

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LIDIANE YDÊ DOS SANTOS
THIAGO MENEZES CASTILHO

**UMA VISÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS, NO REGIME DE
INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA**

MARÍLIA
2009

LIDIANE YDÊ DOS SANTOS
THIAGO MENEZES CASTILHO

UMA VISÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS, NO REGIME DE INCIDÊNCIA
NÃO-CUMULATIVA

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Moacir Spadoto Righetti

MARÍLIA
2009

Castilho, Thiago Menezes; Santos, Lidiane Ydê dos

Uma visão do PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência não-cumulativa / Lidiane Ydê dos Santos, Thiago Menezes Castilho; orientador: Moacir S. Righetti. Marília, SP: [s.n.], 2009.

75 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2009.

1. Contribuições Sociais 2. PIS/Pasep e COFINS 3. Não-Cumulativa

CDD: 657.46



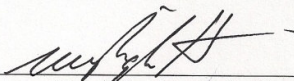
FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

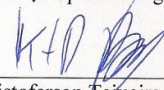
Thiago Menezes Castilho - 37504-7
Lidiane Ydê dos Santos - 37888-7

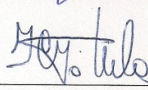
TÍTULO "UMA VISÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS, NO REGIME DE INCIDÊNCIA
NÃO-CUMULATIVA "

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em
Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Nota: 9,0 (Nove)

ORIENTADOR: 
Moacir Spadoto Righetti

1º EXAMINADOR: 
Khristoferson Teixeira da Paz

2º EXAMINADOR: 
Francisco Carlos Mattila

Marília, 02 de dezembro de 2009.

Dedico esse trabalho primeiramente a DEUS, por me dar a certeza mais uma vez da minha força e capacidade;

À minha família que é a sustentação dos meus sonhos; e a todos os professores e amigos que dedicaram um minuto do seu tempo para ajudar nessa difícil e árdua caminhada.

Lidiane Ydê dos Santos

A Deus, primeiramente pela minha mãe maravilhosa Elaine, que criou a mim e meus queridos irmãos, Maikon e Fernando.

Thiago Menezes Castilho

Salmos 91

Aquele que habita no esconderijo do Altíssimo, à sombra do Onipotente descansará.

Direi do SENHOR: Ele é o meu Deus, o meu refúgio, a minha fortaleza, e nele confiarei.

Porque ele te livrará do laço do passarinho, e da peste perniciosa.

Ele te cobrirá com as suas penas, e debaixo das suas asas te confiarás; a sua verdade será o teu escudo e broquel.

Não terás medo do terror de noite nem da seta que voa de dia,

Nem da peste que anda na escuridão, nem da mortandade que assola ao meio-dia.

Mil cairão ao teu lado, e dez mil à tua direita, mas não chegará a ti.

Somente com os teus olhos contemplarás, e verás a recompensa dos ímpios.

Porque tu, ó SENHOR, és o meu refúgio. No Altíssimo fizeste a tua habitação.

Nenhum mal te sucederá, nem praga alguma chegará à tua tenda.

Porque aos seus anjos dará ordem a teu respeito, para te guardarem em todos os teus caminhos.

Eles te sustentarão nas suas mãos, para que não tropeces com o teu pé em pedra.

Pisarás o leão e a cobra; calcarás aos pés o filho do leão e a serpente.

Porquanto tão encarecidamente me amou, também eu o livrarei; pô-lo-ei em retiro alto, porque conheceu o meu nome.

Ele me invocará, e eu lhe responderei; estarei com ele na angústia; dela o retirarei, e o glorificarei.

Fartá-lo-ei com longura de dias, e lhe mostrarei a minha salvação.

