

# **PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE JURÍDICA DO MODELO DE NÃO CUMULATIVIDADE ADOTADO; NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES; E TESTE DE CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA**

**Adolpho Bergamini**

## **1. Introdução**

Desde as suas respectivas criações, as contribuições ao PIS e à Cofins já suscitaram incontáveis questionamentos. E não é por menos, afinal, em razão de referidas contribuições gerarem receitas ao Erário que não precisam ser repartidas com os demais entes federativos, a União Federal sempre pretendeu aumentar a arrecadação do PIS/Cofins mediante sucessivas alterações na legislação que, não raras vezes, esbarraram em ilegalidades e/ou inconstitucionalidades.

Nesse contexto se insere a transição do regime de apuração das contribuições (de cumulativo para não cumulativo), veiculada ao PIS pela Lei n. 10.637/02 e à Cofins pela Lei n. 10.833/03 e, depois, constitucionalizada pela Emenda Constitucional n. 42/03, que inseriu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal.

Segundo as citadas leis, o sistema legal de abatimento de créditos instituído ao PIS/Cofins se refere apenas a algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades e, ainda, apenas a alguns contribuintes. Entretanto, a redação do § 12 do art. 195 não permite ao legislador ordinário fazer a discriminação, e, por isso, afigura-se relevante examinar se o modelo de não cumulatividade adotado ao PIS/Cofins pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 foi ou não recepcionado pela ordem constitucional vigente a partir da Emenda Constitucional n. 42/03.

Para isso, analisaremos, primeiro, os possíveis métodos aplicáveis à obtenção da “*Neutralidade Tributária*” existentes no Direito Comparado. Após, analisaremos o histórico da legislação que dispôs sobre o PIS/Cofins ao longo do tempo, os traços marcantes do regime não cumulativo das contribuições, bem como a natureza jurídica dos créditos resultantes da aplicação deste regime. Depois, examinaremos o texto do art. 195, § 12, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42/03. Neste momento, investigaremos se a não cumulatividade mencionada no art. 195, § 12, é ou não um princípio constitucional ou uma mera técnica de arrecadação.

Em seguida, analisaremos os efeitos da caracterização da não cumulatividade do PIS/Cofins (se um princípio constitucional ou uma técnica de arrecadação) e como esses efeitos influenciam no regime não cumulativo das contribuições, quando então será possível aferir com clareza como a não cumulatividade afeta a regra-matriz dessas contribuições, além de determinar quais os limites da regulamentação infraconstitucional da não cumulatividade.

O assento dessas premissas nos permitirá concluir se a forma como a qual a não cumulatividade das contribuições foi disposta pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 obedece ou não às determinações constitucionais sobre a matéria, bem como ao Princípio da Economia.

Avancemos aos argumentos.

## **2. O princípio da neutralidade tributária e os seus métodos no Direito Comparado**

O *Princípio da Neutralidade Tributária* busca o fortalecimento da capacidade econômica do consumidor sem prejudicar, por outro lado, as riquezas as quais o Erário tem direito de receber por meio das receitas tributárias. Em suma, busca um valor específico que se erradia a todos os agentes econômicos: desoneração tributária.

Nesse sentido é a lição de Fernando Zilveti:<sup>1</sup>

Considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial. A idéia-força contida na neutralidade propõe que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor.

Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins<sup>2</sup> apontam que a não cumulatividade que conhecemos é uma das formas de *neutralidade* em relação aos tributos plurifásicos. Vejamos:

Nessa linha de raciocínio, a não-cumulatividade seria uma forma de operar a neutralidade, de garantir um sistema tributário neutro, especialmente no que diz respeito aos tributos plurifásicos.

Mas, afinal, quais são efetivamente os métodos de que se pode lançar mão para alcançar a *neutralidade tributária*? De acordo com o Direito Comparado, os métodos são cinco: (i) método direto subtrativo; (ii) método direto aditivo; (iii) método indireto aditivo; (iv) método indireto subtrativo; e (v) método crédito de tributo.

Analisemos cada um deles nas linhas seguintes.

## 2.1. Método direto subtrativo

Pelo *Método direto subtrativo*, apura-se o montante do tributo a ser pago mediante a aplicação de uma determinada alíquota sobre a diferença entre entradas e saídas de bens ou serviços, valoradas, respectivamente, de acordo com o seu valor de aquisição (em relação às entradas –

---

1. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, p. 24-25, 2005.

2. *Não-Cumulatividade do Pis/Cofins*: implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 29.

compras) e seu valor de venda ou preço do serviço (em relação às saídas de mercadorias ou prestação de serviços).

Essa é a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé.<sup>3</sup> Vejamos:

a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita, etc.) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota.

O Direito brasileiro vivenciou a experiência de ter em suas normas esse método de apuração tributária. Quando o antigo Decreto-Lei n. 406/68 ainda era a única norma habilitada a disciplinar o ISS em âmbito nacional, seu art. 9º, § 2º, *b*,<sup>4</sup> permitia ao prestador de serviços de construção civil deduzir da base de cálculo do ISS por ele devido os valores da subempreitada contratada para a prestação do serviço. Essa sistemática, inclusive, recebia plena acolhida da jurisprudência.<sup>5</sup>

---

3. Natureza jurídica da Não-Cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: consequências e aplicabilidade. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 542.

