados à posição ora a favor, ora contra o Fisco⁴. Gradativamente, essas concepções foram cedendo lugar a constatações da inexistência de particularidades que demandassem métodos de interpretação diversos para o direito tributário. Este não seria um conjunto de

4. COSTER, Tiago Rios. Reflexões sobre a Interpretação das Isenções Tributárias e a Aplicação do Art. 111 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 34, p. 354.

normas isoladas, mas "um conjunto de normas que se 'fundem' em um mesmo nível com a totalidade do ordenamento", conforme José Juan Ferreiro Lapatza⁵. Daí que as normas jurídicas fiscais se interpretariam como quaisquer outras normas jurídicas⁶, por meio de todo e qualquer método aplicável à interpretação do direito em geral.

Embora se note atualmente na doutrina uma tendência de recusa à admissão de critérios especiais de interpretação em direito tributário, o Código Tributário Nacional (neste aspecto, por vezes, até, com prestígio jurisprudencial), ocupa-se de dispor como a legislação tributária será *interpretada*.

O *caput* do art. 108 do Código indica os critérios sucessivos (analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade) a serem utilizados pela autoridade competente para aplicação da legislação tributária, "na ausência de disposição expressa". Essa dicção remete às lacunas da legislação, e à tarefa do intérprete de *integrá-las*, mas não escapa a críticas.

Quanto à opção do Código de *positivar* a atividade interpretativa, Ricardo Lobo Torres considerou tais normas insuficientes, pois relegariam o recurso aos princípios gerais de direito, aos princípios constitucionais, à jurisprudência e à própria complementação na via judicial⁷. O autor aludia a um "pluralismo metodológico" na moderna interpretação do direito tributário: sem a prevalência de um único método interpretativo, mas com recurso a diversos métodos (sistemático, teleológico, histórico, e assim por diante), de acordo com o caso, e mesmo, segundo a concepção daquele autor, aos valores insitos na norma⁸.

Já quanto à opção do CTN por empregar separadamente os conceitos de interpretação e integração, Paulo de Barros Carvalho considera que o recurso integrativo é um estágio do processo interpretativo e não uma atividade distinta, pois caso contrário todas as leis que apresentassem lacunas não seriam interpretáveis⁹. Com efeito, saber quando se está diante de uma "ausência de disposição expressa", como alude o art. 108 do CTN, pode ser, esta mesma, uma matéria de interpretação.

A despeito dessas ponderações e de que as distinções entre interpretação e integração possam não ser tão nítidas na prática, a doutrina efetivamente pro-

5. LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário**: teoria geral do tributo. São Paulo: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 87.

6. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 211-212.

7. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 51.

8. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 153-154.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 107.

cura especificar os respectivos campos de aplicação. De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza, "a interpretação é processo lógico por meio do qual se procura determinar qual é a vontade do legislador, expressa em determinada norma", o que pressupõe um caso expressamente regulado, ao passo que a integração consiste em "um processo lógico pelo qual se procura determinar qual teria sido a vontade do legislador se houvesse previsto um caso que não tenha levado em conta", o que pressupõe um caso que não haja sido regulado¹⁰.

O processo de interpretação recorre à argumentação jurídica, dentro do sentido possível do texto. Nesse passo, ainda que a mera e restritiva utilização da "interpretação literal" como critério mandatário seja passível de críticas, não se descarta que a interpretação começa no sentido literal da regra jurídica, texto que é. Trata-se da conhecida lição de Karl Larenz, no sentido de que a interpretação literal é o início e o fim da interpretação: o início, pois as leis são vertidas em linguagem escrita, sendo, portanto, o contato inicial do intérprete com a norma; e o fim, pois, mesmo empregando outros argumentos interpretativos, o sentido final obtido deverá ser necessariamente compatível com o sentido literal¹¹.

Com essas cautelas, o processo de interpretação descortina a possibilidade de uma concepção denominada *descritiva* das normas tributárias, pela qual os conceitos e métodos contábeis servem para reconhecer, na linguagem da própria norma e, por que não, também nas suas finalidades, a busca de um determinado efeito ou conceito decorrente da contabilidade¹². Entra-se no campo da interpretação da norma de acordo "com os fins cognoscíveis e as ideias fundamentais de uma regulação", por meio de critérios *teleológicos-objetivos*, ou seja, que não dependem de o legislador ter sempre "consciência da sua importância para a regulação por ele conformada", ainda na lição de Karl Larenz¹³. Não se apregoa, com isso, a utilização indiscriminada de critérios contábeis na interpretação da legislação tributária. A interpretação teleológica encontra limites no ordenamento e na própria linguagem da norma jurídica¹⁴, e o que se realiza no caso é, antes, uma consideração da relação da norma tributária com os critérios contábeis, quando a própria norma tributária busca essa relação.

Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes, a propósito, entendem que "as normas tributárias são soberanas, mas que a contabilidade pode

10. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Op. cit., p. 91.

11. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991. p. 450-452.

12. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 54. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV.)