CASTILHO, Thiago Menezes; SANTOS, Lidiane Ydê dos. **Uma visão do PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência não-cumulativa**. 2009. 75 f. Trabalho de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2009.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso dedica-se ao estudo do regime de incidência não-cumulativo envolvendo as contribuições sociais PIS/Pasep e a COFINS, de acordo com seu contexto e as principais alterações dessas contribuições. Primeiramente aborda-se a evolução histórica da mesma, buscando informações desde a data em que foram instituídas até suas constantes modificações exigidas pelo Sistema Tributário Nacional e econômico. Por fim, os principais enunciados que compõem o regime não-cumulativo com base no contexto das contribuições sociais.

Palavras-chave: Contribuições Sociais. PIS/Pasep e COFINS. Não-Cumulativa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art.: Artigo

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CF: Constituição Federal

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COSIT: Coordenação-Geral de Tributação

CSLL: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

EC: Emenda Constitucional

ed.: edição

FAT: Fundo de Amparo ao Trabalhador

FINSOCIAL: Fundo de Investimento Social

IN: Instrução Normativa

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

IRPJ: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

LAIR: Lucro Antes do Imposto de Renda

LC: Lei Complementar

MP: Medida Provisória

n °: número

p.: página

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

RFB: Receita Federal do Brasil

SRF: Secretaria da Receita Federal

SRFB: Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF: Supremo Tribunal Federal

STN: Sistema Tributário Nacional

TIPI: Tabela do Imposto dos Produtos Industrializados

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS	39
Tabela 2 – Da base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS	69

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 - CONCEITO E HISTÓRICO	13
1.1 Breve Histórico	13
1.2 As Contribuições Sociais	14
1.3 Espécies de Contribuição Social	16
CAPÍTULO 2 – CAPÍTULO 2 - INSTITUIÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS	18
2.1 Instituições do PIS e do PASEP	18
2.2 Objetivos do PIS e do PASEP	20
2.3 Fundos do PIS e do PASEP	21
2.4 Instituição da COFINS	22
2.5 Objetivos da COFINS	22
2.6 Instituição da CSLL	23
2.7 Modalidades	25
2.8 Regimes	26
CAPÍTULO 3 - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	28
3.1 Princípio Constitucional	28
3.2 Do Princípio da Não-Cumulatividade das Contribuições Sociais	29
CAPÍTULO 4 - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS NA LEGISLAÇÃO	32
4.1 Pessoas Jurídicas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa das Contribuições	32
4.1.2 Pessoas Jurídicas Não Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa das Contribuições	33
4.1.3 Entidades Imunes e Isentas	34
4.1.4 Receitas Não Sujeitas ao PIS/Pasep e à COFINS Não-Cumulativa	34
4.1.5 Fato Gerador	36
4.1.6 Base de Cálculo	36
4.1.7 Exclusões da Base de Cálculo	37
4.1.8 Alíquotas	38
4.2 Créditos a Descontar	40
4.2.1 Bens Adquiridos para Revenda	42
4.2.2 Bens e Serviços Utilizados como Insumos	43
4.2.3 Energia Elétrica	47
4.2.4 Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos	49
4.2.5 Contraprestações de Operações de Arrendamento Mercantil	50
4.2.6 Máquinas, Equipamentos e outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado	52
4.2.6.1 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com Base nos Encargos de Depreciação)	53
4.2.6.2 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com Base no Valor de Aquisição)	54
4.2.6.3 Peculiaridades em Ambas (com Base nos Encargos de Depreciação e Valor de Aquisição)	56
4.2.7 Edificações e Benfeitorias em Imóveis Próprios ou de Terceiros	57
4.2.8 Bens Recebidos em Devolução	59
4.2.9 Armazenagem de Mercadorias e Frete	60

4.2.10 Prestação de Serviços de Limpeza, Conservação e Manutenção	63
4.3 Vedações ao Direito ao Crédito	64
4.3.1 Vedações Previstas nos Parágrafos 2º dos Artigos 3º	64
4.4 Regras do Direito ao Crédito	65
4.4.1 Bens Furtados, Roubados, Inutilizados, Deteriorados ou Destruídos - Estorno de Créditos	67
4.5 Créditos Oriundos de Pessoa Jurídica Optante pelo Simples Nacional	67
CONSIDERAÇÕES FINAIS	70
REFERÊNCIAS	72

Introdução

O presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) tem como objetivo analisar a não-cumulatividade das contribuições sociais do Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A contribuição destinada ao custeio da seguridade social tem papel de destaque no cenário jurídico brasileiro, desde 1988 quando foram editadas na Constituição Federal nos artigos 149 e 195, e a cobrança dessas contribuições sociais se tornaram fonte vital para a arrecadação federal, os recursos oriundos dessas contribuições servem para administrar o sistema previdenciário junto à União.