4. “Art. 9º; A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...] § 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa *o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes*: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; b) *ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto*”. [grifos nossos].

5. “TRIBUTÁRIO. ISS. DECRETO-LEI N. 406/68. RECEPÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. MATERIAIS E SUBEMPREITADA. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LOCAL DA PRESTAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ISS. PAGAMENTO. PARCELAMENTO. INDÉBITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com *status* de Lei Complementar. Prevalcem os limites ao poder de tributar por ele impostos. Devem ser, por conseguinte, deduzidas da base de cálculo as parcelas referentes aos valores dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e da subempreitada já tributada pelo Fisco. Credor do ISS referente a obras de construção civil é o Município em cujos limites geográficos se efetua a prestação. O pagamento sob a forma de parcelamento não exclui a possibilidade de restituição do indébito em direito tributário” (TJMG – AC 000.146.387-6/00 – 1ª C.Cív. – Rel. Des. Páris Peixoto Pena – j. 04 de maio de 1999).

## 2.2. Método direto aditivo

Por este método, apura-se o valor do tributo a ser recolhido mediante aplicação de uma alíquota ao valor efetivamente agregado ao produto. Em outras palavras, neste método devem ser somados os valores relativos a mão de obra, matérias-primas, insumos, outras despesas<sup>6</sup> e a margem de lucro e, sobre o resultado, aplicar a alíquota prevista na legislação.

Consoante a lição de Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins:<sup>7</sup>

Semelhante a esse, temos o Método Direto Aditivo, pelo qual a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão-de-obra (MO), outras matérias-primas (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L).

## 2.3. Método indireto aditivo

Este método é muito semelhante ao *Método Direto Aditivo*. A única diferença entre eles é que, aqui, aplica-se a alíquota individualmente sobre cada um dos fatores que representam agregação de valor ao produto (mão de obra, matérias-primas, insumos, outras despesas e margem de lucro) e, depois, soma-se o total para se obter o valor do tributo a pagar.

---

6. Vale frisar que as referidas *outras despesas* são diversas ao industrial e ao comerciante e, caso a mesma pessoa jurídica realize a industrialização e a venda da mercadoria, deve ter em conta essa dessemelhança. Isso porque, sendo a Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02 do IBRACON, (i) os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “custos de produção” e (ii) os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão “custos de produção”, mas sim “despesas de venda”. Ambas as rubricas, entretanto, são englobadas no conceito de *outras despesas*, para fins de apuração da *neutralidade tributária* na legislação estrangeira, o que infelizmente não ocorre no Brasil.

7. FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.*, p. 32.

## 2.4. Método indireto subtrativo

Por meio desta metodologia, leva-se em consideração certas bases de créditos e débitos para a apuração do tributo (daí alguns o designarem popularmente “base contra base”).

Operacionaliza-se este método da seguinte forma: a legislação prevê certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do crédito e certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do débito. O valor do tributo a pagar (ou a transportar para o período subsequente de apuração) será a diferença de ambos os resultados (resultado da alíquota aplicada sobre base de débitos, subtraído do resultado obtido a partir da alíquota aplicada sobre a base de créditos).

Tal metodologia é abordada com proeminência por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza,<sup>8</sup> que, ao examinar o IVA europeu, aborda a sistemática “base contra base” e identifica suas dificuldades operacionais:

Sob o aspecto objetivo, o imposto sobre o valor agregado pode abranger todas as mercadorias e todos os serviços, sendo, portanto, um imposto global; ou abranger apenas mercadorias ou mercadorias e alguns serviços, tendo uma abrangência parcial.

Quanto à forma de cálculo, o imposto sobre o valor agregado pode ter base real ou financeira.

No primeiro caso, o valor do imposto se obtém deduzindo o do valor da produção verificada em determinado período – quer vendida, quem em estoque – o que foi gasto na aquisição de matérias-primas, materiais secundários e, dependendo do tipo de imposto adotado (renda, consumo ou produto bruto, o valor dos instrumentos de produção adquiridos no período, ou de sua amortização. Esta modalidade de cálculo, também chamada “base contra base”, pelas dificuldades operacionais que apresenta, não é adotada.

---

8. Considerações sobre a sistemática não-cumulativa e o modelo adotado para o ICMS. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). *Comentários à Lei Complementar n. 87/96*: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2008, p. 454-55.

Alguns autores entendem que este método é “a sistemática adotada para o IPI e ICMS”, do que discordamos. Isso porque o regime adotado ao IPI e ICMS considera relevante a carga tributária incidente sobre a etapa anterior, tanto assim que os arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal dispõem claramente que esses impostos serão não cumulativos, “compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores”.

Mas isso não é o que ocorre com o PIS/Cofins, e, conforme veremos nas linhas seguintes, o método aplicável ao IPI e ICMS é o *crédito de tributo*, sendo o método *indireto subtrativo* o regime aplicável ao PIS/Cofins (vide itens 2.5 e 3.1, *infra*).

## 2.5. Método crédito de tributo

Pelo método *crédito de tributo*, o montante a ser descontado do imposto calculado a cada operação consiste exatamente no imposto que incidiu na etapa anterior (daí a alcunha que recebe: “imposto contra imposto”). Este é o método aplicável ao IPI e ICMS.