13. LARENZ, Karl. Op. cit., p. 468-469.

14. SCHAUER, Frederick. Formalism. **Yale Law Journal**, v. 97, n. 4, p. 533-534, 1988.

ajudar a esclarecer e clarificar conceitos quando estes forem ligados à realidade econômica da empresa", exemplificando com a discussão a respeito da propriedade dos *hedges* de fluxo de caixa, em que a norma contábil teria vindo a clarificar conceitos e ajudar no entendimento do disposto na legislação vigente¹⁵.

Já o processo de integração também se socorre de argumentos e critérios lógicos, mas opera a partir da incompletude da norma (a "ausência de disposição expressa", como quer o CTN). Conforme Klaus Tipke e Joachim Lang, "chegando o aplicador da lei ao resultado de que não é possível uma interpretação, então deve ele examinar cuidadosamente se o texto legal em vista da finalidade da lei é incompleto", isto é, se há uma *lacuna*, entendida pelos autores como uma "norma incompleta e/ou defeituosamente formulada"¹⁶. Fala-se, então, da "integração" como forma de solução de litígios em casos nos quais se reconhece a existência de lacunas na norma¹⁷.

No roteiro do *caput* do art. 108 do CTN, a analogia é o primeiro critério a ser utilizado no processo de preenchimento de lacunas legais. Ao mesmo tempo, o § 1º do dispositivo é taxativo ao dispor que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" e estatuir, com isso, a "proibição de analogia gravosa".

Nesse mister, embora a analogia não seja admitida quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, nos demais casos será não apenas um critério válido de integração, e sim o critério preferencial, segundo a ordem do dispositivo.

Dessa forma, o processo de *integração* descortina a possibilidade de uma concepção denominada *normativa* da norma tributária, que cogita da identificação de critérios contábeis para completar a norma¹⁸. Em outros termos, há a possibilidade de a contabilidade colaborar no preenchimento do conceito jurídico-tributário, ainda que não expresso pela norma. Não se trata, por óbvio, de um preenchimento automático, pois há uma tradução do conceito contábil em

15. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 81.

16. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 311-312.

17. ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 190.

18. CHARNESKI, Heron. Op. cit., p. 55-56.

norma jurídica, processo em que pode mesmo haver uma alteração no sentido original do termo contábil¹⁹, em razão de diferenças de objeto e linguagem.

A Lei n. 12.973/2014 estabelece, por exemplo, que a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível seja considerada dedutível na determinação do lucro real, atendidos os critérios de relacionamento intrínseco com a comercialização de bens e serviços (art. 41). Na ausência de norma tributária expressa, poder-se-ia completar o dispositivo para entender que o critério de amortização, para fins de dedutibilidade fiscal da despesa, seria o mesmo contábil. É o que constou em recente norma da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao prever a dedutibilidade fiscal da "amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis" (art. 126, Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017).

Para usar da expressão de Ricardo Lobo Torres, quando tratou da admissão da analogia, haveria uma "semelhança notável"²⁰ entre o caso emergente do exemplo (repercussão tributária da despesa com a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível) e a hipótese escolhida para comparação (critérios de amortização segundo o Pronunciamento CPC 04 [R1] – Ativo Intangível –, aprovado pela Deliberação CVM n. 644/2010 e pela NBC TG 04 [R2]). Ao aceitar os efeitos tributários de amortização de bens segundo determinada classificação contábil (intangível), não há nenhum indicativo de que o legislador tributário não tenha desejado colher a norma contábil em sua inteireza.

Em tais circunstâncias, quando há tal identidade notável entre os casos tomados para comparação, dentro do sentido possível da norma jurídica, não se está realizando a chamada "interpretação extensiva". A demarcação é relevante, pois a Constituição atribuiu ao legislador a prerrogativa na concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições (§ 6º do art. 150 da CF/1988), o que, segundo algumas correntes, não poderia ficar a cargo do intérprete. É que, como critério aceitável de integração "não gravosa" no ordenamento tributário brasileiro, a analogia se jungirá, ainda, aos limites da atividade desenvolvida pelo intérprete com poder de autoridade – os denominados "juizes tributários", na sua acepção mais geral.

19. SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 126.

20. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 106.

Para finalizar tais considerações, que servem de escorço introdutório ao tema de fundo – ainda que sem a pretensão de esgotar o seu complexo arcabouço teórico –, cabe um breve registro a respeito das relações entre direito tributário e direito privado. É que, como já adiantado, o regime contábil em vigor no Brasil possui uma forte ancoragem no direito comercial.

As ideias por trás das escolas de interpretação produzem consequências na forma de ver as relações entre o direito tributário e o direito privado²¹.

Uma primeira corrente, orientada por dogmas da jurisprudência dos conceitos, sugere que o direito tributário deva partir dos conceitos e princípios preexistentes do direito privado. O direito tributário atuaria como “direito de sobreposição” em face de outros ramos do direito e se limitaria a aplicar, sobre institutos, conceitos e formas construídos nesses outros ramos, o consequente tributário que julga cabível.