Mas de onde surgiu tudo isso? Como chegamos à situação atual com tantas mudanças legislativas dessas contribuições?

O surgimento das contribuições sociais está ligado aos interesses da coletividade, tendo como base de observação à diferenciação entre particular e coletivo, a contribuição representa a mesma idéia de partilha entre os indivíduos da sociedade, e seus objetivos são de assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e a assistência social.

Antes de 2002 a cobrança das contribuições PIS/Pasep e da COFINS eram feitas de maneira cumulativa, ou seja, em cada uma das etapas da cadeia produtiva o governo federal exigia o pagamento desses tributos. A mudança desta sistemática de cobrança sempre foi uma das grandes exigências das empresas brasileiras, que sabiamente, era uma das grandes responsáveis pela pesada carga tributária incidente na cadeia produtiva.

As medidas provisórias nº 66/02, e nº 135/03, foram convertidas respectivamente nas Leis nºs 10.637/03, e 10.865/04, que instituíram e disciplinaram a tão aguardada não-cumulatividade na cobrança do PIS/Pasep e da COFINS. A legislação, porém, não foi absolutamente clara no que tange ao tratamento contábil e fiscal dos créditos, vários são os problemas ocasionados pela falta de metodologia no estudo da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

A não-cumulatividade foi introduzida no regime jurídico pátrio das contribuições sociais com a função de estimular a economia nacional, foi a forma que o sistema jurídico encontrou de oferecer respostas ao sistema econômico, que estava estagnado cada vez mais com a incidência cumulativa das contribuições sociais.

A legislação ordinária da não-cumulatividade determina quais custos e despesas podem ou não ser aproveitados como créditos na formação da base de cálculo, a maioria das empresas possui dúvidas sobre a possibilidade de sua utilização.

As empresas poderão descontar créditos de aquisição de valores da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência das alíquotas de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) da COFINS e 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) PIS/Pasep sobre os valores dessas aquisições conforme definido na lei que as instituiu.

Do mesmo modo, também são complexas a forma de apuração e as formalidades das declarações perante a Receita Federal, muitas empresas sofrem autuações por terem realizado procedimentos incorretos.

O PIS/Pasep e a COFINS são devidas sobre a receita bruta das empresas tributadas pela sistemática do Lucro Real, na modalidade de incidência não-cumulativa. Salientamos que as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda pela sistemática do Lucro Presumido ficam sujeitas as contribuições na modalidade de incidência cumulativa.

O PIS/Pasep e a COFINS são contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento e importação, pagas por pessoas jurídicas ou a ela equiparadas. Atualmente, essas contribuições representam um alto dispêndio tributário para as empresas.

Entretanto, o objetivo geral do trabalho foi analisar em primeiro momento as características das contribuições sociais no Sistema Tributário Nacional, buscando no estudo científico quais as principais fontes de aplicação dos recursos, ora arrecadados, focando-se em dois pontos: Social e Econômico, bem como focar especialmente a Dignidade da Pessoa Humana, conforme artigo 1º, inciso III da atual Carta Magna, objetivo primordial do Estado Democrático de Direito.

E ainda, compreender como o PIS/Pasep e a COFINS se desenvolveu até chegar aos moldes que os encontramos hoje, compreendendo quais foram os fatores preponderantes na sistemática não-cumulativa e principalmente a sua complexa aplicabilidade, como os demais tributos, nos sistema operacional tributário.