Conforme a doutrina de Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins:<sup>9</sup>

Finalmente, dentre os principais, encontramos ainda o Método de Crédito do Tributo, que é o mais conhecido na legislação brasileira, pois se trata da sistemática de não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.

De fato, no caso do IPI e ICMS, o imposto a ser lançado como crédito no livro Registro de Entradas é exatamente aquele destacado na nota fiscal que, ao final, será lançado no livro Apuração (do IPI e ICMS), para ser confrontado com os débitos existentes no período.

---

9. FERNANDES, Edison Carlos. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.*, p. 32.

Desse encontro de contas surgirá o valor a pagar (caso o saldo seja devedor), ou o valor do crédito a ser transportado ao período subsequente de apuração (caso o saldo seja credor).

### **3. Pis/Cofins: a não cumulatividade das contribuições**

#### **3.1. Características particulares do regime**

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não foi inicialmente prevista pela Constituição Federal, mas sim pela legislação infraconstitucional. Por essa razão, urge um breve histórico sobre o tema, para que se tenha visão completa das questões que envolverão as respostas a que nos propusemos enfrentar.

Vamos a ele.

O art. 149 da Constituição Federal conferiu à União a competência para instituir contribuições sociais, que devem ter como hipóteses de incidência possíveis aquelas arroladas no art. 195, também da Constituição Federal.

Essa competência foi exercida pela União, em relação à Cofins, com a Lei Complementar n. 70/91, que a instituiu. Segundo essa legislação, a Cofins era então calculada pela alíquota de 2% sobre o “faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de quaisquer natureza”.

O PIS, por sua vez, já havia sido instituído pela Lei Complementar n. 07/70 e foi recepcionado pelo atual ordenamento por meio do art. 239 da Constituição Federal. Naquele tempo, o PIS era calculado pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento. Com a Lei n. 9.715/98, esse percentual foi minorado a 0,65%.

Posteriormente veio a Lei n. 9.718/98, que alargou a base de cálculo de ambas as contribuições e aumentou a alíquota da Cofins para 3%. Até então, a cobrança do PIS e da Cofins eram cumulativas.

Esse cenário foi mantido até as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, que, em suma, modificaram o regime de apuração das contribuições



de cumulativo para não cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à Cofins).

Essa *não cumulatividade* foi desenhada segundo o alvedrio do legislador ordinário, porque não havia, até então, qualquer preceito constitucional impondo a sistemática na apuração dos tributos. Adotou-se exclusivamente, no início, o *Método Indireto Subtrativo*, conforme expressamente admitido nas Exposições de Motivos das Medidas Provisórias n. 66/02 e 135/03 (que foram convertidas nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente).

Isso porque, na gênese do PIS/COFINS não cumulativo, não se levava em consideração a carga tributária da etapa anterior. Operacionalizava-se a apuração das contribuições apenas pela previsão de bases de créditos listadas no art. 3º das Leis n. 10.865/03, sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do crédito; e certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do débito (no caso do PIS/COFINS, essa base é o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela PJ, conforme o art. 1º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03).

Mas o advento da Lei nº 10.865/04 trouxe novos contornos ao regime, mesclando os métodos *Indireto Subtrativo* e *Crédito de Tributo*. É que a citada lei, ao incluir o inciso II ao §2º do art. 3º da Lei n. 10.833/03, determinou que o direito ao crédito estava condicionado à incidência do PIS/COFINS na etapa anterior, independentemente da *forma* como a qual houve essa incidência.

Assim, a partir da Lei n. 10.865/04:

- (i) é relevante que haja a incidência do PIS/COFINS na etapa anterior (e aí vige em parte a regra estabelecida ao *Método Crédito de Tributo*), inclusive conforme entendimentos expressos da Receita Federal do Brasil, a exemplo do que se verifica na Solução de Consulta n. 17/08. *In verbis*:

AQUISIÇÃO DE INSUMO COM ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO. DIREITO A CRÉDITO. Não dará direito a crédito, para fins de determinação da COFINS, o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição, utilizados como insumo, à

exceção dos adquiridos com isenção, quando da saída tributada dos produtos Dispositivos Legais: Art. 2º e 3º da Lei n. 10.637, de 2002; art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003; arts. 21, 37 e 46 da Lei n. 10.865, de 2004.

- (ii) é completamente irrelevante o montante da carga tributária que incidiu; tanto é assim que a legislação permite o crédito de PIS/COFINS à alíquota de 9,25%, mesmo se o fornecedor do adquirente estiver submetido ao regime cumulativo (e, por isso, se sujeitar à alíquota de 3,65%) ou mesmo enquadrado no SIMPLES (e aí vige em parte a regra do *Método Indireto Subtrativo*). A Receita Federal do Brasil também vem se manifestando expressamente nesse sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta n. 100/07, Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07 e Solução de Consulta n. 247/05, respectivamente transcritos abaixo. Vejamos:

**COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.** A aquisição de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda de empresa optante pelo Simples ou tributada com base no lucro presumido ou arbitrado pode ser considerada para fins de apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, desde que, em relação aos insumos, estes sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda.<sup>10</sup>

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.<sup>11</sup>

**INSUMO. FORNECEDOR OPTANTE PELO SIMPLES.** O fato de a pessoa jurídica fornecedora do bem enquadrado como insumo

---

10. Solução de Consulta n. 100/07.

11. Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07.

ser optante pelo Simples não obsta o direito de crédito da adquirente, relativamente ao valor pago.<sup>12</sup>

Essas informações logo levam a crer que a não cumulatividade aplicável ao PIS/COFINS difere e muito daquela aplicável ao ICMS e IPI. Nas linhas abaixo trataremos de definir bem essas diferenças e, ainda, de investigar a natureza jurídica do crédito das contribuições.