Levada a extremos, contudo, essa vinculação poderia relegar ao direito tributário um papel subalterno e desconhecer que muitas vezes o legislador tributário emprega uma expressão ou utiliza um instituto em sentido diverso ao que teria no direito privado. Um exemplo seria o tratamento do instituto de Juros sobre Capital Próprio (JCP), atribuídos à distribuição de dividendos segundo a lei societária e a contabilidade, mas caracterizados como receitas financeiras para fins tributários pela Lei n. 9.249/1995²².

Uma segunda corrente, orientada por dogmas da jurisprudência dos interesses, sugere que o direito tributário é autônomo e insubordinado ao direito privado, de modo a poder construir conceitos baseados na substância econômica dos atos praticados. Não obstante, como escreveu Brandão Machado em prefácio à obra de Wilhelm Hartz, a divulgação da “interpretação econômica” no Brasil baseou-se na doutrina alemã anterior à promulgação do Código Tributário brasileiro, e não realizava a necessária ressalva de que a teoria que expunha a respeito do critério econômico e abuso de forma era exclusiva do direito positivo alemão de então, e não uma decorrência lógica dos princípios gerais do direito²³.

Da dialética entre as duas correntes expostas, resultaria então, segundo Luís Eduardo Schoueri²⁴, uma terceira corrente, que pretende reconhecer nas finalidades específicas da norma tributária a opção por um conceito de direito privado,

21. CHARNESKI, Heron. Op. cit., p. 224-241.

22. Cf. o Recurso Especial n. 1.200.492, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14.10.2015, DJe 22.02.2016.

23. MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 25.

24. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 811.

na linha da jurisprudência dos conceitos, ou por uma consideração aberta ao fato econômico, na linha da jurisprudência dos valores, e não como técnica econômica de interpretação em si mesma, livre e fluante.

Nessa abordagem, são muitas as possibilidades aplicativas, e caberia ao intérprete identificar cada caso individualmente para saber quando a norma tributária adotou sentido, alcance ou conteúdo de norma de direito privado (contábil), ou quando emprestou a essa norma efeitos tributários distintos, ou ainda quando alterou seu sentido de origem para fins tributários. Tal identificação também se resolve no plano da hermenêutica.

Sob essa ordem de ideias é que se propõe a compreensão das normas do Código Tributário Nacional que se abrem à discussão sobre as relações entre o direito tributário e o direito privado, este aqui especificado na matéria contábil.

Dispõe o art. 109 do CTN que "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".

E dispõe o art. 110 do Código que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Se lidos os dispositivos conjuntamente e de modo sistemático, admitir-se-ia na legislação tributária infraconstitucional tanto a recepção dos conceitos de direito privado como a sua transformação, conforme o art. 109. De outra parte, serviriam essas normas para conservar o sentido originário dos termos quando estivessem em jogo conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição, conforme o art. 110.

Daí resulta a posição adiante seguida, no sentido de que a interpretação sistemática dos arts. 109 e 110 do CTN permite que a lei tributária altere, ou não, as características de institutos de direito privado, para o fim de atribuir-lhes efeitos fiscais diversos, desde que não altere o sentido desses institutos, quando previstos constitucionalmente, para distorcer o sistema de repartição de competências entre as unidades federativas.

Nessa interface, será possível ainda que se encontrem mais proximidades que incompatibilidades prévias entre as normas tributárias e contábeis. Para Andrés Báez Moreno, em alguns casos, os âmbitos de conflito entre direito tributário e contabilidade podem ser meramente aparentes, e é possível, pela lógica própria da contabilidade, interpretar a norma contábil de tal maneira que não

dê lugar a conflitos com as finalidades próprias do direito tributário²⁵. Em outras palavras, pode ocorrer de os conceitos adotados pela lei tributária corresponderem a uma tradução precisa do conceito contábil. Evidentemente, nos casos em que não é possível interpretar a norma tributária por essa lógica, de modo a fazer desaparecer o conflito, então se recorre aos mecanismos interpretativos para superar a contradição.

3 A NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS E A RECEPÇÃO DE CONCEITOS CONTÁBEIS EM RELAÇÃO AO SISTEMA DE CRÉDITOS

No contexto de introdução da sistemática *não cumulativa* da contribuição ao PIS e da COFINS, a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/2003, que resultou na Lei n. 10.833/2003, consignou como principal objetivo das medidas propostas “o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes”²⁶.

Ora, nota-se que havia uma lógica na instituição da não cumulatividade de PIS e COFINS, de que a carga tributária das contribuições deveria ser distribuída sobre a produção nacional como um todo e não apenas sobre uma parte. Diante disso, de um ponto de vista lógico e econômico, a única *não cumulatividade* possível e adequada seria aquela que viesse a desonerar toda a cadeia de criação de bens e serviços, nos seus mais variados ciclos econômicos; e isso só poderia se efetivar mediante a possibilidade de um creditamento amplo de PIS e COFINS por seus contribuintes, que almejassem confrontar a totalidade das incidências nas atividades empresariais.

Entretanto, como se sabe, não foi esse o regime instituído pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, especialmente a partir do rol do art. 3º dos referidos diplomas, ao trazer para o âmbito dos créditos de PIS e COFINS uma “lista” de custos e despesas da pessoa jurídica contribuinte que dariam direito ao creditamento, para abatimento dos débitos apurados sobre as receitas.