Tendo como objetivo específico buscar fundamentos históricos para a compreensão da história das contribuições, com isso, teorizar as formas primitivas de tributação, do início das contribuições, entendendo a influência econômica para o estado.

E compreender por meio dos fatores que influenciaram a história econômica e social brasileira e a formação do atual sistema de tributação, fundamentando o Sistema Tributário Nacional, analisando os fatos ocorridos com a incidência não-cumulativa, e seu impacto na

economia. Observando os principais fatores das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS visando otimizar dispêndio tributário.

Segundo Barros (2000, p. 66), a metodologia científica baseia-se em estudar e avaliar os vários métodos possíveis, identificando limitações ou não de suas aplicações. Em um campo mais aplicado, examina as várias formas e métodos que conduzem a captação e processamento de informações com objetivos de resolução do problema a ser investigado. É a metodologia de pesquisa que pode fornecer de forma racional e aplicável, sem que ocorram vícios; os indícios e as respostas de um problema observável. A metodologia é a base que embasa a veracidade racional da pesquisa científica.

Para entender melhor todas as modificações que ocorreram no sistema tributário brasileiro nos últimos anos, este trabalho de conclusão de curso foi embasado principalmente em uma pesquisa bibliográfica de autores que define importantes momentos na economia brasileira, em sendo que as conclusões a serem tiradas provêm da pesquisa exploratória.

Também foram utilizados documentos oficiais, tais como legislações que possam nos evidenciar qual forma de tributação era adotada no país em determinados períodos históricos, tanto em âmbito federal, quanto em âmbito estadual, encontrados nos sítios oficiais do Estado, e no caso deste trabalho de curso, as fontes utilizadas foram, principalmente, do acervo legislativo do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO 1 - CONCEITO E HISTÓRICO

1.1 Breve Histórico

As Contribuições Sociais surgiram em 1924, quando entrou em vigor a Lei Eloy Chaves, que criou a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários. Tratava-se do primeiro diploma brasileiro de Previdência Social.

A Constituição de 1934, art. 121º, §1º, previu a instituição da previdência, custeada por ações, mediante contribuição igual a da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, ou da morte.

Seu surgimento decorre da necessidade de fontes de custeio para a seguridade social, bem como da necessidade de se proteger a classe dos empregados, resguardando a paz dos empregadores, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e em casos de acidente de trabalho ou de morte. Foram criadas leis sobre educação, trabalho, saúde e cultura. Fez uma ampliação no direito de cidadania dos brasileiros, possibilitando a grande parte da população o acesso a esses serviços público.

A Constituição de 1946 estabeleceu a obrigatoriedade da instituição do seguro pelo empregador contra os acidentes do trabalho, também, da associação profissional ou sindical, conferindo ao sindicato regularmente reconhecido pelo Estado, o direito de representação legal de seus associados.

A Constituição de 1967 foi após a Emenda Constitucional nº 18/65, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, e dispôs sobre o direito do trabalhador.

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

Com o advento da Constituição Federal de 05.10.1988, surgem as contribuições sociais, como financiadora do sistema da seguridade social que se destinam a cobrir tanto as prestações obrigatórias das pessoas filiadas ao sistema previdenciário como também as prestações destinadas à área da saúde e da assistência social, mas também teve sua regulamentação deslocada do Capítulo da Ordem Social, para o Capítulo do Sistema Tributário Nacional, consagrando assim a teoria da natureza jurídica de tributo como sendo a mais aceita.

As contribuições sociais fazem parte do Sistema Tributário Nacional, devendo sujeitar-se ao regime jurídico aplicável aos tributos.

1.2 As Contribuições Sociais

O financiamento do sistema de seguridade social é feito de duas maneiras: diretamente, através das contribuições sociais e indiretamente, através de recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

As contribuições são espécies tributárias estimadas em valores, com os quais contribuem entidades e indivíduos, tendo por intuito o financiamento do sistema.

[...] contribuição social é como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção de domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social (MACHADO, 2000, p. 168).