### 3.2. Natureza jurídica dos créditos de PIS/Cofins

Na obra *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*, recentemente publicada pela MP Editora, que contou com minha cocoordenação e coautoria, Maurício Barros<sup>13</sup> e Gerson Macedo Guerra<sup>14</sup> entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem ser entendidos apenas como créditos decorrentes do regime não cumulativo das contribuições e, por essa razão, devem receber o mesmo tratamento dado aos créditos de ICMS e IPI.

A opinião de meus pares é respeitosa, fundamentada e encontra respaldo no entendimento do Ibracon (vide Interpretação Técnica n. 01/04) e da própria Receita Federal do Brasil (conforme Ato Declaratório Interpretativo n. 03/07).

Mas ousou discordar. E explico.

Conforme vimos, o crédito de IPI e ICMS a ser escriturado pelo contribuinte constitui a exata carga fiscal dos impostos que incidiram na cadeia anterior, porquanto o crédito será o exato valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal de aquisição. Tomemos como

---

12. Solução de Consulta n. 247/05.

13. BARROS, Maurício. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009, p. 208-209.

14. GUERRA, Gerson Macedo. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009, p. 411-23.

exemplo uma operação interna em que apenas o ICMS é recuperável<sup>15</sup> e o valor da mercadoria na nota fiscal de aquisição é de R\$ 100,00. Nesse caso:

- (i) do ponto de vista escritural, o ICMS a ser apropriado como crédito no livro Registro de Entradas é exatamente o valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição; e
- (ii) do ponto de vista contábil, os valores recuperáveis de ICMS são segregados do valor contabilizado em estoque como custo das mercadorias adquiridas e são registradas em contas de ativo específicas. Portanto, o contribuinte registra como estoque o valor de R\$ 82,00 e R\$ 18,00 como *ICMS a recuperar*, do que fica claro que o ICMS reduz o custo da mercadoria registrada em estoque.

Entretanto, como vimos no tópico anterior, o método de *neutralidade tributária* adotado ao PIS/Cofins foi em sua essência o *subtrativo indireto*, não o método *crédito de tributo*. De acordo com a sistemática adotada às contribuições (método *subtrativo indireto*), o crédito a ser apropriado sempre será calculado pela alíquota de 9,25%, mesmo que na etapa anterior (ou seja, na venda de bens pelo fornecedor) o PIS e a Cofins tenham incidido à alíquota de 3,65% ou tenham sido calculados de acordo com os termos da legislação do Simples.

Justamente em razão da dessemelhança entre os métodos aplicáveis, é que, segundo entendo, os créditos de PIS/Cofins não ostentam a mesma natureza dos créditos de ICMS e IPI. Em verdade, entendo que os créditos das contribuições se caracterizam como uma subvenção cujo valor não pode reduzir o valor da mercadoria em estoque, afinal, o montante de sua concessão não está vinculado ao montante da carga tributária incidente na etapa anterior (tal qual ocorre em relação ao ICMS e IPI), tanto assim que não há destaque de PIS/COFINS na nota fiscal.

---

15. Optamos por não incluir o cálculo do IPI no exemplo por duas razões. Primeiro porque, do ponto de vista didático, é mais fácil compreender o exemplo. Segundo porque, em muitos casos do dia-a-dia, o IPI não é recuperável, a exemplo do que ocorre na aquisição de mercadorias por pessoas jurídicas que não são industriais ou equiparadas a industrial.

Mas surge a dúvida: trata-se de uma subvenção de investimento ou de uma subvenção para custeio?

Segundo o art. 12, §§ 2º e 6º, da Lei n. 4.320/64, subvenções são transferências de recursos efetuadas pelo Poder Público a pessoas jurídicas de direito privado, que podem servir a duas finalidades específicas: fazer frente às despesas da pessoa jurídica beneficiária; ou ser destinada a investimentos pela pessoa jurídica beneficiária. *In verbis*:

Art. 12. A Despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:  
[...]

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

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

A legislação tributária também discrimina as transferências de recursos públicos para a pessoa jurídica de direito privado de acordo com sua destinação, nos seguintes termos:

- As transferências de recursos que se prestam ao custeio de despesas são denominadas “subvenção de custeio”. Aqui, o traço marcante é a inexistência de vinculação dos recursos a uma destinação específica;
- As transferências destinadas a um investimento pela pessoa jurídica beneficiária são denominadas “subvenção de investimento”. Aqui o traço marcante é a destinação específica dos recursos transferidos, razão pela qual os incentivos fiscais que visam um benefício específico se enquadram nessa hipótese (por exemplo, créditos presumidos de ICMS concedidos para determinada empresa se instalar no território do Estado e ali gerar empregos e/ou desenvolvimento social e tecnológico).