25. BÁEZ MORENO, Andrés. **Normas contables e impuesto sobre sociedades**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2005. p. 491.

26. EM n. 197-A/2003, MF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019.

Instalou-se, entre Fisco e contribuintes, uma conflitividade hermenêutica em torno de diversos itens do rol creditório. O mais significativo desses conflitos se deu quanto à interpretação do conceito de "insumo" do art. 3º, inciso II, das leis acima mencionadas, para aplicação na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Em um primeiro momento, posicionou-se o Fisco no sentido de restringir o conceito de "insumo" àqueles bens e serviços aplicados diretamente no processo produtivo e nele consumidos – no caso da indústria, apenas seriam enquadrados 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" (art. 8º, § 4º, da IN n. 404/2004, e art. 66, § 5º, da IN n. 247/2002).

Recentemente, no entanto, ao julgar o Recurso Especial n. 1.221.170, em 22.02.2018, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu, sob a sistemática de recursos repetitivos, que o conceito de "insumos" para fins de créditos de PIS e COFINS não cumulativos não poderia ser haurido de normas administrativas restritivas. Segundo a tese firmada no acórdão, "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte"²⁷. A interpretação passa a ser dinâmica, em face das singularidades de cada cadeia produtiva, ou das imposições legais necessárias à atividade.

Por último (mas provavelmente não ainda para encerrar o assunto), por meio do Parecer Normativo n. 5, de 17.12.2018, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) apresentou o seu entendimento sobre as principais repercussões, no âmbito do órgão e com efeitos vinculantes à fiscalização, da decisão do STJ.

O breve histórico já denuncia, sob o ângulo da interpretação, dois aspectos importantes da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas.

O primeiro deles é que descabe tratar a sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS como um "incentivo fiscal", ao qual se aplicaria eventualmente o surrado cânone da interpretação literal e restritiva²⁸, com supedâneo no art. 111 do CTN.

27. Recurso Especial n. 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22.02.2018, **DJe** 24.04.2018.

28. Para uma análise crítica no sentido de que as próprias isenções tributárias são interpretadas como quaisquer outras normas jurídicas, ver: COSTER, Tiago Rios. Op. cit., p. 373-377.

A consideração dos créditos de PIS e COFINS como hipóteses de exclusão do crédito tributário ou outorga de isenção é errônea, pois desconsidera que em um tributo erigido a partir de uma sistemática não cumulativa, o cálculo de créditos é elemento estrutural da matriz tributária. Seria simplesmente impossível de se cogitar uma sistemática não cumulativa sem créditos, o que demonstra ser totalmente infundado considerá-los como um favor ao contribuinte, passível de restrição mediante uma interpretação supostamente literal.

Ademais, mesmo que se admitisse a necessidade de interpretação restritiva dos créditos, ter-se-ia de admitir a superação desse entendimento após o julgamento do referido Recurso Especial n. 1.221.170/PR, cujo entendimento se deu no sentido de atribuir ao rol do art. 3º, II das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 natureza exemplificativa da compreensão de "insumo", e não taxativa.

Em segundo lugar, cabe consignar que, na interpretação da não cumulatividade de PIS e COFINS, os preceitos contábeis, plasmados também na legislação do IRPJ, são muito mais aptos a esclarecer o conteúdo dos insumos passíveis de creditamento que, por exemplo, aqueles que regem a sistemática adotada no IPI e no ICMS.

Isso porque o núcleo de incidência de PIS e COFINS é um fato subjetivo (*faturamento* – ou *receita* – das pessoas jurídicas), muito mais próximo, ainda que não idêntico, da materialidade "renda", enquanto o núcleo de incidência de IPI e ICMS é um fato objetivo, a circulação de produtos e mercadorias. Prova disso é que a não cumulatividade de PIS e COFINS não está limitada a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, aplicando-se inclusive a prestadores de serviços. Ademais, a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/2003, convalidada pela Lei n. 10.833/2003, ao eleger para a não cumulatividade da COFINS a técnica do "método indireto substrativo", apurando-se o crédito fiscal pela aplicação da mesma alíquota utilizada na operação corrente, divorcia-se da técnica "imposto contra imposto" utilizada nos tributos como o IPI e o ICMS.

O ordenamento positivo traz evidências de algumas proximidades interpretativas entre a legislação das contribuições e a do imposto de renda. A Lei n. 10.865, de 30.04.2004, ao instituir a incidência de PIS e COFINS nas importações de bens e serviços, gizou que tais contribuições se sujeitam, dentre outras normas, "no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda" (§ 1º do art. 20). E a Lei n. 12.973/2014, ao atualizar a legislação tributária à vista da convergência contábil ao padrão IAS/IFRS, reuniu no seu escopo tanto o IRPJ e a CSLL, como a contribuição ao PIS e a COFINS (art. 1º).

O fato de a Constituição Federal de 1988 carecer de um imperativo expreso quanto ao conteúdo da não cumulatividade de PIS e COFINS, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, não implica que o texto constitucional permita qualquer forma de tributação. O legislador infraconstitucional, tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, de modo coerente com os objetivos desse regime, sob pena inclusive de violar a norma fundamental de igualdade²⁹.