No mesmo sentido é a orientação contida nas Notas Explicativas da Instrução CVM n. 59/86. Vejamos:

As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICM e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial.

As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.

A doutrina caminha nesse sentido, conforme a lição de Edson Carlos Fernandes;<sup>16</sup>

De acordo com o dispositivo legal acima [o art. 12, §§ 2º e 6º, da Lei n. 4.320/64], a principal distinção entre esses dois tipos de transferências de recursos públicos para entidades privadas reside na sua aplicação predefinida pela lei concessiva, ou seja, no segundo caso, a pessoa jurídica de direito privado deverá destinar os referidos recursos para investimentos ou inversões financeiras.

Essa distinção também aparece na legislação tributária em vigor, conforme se verá; no entanto, as transferências são feitas em outras dominações, quais sejam, subvenções para custeio e subvenções para investimento, respectivamente, cada uma delas com tratamento contábil e fiscal próprios.

[...]

A subvenção para investimento, segundo nosso entendimento, distingue-se da subvenção para custeio, pelo fato de esta não estar vinculada a uma aplicação específica, e sim ao cumprimento de determinados requisitos por parte da empresa, enquanto que a segunda tem a destina-

---

16. FERNANDES, Edson Carlos. Tratamento Fiscal do Crédito Presumido do IPI. *In* IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes. Marcelo Magalhães Peixoto (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 80-1.

ção dos recursos bem definida pela legislação correspondente. [grifos do original]

Muito bem.

Consoante a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/03 (posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03), o advento da “não cumulatividade” do PIS/COFINS, implementada por meio do método *subtrativo indireto*, teve como principal objetivo o estímulo da eficiência econômica e geração de condições de crescimento acelerado da economia:

*[...] 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é 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 corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo*

*[...]*

*7. 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 [...]*

A partir dessa Exposição de Motivos, alguns autores afirmam que os créditos de PIS/COFINS são subvenções para investimentos. Baseiam-se nos seguintes argumentos:

- (i) A implantação do regime não cumulativo às contribuições busca a eficiência econômica da pessoa jurídica contribuinte do PIS/Cofins;
- (ii) A eliminação do próprio regime cumulativo das contribuições é o fator determinante ao cumprimento dos objetivos buscados pela legislação;
- (iii) Logo, o regime não cumulativo em si mesmo é o benefício fiscal que carrega consigo a destinação específica de expurgar do regime jurídico nacional a sistemática da apuração cumulativa do PIS/Cofins;

- (iv) O que quer dizer que a destinação específica determinada pela legislação é a dedução do PIS/COFINS devido ao final do período de apuração, o que viabiliza a abolição da cobrança *em cascata* do PIS/Cofins e, desse modo, o cumprimento dos objetivos propostos pela legislação – eficiência econômica da pessoa jurídica.

Mas parece que essa não é a melhor interpretação, respeitado o entendimento (amplamente fundamentado) dos autores que a defendem.

É que, a partir das definições legais de *subvenções para investimento* e *subvenções para custeio*, entendemos que a falta de uma destinação de investimento específica retira dos créditos de PIS/Cofins a natureza de *subvenções para investimento*.

Mas, pelo fato de os créditos das contribuições não estarem vinculados à operação anterior (podendo o crédito ser maior ou igual à carga tributária da etapa econômica antecedente) e, por outro lado, resultarem na redução do valor das contribuições a ser pago pelo contribuinte, entendendo que o crédito de PIS/Cofins é um valor “dado” ao contribuinte pelo governo, o qual deve ser utilizado para reduzir as próprias contribuições. Por isso, constitui uma “despesa” da União “destinada a atender a manutenção de outras entidades de direito [...] privado”, nos termos do art. 12, § 2º, da Lei n. 4.320/64 – subvenção de custeio, que não deve ser oferecida à tributação do IRPJ e da CSLL em razão do disposto no art. 3º, § 10, da Lei n. 10.833/03.

Sobre a não tributação dos créditos das contribuições, cumprenos asseverar que este é, inclusive, o entendimento da própria Receita Federal. Vejamos:

Créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. Valores não tributáveis. O valor dos créditos apurados de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não constitui receita bruta da pessoa jurídica, por força de seu § 10, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. Ou seja, o valor dos créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, apurados de acordo com a legislação pertinente, não constituem receita bruta tributável pelo IRPJ. Sendo a escrituração formalmente idônea, bem como a técnica empregada neutra quanto ao resultado tributável, existe ampla liberdade quanto à técnica de escritu-



ração dos créditos relativos ao sistema de não-cumulatividade da Cofins e do PIS, eis que se trata de valores não-tributáveis para o IRPJ.<sup>17</sup>

Feitas essas considerações acerca da natureza dos créditos de PIS/Cofins, vejamos se esse modelo de não cumulatividade condiz ou não com os preceitos constitucionais sobre o tema.

### **3.3. A constitucionalização da não cumulatividade do PIS/Cofins**

No turbilhão de alterações da legislação infraconstitucional, veio a Emenda Constitucional n. 42/03, que inseriu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal,<sup>18</sup> conferindo *status* constitucional à não cumulatividade do PIS/Cofins.

A partir desse momento, a não cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03. Passou a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições ao art. 195, § 12, da Constituição Federal.

E, de acordo com ele, à legislação infraconstitucional cabia apenas definir os setores da economia que se sujeitam ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, nada mais. Disso decorre que, segundo a própria Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições deveria ser plena às atividades econômicas inseridas nesse regime pela legislação infraconstitucional.

Mas como é possível aferir a plenitude da não cumulatividade do PIS e da Cofins, se a Constituição Federal não traçou regras claras em seu texto? É o que investigaremos nas linhas seguintes.

---

17. Solução de Consulta n. 31, de 23 de fevereiro de 2007.

18. “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: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; § 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”.

### **3.4. O conceito de “não cumulatividade” do PIS/Cofins e sua caracterização como princípio constitucional e como limite objetivo**

Segundo a língua portuguesa, princípio quer dizer começo, início, primeiro momento da existência de algo ou de uma ação ou processo.<sup>19</sup> Mas para o Direito, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho,<sup>20</sup> “...os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas...”.

Mas é possível sustentar que princípios jurídicos são normas jurídicas? Para responder esta questão, é necessário examinar, antes, o que são “normas jurídicas”.

Normas jurídicas são significações obtidas pelo intérprete a partir da leitura de uma linguagem prescritiva válida no ordenamento jurídico em vigor, imbuída de enunciados e significados capazes de instalar uma relação jurídica nos termos dos modais deônticos “permitido”, “obrigado” ou “proibido”.

Tais normas, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho,<sup>21</sup> estão sempre impregnadas de valores que, por sua vez, exercem influências sobre o ordenamento. Esses valores são justamente os “princípios”. Mas, segundo ele, além de meros valores, os “princípios” também podem denotar os limites objetivos da norma, que são postos para “...atingir certas metas, certos fins...”.

Cristiano Carvalho<sup>22</sup> também aborda a questão e a esclarece. Segundo ele, o núcleo do ordenamento são os princípios constitucionais. Os princípios que enunciam valores são aqueles que fundamentam o

---

19. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=princ%EDpio&styp=K>>.

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 147.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 144-46.

22. CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 874.

sistema jurídico. Já os enunciados que determinam limites objetivos para que se esses valores sejam buscados são as ferramentas de sua instrumentalização. Segundo o citado mestre do Rio Grande do Sul, uma fórmula bastante útil para se estabelecer a diferença entre valores e limites objetivos é identificar elementos de mensuração e exaurimento: se se encontrar comensurabilidade, estar-se-á diante de limites objetivos; do contrário, serão valores obtidos pelo exame desses limites objetivos.

Muito bem.

Se, por um lado, o constituinte acertou em dispor sobre a não cumulatividade no texto constitucional, por outro, errou ao não estabelecer claramente suas regras. Esse silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

Socorrer-nos-emos nas previsões dos arts. 155, § 2º, e 153, § 3º, II, da Constituição Federal, para extrair o conceito constitucional da não cumulatividade, embora reconheçamos que a sistemática não cumulativa do ICMS e IPI, que utiliza o método “imposto contra imposto” difere naturalmente da não cumulatividade do PIS/Cofins, que se vale do *método subtrativo indireto*, ou simplesmente “base contra base”, conforme já expusemos exaustivamente em tópicos anteriores.

De acordo com referidos dispositivos, a não cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores.

O valor imiscuído nesse princípio ao ICMS e ao IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual tais impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica. José Eduardo Soares de Melo<sup>23</sup> tem a mesma conclusão:

---

23. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 210.

...Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Ora, se o valor (princípio) constitucional é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que “desoneração” é a palavra-chave do conceito de não cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

Esse conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS/Cofins prescrita do já mencionado art. 195, § 12, da Constituição Federal. Evidentemente, a não cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a circulação/produção de mercadorias (como o é no ICMS e IPI), mas sim o faturamento dos contribuintes.

Não é só.

O art. 195, § 12, da Constituição Federal também expressa o limite objetivo do princípio constitucional almejado e, como tal, deve ser estruturado pela fórmula lógico-condicional própria de uma norma jurídica, qual seja: *dado um fato F, deve ser uma conduta C do sujeito S1 perante o sujeito S2*. E, a partir de seus preceitos, se extrai a seguinte norma jurídica: “dada a competência tributária da União para impor o PIS/Cofins sobre o faturamento, deve ser observada a não cumulatividade das contribuições”.

A Constituição Federal vedou, portanto, a cumulação do PIS e da Cofins do faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o *efeito cascata* das contribuições.

Esse valor se afigura como um princípio constitucional e também como um limite objetivo do referido princípio, i.e., prescrições normativas que viabilizam sua instrumentalização. E não se verifica, na nor-

ma do art. 195, § 12, da Constituição Federal, qualquer vedação à não cumulatividade do PIS/Cofins.

Mas as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, ao preverem restrições a esse regime, incorrem em inconstitucionalidades notórias e, por essa razão, não podem ser tidas como recepcionadas pela nova ordem constitucional instaurada a partir da Emenda Constitucional n. 42/03, conforme será analisado exaustivamente no tópico seguinte.