Dessa forma, assim como os créditos de PIS e COFINS não cumulativos não podem ser considerados "benefícios", para os fins de atribuir-lhes uma interpretação restritiva, o seu próprio processo hermenêutico se abre a considerações contábeis, se for o caso, na linha do exposto na Seção anterior. Passa-se a perquirir como essas premissas vêm se revelando em algumas situações específicas decorrentes da interpretação ou da integração da legislação dessas contribuições.

4 ALGUMAS APLICAÇÕES CONCRETAS

4.1 "Custo de aquisição" como base de creditamento – hipótese "insumos"

O aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre "bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, tem por base, segundo o § 1º, I do mesmo art. 3º, o "valor dos itens adquiridos no mês"³⁰.

Em que pese a legislação não arrolar expressamente quais itens devem compor esse "valor de aquisição", a própria Administração Tributária Federal, em diversas oportunidades, já se utilizou do conceito, que remete ao de "custo de aquisição" previsto na legislação do IRPJ e nas normas contábeis. Na própria IN SRF n. 404/2004, por exemplo, determinou-se que, para efeitos do creditamento de PIS e COFINS sobre insumos, o IPI "incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens" e o ICMS "integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços" (art. 8º, § 3º, I e II).

29. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 130.

30. Lei n. 10.833/2003: "**Art. 3º** [...] § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:** I – **dos itens** mencionados nos incisos I e **II do caput, adquiridos no mês;**" (grifos nossos).

Nesse sentido, é mister destacar, notadamente, o art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 (Decreto n. 9.580, de 22.11.2018), que esclarece os itens que compõem o custo de aquisição: (i) no caso de mercadorias destinadas à revenda, os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (§ 1º); (ii) os gastos com desembaraço aduaneiro (§ 2º); e (iii) os impostos não recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal (§ 3º).

Tampouco discrepam as normas contábeis, no ponto.

O Pronunciamento Técnico CPC n. 16 (R1) – Estoques –, aprovado pela Deliberação CVM n. 575/2009 e pela Resolução CFC n. 1.273/2010, trata da composição do “custo de aquisição” dos estoques (de bens adquiridos para revenda e, no caso dos “insumos”, de produtos acabados e em elaboração). A norma prevê que “o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais” (§ 10), nele se compreendendo, pois, “o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao Fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços” (§11). Vale ressaltar que os efeitos tributários do CPC 16 sobre estoques não foram tratados expressamente pela Lei n. 12.973/2014, de modo que, também para tais efeitos, deveria prevalecer o conceito contábil.

Portanto, a interpretação sistemática da legislação de PIS e COFINS não cumulativos não deixa dúvidas: ressalvadas eventuais restrições da própria lei tributária, o conceito contábil de “custo de aquisição”, já conhecido do legislador tributário quando da edição das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, é aquele que confere segurança jurídica e coerência sistêmica à base de aproveitamento de créditos das contribuições. Como corolário, sua aplicação resultará na inclusão no cálculo dos créditos de PIS e COFINS de todos os gastos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, tais como o transporte e o seguro até o estabelecimento do adquirente, os tributos não recuperáveis e os gastos com desembaraço aduaneiro.

4.2 Custo de aquisição do imobilizado e os “custos de empréstimos”

O “custo de aquisição” como base de creditamento de PIS e COFINS aparece não apenas em relação às aquisições de insumos, previstas no inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, mas também em relação a “máquinas,

equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços", segundo o inciso VI do art. 3º de ambas as leis. Nessa hipótese de aquisição ou construção de ativo imobilizado, a legislação tem estabelecido duas modalidades básicas de aproveitamento dos créditos: (a) sobre os encargos de depreciação e amortização dos respectivos bens (art. 3º, § 1º, III, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003); ou (b) opcionalmente, em prazos menores especificados em lei, como o correspondente a "1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem" (art. 3º, § 14, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), ou até mesmo imediatamente no mês de aquisição do bem, desde julho de 2012, mediante a aplicação das alíquotas das contribuições "sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem", no regime do art. 1º da Lei n. 11.774, de 17.09.2008. Em todos os casos, também é indissociável a remissão ao conceito contábil de "custo de aquisição", agora aplicado ao ativo imobilizado. A depreciação ou a amortização, como se sabe, partem do custo de aquisição do bem registrado na contabilidade da empresa, e não seria diferente no caso das modalidades opcionais. Algumas consequências daí controvertidas podem ser examinadas.

Ocorre que, por vezes, as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ocorrem mediante operações de financiamento, as quais acabam adicionando custos financeiros de juros e encargos ("custos de empréstimos") ao "valor de aquisição" do bem. Quando essa modalidade de operação era realizada por companhias de capital aberto ou sujeitas à regulamentação aplicável ao mercado de capitais, a Deliberação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários – n. 193, de 11.07.1996, já determinava, em linha com as práticas contábeis internacionais, a capitalização, como parte integrante do custo do imobilizado ou mesmo dos estoques de longa maturação, dos juros decorrentes de financiamentos, por terceiros, aplicados na sua construção ou produção, para posterior alocação ao resultado em consonância com os prazos de depreciação e amortização.