Para a perfeita realização do art. 195, § 12, a legislação infraconstitucional deveria eleger os setores da economia que fariam jus ao regime não cumulativo e, aos contribuintes destes setores, viabilizar a completa e irrestrita desoneração de seus *faturamentos*, mas não foi o que ocorreu.

Vejamos.

### **3.5. Violação à plenitude da não cumulatividade pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03**

O *método indireto subtrativo* previsto nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 criou um sistema legal de créditos para posterior abatimento com débitos das contribuições. A apropriação desses créditos se dá em razão de certos custos, despesas e encargos, taxativamente descritos no art. 3º de ambas legislações.<sup>24</sup>

---

24.º Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do §3º do art. 1º desta Lei; e b) no §1º do art. 2º desta Lei;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485/02, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

Desse dispositivo, verifica-se que inicialmente a regra contida no art. 195, § 12, da Constituição Federal foi cumprida, porque foram eleitos os setores da economia que se beneficiam do regime não cumulativo das contribuições, afinal: (i) pelos incisos I, VIII e IX, os comerciantes foram incluídos na não cumulatividade; (ii) pelos incisos II e VI, também o setor industrial foi incluído no regime; e (iii) pelos incisos III, IV, V e VII, os prestadores de serviços podem se beneficiar da não cumulatividade, porque nestes incisos, estão previstas despesas que podem ser suportadas por eles.

Entretanto, o art. 3º, ao estabelecer restrições à apropriação de créditos, milita em flagrante inconstitucionalidade, porquanto não há no texto constitucional autorização a essas restrições.

E as restrições são muitas.

Conforme o inciso II, apenas os insumos empregados no processo fabril conferem ao contribuinte o direito ao crédito, excluindo assim os insumos suportados por comerciantes (por exemplo, sacolas plásticas utilizadas por consumidores para transportar as mercadorias adquiridas e bobinas de papel utilizadas nas máquinas registradoras) e prestadores de serviços (a exemplo dos valores de mão de obra pagos a pessoa física, cuja vedação ao crédito é expresso no inciso I, § 2º, do art. 3º).

Mas, conforme aponta Natanael Martins,<sup>25</sup> “o conceito léxico de insumo pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade”, o que, obviamente, não

---

VI – 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;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

25. MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203.

se restringe aos insumos empregados exclusivamente na atividade fabril e/ou de prestação de serviços da pessoa jurídica.

Portanto, após a Emenda Constitucional n. 42/03, deveria a legislação prever o direito ao crédito a todos os insumos suportados pelos contribuintes do PIS/Cofins, independentemente de serem eles industriais, comerciantes ou prestadores de serviços, até porque deve-se considerar que, além do princípio da não cumulatividade plena do PIS/Cofins, que não prevê quaisquer restrições à tomada de créditos, está em jogo também o art. 110 do CTN,<sup>26</sup> segundo o qual os conceitos de direito privado não podem ser modificados para manejar a incidência de determinada norma de cunho tributário.

Não é só. O inciso VI também restringe o crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado à sua utilização na produção de bens ou na prestação de serviços. Aqui, a legislação beneficia apenas os industriais e prestadores de serviços, em detrimento dos comerciantes.

Ora, mas se todos esses setores (industriais, comerciantes e prestadores de serviços) foram incluídos no regime não cumulativo das contribuições, por que a legislação infraconstitucional estabelece vedações/restrições à apropriação de créditos, se essa prerrogativa não lhe foi dada pela Constituição Federal?

A única resposta possível a tal indagação é a de que as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 simplesmente não estavam autorizadas a estabelecer semelhantes vedações, e, por isso, incorrem em inconstitucionalidade incontestável.

Em nossa opinião, a melhor interpretação das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 a partir da edição da Emenda Constitucional n. 42/03 é a de que se deve considerar como bases de créditos todos os custos, despesas e encargos despendidos à manutenção da atividade econômi-

---

26. "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma 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".

ca da empresa, independentemente de ser ela industrial, comerciante ou prestadora de serviços.

#### **4. Os posicionamentos da Receita Federal frente aos métodos “crédito de tributo” e “subtrativo indireto”**

A dificuldade e a relevância de aplicar corretamente os métodos de *neutralidade tributária* são emblemáticas quando o intérprete se depara com o disposto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, em que está previsto o direito de o contribuinte descontar créditos de PIS/Cofins sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas citadas leis, o que gerou incontáveis pendengas entre os contribuintes e o Fisco.

As primeiras tentativas de se definir o que é insumo se deram com a edição das Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04, que, basicamente, repetiram aquilo que já se vinha aplicando para definir insumo em relação à apropriação de créditos de IPI. Logo, a interpretação do que é insumo nas hipóteses de fabricação de bens para revenda e prestação de serviços foi assim disposta:

- Fabricação/Produção de bens: matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados por pessoa jurídica brasileira, aplicados/consumidos na produção/fabricação; e
- Prestação de Serviços: bens e serviços aplicados/consumidos na prestação de serviços.

Mas a própria Receita Federal modificou os critérios de definição de insumos para fins de crédito das contribuições: ao longo do tempo, a Receita Federal deixou de relacionar o conceito de insumo em razão



do desgaste/contato com o produto em fabricação, para relacioná-lo à aplicação no processo produtivo do contribuinte.

Era natural que assim o fizesse, em razão das diferenças metodológicas entre a não cumulatividade aplicada ao IPI (método Crédito de Tributo) e ao PIS/COFINS (método Subtrativo Indireto). Isso fica emblemático pelo exame conjuntos das Soluções de Divergência n. 12/07, n. 14/07 e n. 15/08, transcritas abaixo:

Não se consideram insumos, para fins e desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.<sup>27</sup>

Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 01 de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.<sup>28</sup>

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.<sup>29</sup>

Com esses posicionamentos, os contribuintes passaram a tomar crédito sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente

---

27. Solução de Divergência n. 12/07.

28. Solução de Divergência n. 14/07.

29. Solução de Divergência n. 15/08.

te se consomem ou se desgastam em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que apenas são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos (por exemplo, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos que não sejam contabilizadas no ativo imobilizado da pessoa jurídica).

Ocorre que, depois da veiculação da Solução de Divergência n. 15/08, foi publicada a Solução de Consulta n. 237/08 (em 12 de agosto desse ano) modificando inteiramente o que havia sido pacificado nas soluções de divergências transcritas acima. De acordo com ela, somente confere direito a crédito a aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam com o contato com o produto em fabricação.

Houve, com isso, um retorno ao antigo posicionamento constante nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04, o que foi sacramentado com a edição da Solução de Divergência n. 35/08, que recebeu a seguinte redação:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente”

Assim, segundo o entendimento atual da Receita Federal, para identificar um insumo passível de geração de créditos de PIS/Cofins, o contribuinte deve adotar os mesmos critérios do art. 164 do Ripi/02, isto é:

- (i) em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens, somente conferem créditos de PIS/Cofins as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas

- propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados, aplicados e/ou consumidos, na produção/fabricação do bem; e
- (ii) em relação à prestação de serviços, somente conferem créditos os insumos (bens e serviços) aplicados/consumidos na prestação de serviços.

Esse posicionamento, segundo entendo, é ilegal, porque os critérios adotados nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04 (os mesmos do art. 163 do Ripi/02) não estão previstos nos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03. E, se lá não estão, não cabe à Receita Federal criá-los em atos infralegais, ainda mais porque, se os métodos de não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao PIS/Cofins são diferentes, evidentemente os critérios a serem adotados quanto à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos.

E mais. Entendo também que a Receita Federal volta a militar em inconstitucionalidade, porque, conforme dissemos, a partir da Emenda Constitucional n. 42/03, deve-se considerar como bases de créditos todos os custos, despesas e encargos despendidos à manutenção da atividade econômica do contribuinte, independentemente de ser ele industrial, comerciante e/ou prestador de serviços.

Uma vez adotadas as premissas examinadas acerca do *método subtrativo indireto*, não há outra conclusão a ser obtida em relação à possibilidade de tomada de créditos.

## 5. Conclusão

Findo o presente estudo, conclui-se o seguinte:

- 1) O método de não cumulatividade adotado ao PIS/Cofins é o *subtrativo indireto*, diferindo, e muito, do método *crédito de tributo* adotado ao ICMS e IPI;
- 2) Pelo método *subtrativo indireto* adotado ao PIS/Cofins atualmente em vigor, é relevante a incidência das contribuições na etapa anterior, mas não é relevante o montante da incidência, de

- modo que o contribuinte apropriará créditos das contribuições a 9,25%, ainda que o seu fornecedor de bens e/ou serviços esteja sujeito ao regime cumulativo ou ao Simples;
- 3) Em razão da dessemelhança de métodos de não cumulatividade, os créditos de PIS/Cofins não podem receber o mesmo tratamento conferido aos créditos de ICMS e IPI, porquanto eles (os créditos de PIS/Cofins) configuram uma subvenção para custeio não sujeito ao IRPJ ou à CSLL em face do que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei n. 10.833/03;
  - 4) Após a edição da Emenda Constitucional n. 42/03, o regime não cumulativo de PIS/COFINS, disciplinado pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, não pode mais ser interpretado apenas com base na legislação infraconstitucional, e, conforme o art. 195, § 12, da Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições deve ser plena e irrestrita;
  - 5) Isso quer dizer que a lista de encargos, despesas e custos relacionados nas Leis n. 10.637/025 e n. 10.833/03, que conferem créditos de PIS/Cofins, deve abranger todos os contribuintes das contribuições, independentemente de serem eles industriais, comerciantes e/ou prestadores de serviços, de modo que todos devem fazer jus a essa subvenção de custeio.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARROS, Maurício. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: *Não-Cumulatividade do PIS/COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GUERRA, Gerson Macedo. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética.

MOUSSALLEM, Târek Moysés. Fontes do Direito Tributário, São Paulo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Considerações sobre a sistemática não-cumulativa e o modelo adotado para o ICMS. In *Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de advogados para advogados*. Adolpho Bergamini / Diego Marcel Bomfim (coordenadores). São Paulo: MP Editora, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da Não-Cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octávio Campos (coordenadores). *PIS-COFINS questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, 2005.