Atualmente, em razão do processo de convergência ao padrão IAS/IFRS, o Pronunciamento Técnico CPC 20 (R1), aprovado pela Deliberação CVM n. 672/2011 e NBC TG 20 (R1), trata dos "custos de empréstimos" como juros e outros custos que uma entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. A norma prevê claramente que "uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo" (§ 8, CPC 20 [R1]).

Nesse caso, subsistiu por algum tempo a dúvida interpretativa quanto a se esses "custos de empréstimos", incorridos junto a instituições financeiras

nacionais e capitalizados ao custo do ativo conforme as determinações contábeis, deveriam compor o respectivo "custo de aquisição" das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, também para fins de cômputo na base dos correspondentes créditos de PIS e COFINS.

Inicialmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil respondeu negativamente, para afirmar que, mesmo que os "custos de empréstimos" fossem considerados contabilmente no custo do bem, o excesso de depreciação em razão de sua capitalização não geraria créditos de PIS e COFINS, pois ainda teriam a natureza de custos ou despesas financeiras para fins tributários³¹.

Em um segundo momento, os arts. 54 e 55 da Lei n. 12.973/2014 passaram a incorporar essa posição, para estabelecer, de modo expresso, que, a partir do ano-calendário de 2014, ficava vedado o desconto de créditos de PIS e COFINS não cumulativos "calculados em relação a encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea 'b' do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977". A vedação constou da inserção do § 19 ao art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que também vedou o creditamento das contribuições em relação aos "custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado", outro item integrante do custo de aquisição contábil.

É verdade que aqui a Lei n. 12.973/2014 estabeleceu um tratamento coerente em relação ao tratamento dos "custos de empréstimos" para fins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro real. Pela alteração, os "custos de empréstimos", mesmo quando registrados como custo do ativo, poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa (§ 3º do art. 17 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26.12.1977, inserido pelo art. 2º da Lei n. 12.973/2014). Ou seja, a Lei n. 12.973/2014, a partir da sua vigência, deixou de lado o conceito contábil e incorporou um tratamento tributário próprio e coerente aos "custos de empréstimos".

Porém, no período anterior à Lei n. 12.973/2014, em que a legislação era lacunosa, não seria coerente adotar o "custo de aquisição" contábil como base de creditamento de PIS e COFINS e, ausentes outras restrições expressas em lei, atribuir-lhe um tratamento tributário autônomo, não decorrente do próprio conceito contábil, e sim do uso da própria interpretação.

31. Processo de Consulta n. 60/2011 da Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF – da 10ª Região Fiscal (**Diário Oficial da União**, 28.11.2011).

4.3 "Insumo" como custo ou despesa

A contabilidade classifica segregadamente os custos das mercadorias e serviços vendidos, que integram o valor dos estoques, das despesas, ou "despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais", na linguagem da lei societária (art. 187, III, da Lei n. 6.404/1976), que são reconhecidas diretamente na demonstração do resultado do exercício (DRE)³². Na legislação tributária, são consideradas operacionais "as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (art. 47 da Lei n. 4.506, de 30.11.1964).

À vista dessa segregação, poder-se-ia discutir também se a aplicação do conceito de "insumos", prevista no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, dependeria de os bens serem classificados como custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos na contabilidade – passando pelos estoques, no caso de empresas comerciais e industriais –, ou se seriam admitidos a tal título créditos de PIS e COFINS sobre aquisições reconhecidas contabilmente como despesas.

Antes mesmo da citada decisão da Primeira Seção do STJ, Ricardo Mariz de Oliveira entendia como subsumidos ao conceito de insumos "todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção", em razão da sua relação e inerência, em grau de utilidade e necessidade, com o processo fabril³³.

No julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, como referido, foi firmada a tese de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a importância direta ou indireta de determinado item, bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade de produção de bens e serviços. Por certo que tais critérios, na forma como definidos na decisão do STJ, não foram hauridos de preceitos contábeis, nem representam uma tradução, na integridade linguística, dos conceitos de custos de

32. Vale referir que essa segregação entre custos e despesas possui aplicação na contabilidade de custos e para diversos fins, mas sob a perspectiva contábil conceitual a definição de "despesas" já abrange todas as que "surgem no curso das atividades usuais da entidade", como o próprio custo de vendas, salários, depreciação e outros que tomam a forma de desembolso ou redução de ativos (§ 4.33 do Pronunciamento CPC 00 [R1] – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro).

33. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à "Não-Cumulatividade" da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS** – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47.

produção ou de despesas operacionais utilizados na legislação do IRPJ. Ademais, ao analisar-se o voto condutor proferido pela Ministra Regina Helena Costa, e também os demais votos, como o voto-vogal proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, percebe-se que a essencialidade e a relevância devem ser pertinentes ao processo produtivo da empresa conforme o ramo em que atua, embora não todo e qualquer gasto necessário à empresa, o que poderia englobar até mesmo despesas administrativas, comerciais e financeiras.

Nesse cenário jurisprudencial, não é viável interpretar o conceito de "insumo" para nele incluir apenas aqueles itens classificados como custo na contabilidade.

Ao mesmo tempo, a compreensão do conceito de "custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos" da legislação do IRPJ auxilia o intérprete a compreender que itens como "custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção", "custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção" e "custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção" (art. 302, incisos I, II e III, do RIR/2018), constituem insumos na acepção definida pela decisão da Primeira Seção do STJ. Esse caráter relacional entre os conceitos implica, para o Parecer Normativo n. 5/2018, que "a caracterização do item como custo serve de indicio forte para sua caracterização como insumo". Dir-se-ia mais, no entanto: a aproximação hermenêutica aqui não é meramente *indiciária*, e sim confirmatória, pois não há lógica em refutar que os itens compreendidos no "custo de produção", acima elencados, possuem relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

Dessa forma, a interpretação caminha no sentido de que o conceito de "insumos" para fins de créditos de PIS e COFINS possa partir, até em termos práticos, dos custos de produção, e também abranger itens classificados como despesas na contabilidade (ainda que não em custos), desde que atendidos os critérios relacionais de essencialidade ou relevância, na forma definida pelo STJ.

4.4 Encargos de exaustão

Na hipótese descrita na Seção 4.2, de creditamento de PIS e COFINS na aquisição ou construção de ativo imobilizado, o legislador arrolou como base para aproveitamento de créditos (ressalvadas as hipóteses facultativas de recuperação imediata) o valor "dos encargos de depreciação e amortização dos bens" (art. 3º, § 1º, III, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). Não relacionou expressamente os encargos de "exaustão", aplicados a recursos naturais e minerais registrados no ativo imobilizado. O Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 35, de

02.02.2011, afirmou a vedação ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS calculados em relação aos encargos de exaustão, "por falta de amparo legal".

Imagine-se, por exemplo, a consolidação de uma floresta de eucaliptos, que passa por um longo ciclo de gastos desde a sua implantação, com a aquisição de mudas, preparo do solo, controle de pragas, dentre outros, passando por gastos com a manutenção e regeneração da floresta até o início da exploração. Como preceituam as normas contábeis, os custos e despesas incorridos para formação e manutenção da floresta são registrados em contas do ativo imobilizado durante o ciclo e, no momento da exploração, o valor dos gastos capitalizados (à exceção do solo) passa a ser apropriado ao resultado por meio de encargos de "exaustão". Para fins do IRPJ e da CSLL, admite-se a dedutibilidade, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais e minerais, resultante de sua exploração (arts. 336 e 337, RIR/2018).

Para fins de créditos de PIS e COFINS sobre os encargos de exaustão, a problemática poderia ser incluída nas discussões em torno da integração mencionadas na Seção 2 acima, reconhecendo-se não a falta de amparo legal, e sim a existência de uma lacuna nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 quanto aos encargos de exaustão.

Com efeito, em uma análise inicial do inciso VI do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, o direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS surge no momento em que a pessoa jurídica realiza aquisições de bens e serviços cujos valores serão incorporados ao ativo imobilizado. Enquanto no inciso II do referido dispositivo o legislador abrangeu os "insumos" que, como regra, contribuem para a geração de receitas em um mesmo ciclo mais imediato de produção, no inciso VI foram contemplados os "direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade", ou seja, os elementos que, atendendo à definição legal de "ativo imobilizado" (art. 179, IV, da Lei n. 6.404/1976), contribuem potencialmente para a geração de receitas em mais de um ciclo produtivo, ou em prazos maiores. Também é o caso do ativo intangível, que se diferencia por ter por objeto direitos relativos a bens "incorpóreos" (art. 176, VI, da Lei n. 6.404/1976), e que passou a constar como hipótese de créditos de PIS e COFINS, mediante a inserção do inciso XI ao art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pela Lei n. 12.973/2014. Seja no caso do imobilizado, seja no do intangível, nada mais coerente com a sistemática de não cumulatividade, aplicada a tributos cuja materialidade é a receita. Busca-se fazer alcançar pela

tributação o valor agregado ao processo produtivo, independentemente de cada ciclo temporal específico.

Sendo esse o intuito da hipótese de créditos de PIS e COFINS sobre imobilizado – recuperar o efeito tributário sobre bens que contribuirão na exploração das atividades da pessoa jurídica ou que se destinam à manutenção da respectiva fonte produtora –, há uma semelhança notável entre os “encargos de depreciação e amortização” mencionados expressamente no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e os “encargos de exaustão”. Essa semelhança abre espaço para aplicação do raciocínio analógico.

As contas de depreciação, amortização e exaustão representam a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível, em razão do consumo desses bens ou direitos ao longo dos exercícios em que forem utilizados em suas finalidades. Funcionalmente, portanto, desempenham um papel semelhante na expressão de uma realidade econômica: o consumo do valor aplicado na manutenção da atividade. De acordo com Igor Tenório, Carlos dos Santos Almeida e F. Nepomuceno, estribados em lições de Bulhões Pedreira, depreciação, amortização e exaustão são “encargos de inversões”, que “constituem custos resultantes das obrigações de capital fixo da empresa”, sendo que “a exaustão se aproxima da depreciação sob o aspecto de que os dois encargos correspondem à diminuição de valor de bens físicos”³⁴.

Distinguem-se, para fins classificatórios, quanto à causa da perda de valor cujos direitos representam. Conforme o art. 183, § 2º, da Lei n. 6.404/1976, a depreciação se relaciona com a perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência; a amortização se relaciona com a perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado; e a exaustão se relaciona com a perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, que se esgotam no tempo.

Contudo, rememorando-se o quanto dito acima, o inciso VI do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não distinguiu a *causa* do encargo para geração de créditos das contribuições, ou a natureza dos bens objeto da aplicação do capital. Basta que os gastos imobilizados se refiram a “bens adquiridos ou fabricados para produção de bens destinados à venda”, como se dá no presente caso.

34. TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. **Dicionário do Imposto de Renda**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004. p. 523.

Reconhecer, então, a identidade, sob a natureza ontológica, entre os termos "depreciação", "amortização" e "exaustão", para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, seria reconhecer a incompletude do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, à vista do regime não cumulativo instituído por essas leis. E é exatamente o reconhecimento dessa semelhança funcional que comportaria a utilização da analogia não gravosa acolhida pelo art. 108 do CTN. Ao completar a vontade do legislador, não estaria o intérprete ocupando o lugar do legislador, mas atuando ao seu lado, "ajudando-o na realização de seu plano", como explicaram Klaus Tipke e Joachim Lang³⁵, ao tratar do preenchimento de lacunas.

E essa atitude seria a realização da isonomia tributária como prevista no art. 150, II, da Constituição, que não admite distinções tributárias em razão de ocupação profissional ou da função exercida pelos contribuintes. Ora, não poderiam ser excluídas do regime não cumulativo de PIS e COFINS, por uma eventual vedação ao crédito sobre encargos de exaustão, as indústrias cuja fonte produtora de receitas não se relaciona a bens físicos sujeitos a desgaste ou obsolescência nem a bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (aos quais se aplicariam os encargos de depreciação e amortização), mas a recursos minerais ou florestais exauríveis pela sua exploração.

5 CONCLUSÃO

Os aspectos apresentados buscaram evidenciar a importância da análise da relação, sob o ângulo da interpretação, entre as normas que abordam os créditos de PIS e COFINS no âmbito do seu regime não cumulativo e os conceitos contábeis. Percebe-se que, em diversas ocasiões, os conceitos contábeis podem determinar esse regime tributário. Saber como, e em que medida, os conceitos contábeis podem ser utilizados para determinação dos créditos de PIS e COFINS aptos ao aproveitamento pelo contribuinte é também produto de atividade interpretativa.

Quanto à interpretação, não se adota uma corrente única que enxergue o direito tributário como "de sobreposição" em relação ao direito privado ou às normas contábeis neste inseridas, nem, tampouco, que torne o direito tributário totalmente indiferente aos "conceitos externos". Admite-se a transfiguração de conceitos contábeis pelo direito tributário, em razão da interpretação sistemática,

35. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Op. cit., p. 312.

mas também o recurso a conceitos contábeis para interpretação ou integração de lacunas segundo uma interpretação teleológica da norma tributária.

No âmbito do regime de créditos da não cumulatividade de PIS e COFINS, instituída pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, podem ser identificadas diversas situações de aproximação entre o direito tributário e os conceitos contábeis, notadamente quanto ao conceito de "custo de aquisição" aplicável aos insumos formadores de estoques ou aos bens incorporados ao ativo imobilizado, quando não há outras restrições legais ao creditamento. Em outras situações, como a relevância da classificação contábil de um insumo como custo ou despesa como requisito de creditamento, ainda que a norma tributária (ou a sua interpretação) não tenha buscado uma aproximação com os conceitos contábeis, estes podem ser relevantes para a comprovação do direito creditório ou mesmo para validação dos critérios jurídicos adotados. Mais problemáticas, por certo, remanescem as discussões em torno de normas do regime não cumulativo de PIS e COFINS consideradas lacunosas, como aquelas atinentes aos "custos de empréstimos", antes da Lei n. 12.973/2014, e aos encargos de exaustão. Como adiantado na Seção 1 acima (e agora não apenas no caso das contribuições sobre a receita, mas também no caso da tributação da renda), o debate quanto ao preenchimento de lacunas da norma tributária a partir de conceitos contábeis é possível, e talvez necessário.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BÁEZ MORENO, Andrés. **Normas contables e impuesto sobre sociedades**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2005.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV)

COSTER, Tiago Rios. Reflexões sobre a Interpretação das Isenções Tributárias e a Aplicação do Art. 111 do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 34.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. São Paulo: Maleno; Madrid: Marcial Pons, 2007.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à "Não-Cumulatividade" da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHAUER, Frederick. Formalism. **Yale Law Journal**, v. 97, n. 4, p. 533-534, 1988.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011. v. 2.

TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F. **Dicionário do Imposto de Renda**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

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