Estão previstas na Constituição Federal de 1988, nos artigos 149, 195, além do art. 34, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Veja-se a redação dos referidos dispositivos:

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

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

Art. 34. [...]

§1º Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, "c", revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

(BRASIL, 1988)

As contribuições sociais possuem um elevado nível de complexidade em razão de suas peculiaridades e, constituem um tema bastante controverso entre os doutrinadores do Direito Tributário Brasileiro. Há infindáveis divergências quanto ao tratamento jurídico adequado para essas contribuições.

A doutrina diverge acerca de sua classificação, por não estarem elencadas no art. 145, da CF, o qual arrola as espécies tributárias possíveis de instituição, mas grande parte entende serem espécies de tributo, a Constituição de 1988 resgatou a boa doutrina tradicional e restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não), notando-se que o uso da expressão ‘contribuição’ induz o prestígio de um mínimo, pelo menos, daqueles elementos que constam da elaboração da ciência das finanças. Ou seja, há uma sugestão mínima que indica que as contribuições são tributos que não se confundem com os impostos ou com as taxas, na sua ‘catadura geral e funcionalidade’ (ATALIBA, p. 160-170).

As contribuições sociais, porém, não são tributos pelo fato de não observarem todos os princípios constitucionais tributários: assim, enquanto o tributo utiliza-se de onze princípios quais sejam: legalidade, irretroatividade, anterioridade, tipicidade, eficácia da lei complementar, isonomia, capacidade contributiva, proibição do confisco, imunidade, garantia da unidade econômica e social e, por fim, competência tributária cerrada das entidades tributantes, as contribuições sociais utilizam-se apenas de seis desses: legalidade, irretroatividade, anterioridade, tipicidade, a instituição depende de lei complementar, a competência exclusiva para sua instituição é da União.

Tem-se que a doutrina faz uma divisão dos tributos em fiscais e parafiscais. Os tributos fiscais são aqueles que visam a suprir encargos próprios do Estado e por ele são arrecadados e fiscalizados. Já os tributos parafiscais são aqueles que visam a suprir encargos impróprios do Estado e sua arrecadação e fiscalização são realizadas por um órgão paralelo, o INSS. Assim, quando não for imposto, nem taxa, nem contribuição de melhoria, estar-se á diante de um tributo parafiscal. Através do fenômeno da parafiscalidade, as contribuições sócias não seguem os mandamentos concernentes à tributação.

Segundo Hugo de Brito Machado (2000, p.118):

[...] as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receitas no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, § °CF, são, portanto, nitidamente parafiscais.

A alegação de que a contribuição social tem natureza parafiscal surge do entendimento de que a contribuição de Previdência Social tem características típicas de exações parafiscais, não figurando como receita, nem como gasto, já que não integra o

orçamento do Estado, sendo tais receitas geridas por entes autônomos dotados de autonomia gestora com participação das categorias interessadas por meio de representantes.

Vale dizer que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no § 1º do art. 149, remunerado pela EC nº 33/2001, com redação da EC nº 41/2003) no setor da ordem social (AMARO, 2006).

1.3 Espécies de Contribuição Social

Como foram mencionadas anteriormente as contribuições sociais existem em três espécies na Constituição Federal, outorgando-as à competência da União que deve utilizá-las como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE): caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico, com o objetivo único almejado pelo órgão estatal competente para esse fim, devendo ser examinadas na Constituição Federal as inúmeras interferências do Estado na esfera econômica abrangendo: a) os serviços públicos; b) o poder de polícia; c) as obras públicas; d) as atividades monopolizadas; e) a exploração direta da atividade econômica; e f) a regulamentação da economia, contrapostas às situações em que se outorga a liberdade para atuação dos particulares.

Contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas: essa contribuição é de interesse de categoria profissional ou econômica vinculadas ao sistema sindical com o contribuinte. Relativamente o STF entendeu que só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo. (art. 8º, IV, CF). O sujeito ativo da relação tributária é a entidade.

Art. 8º [...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;
(BRASIL, 1988)

Contribuição de Seguridade Social: a Constituição no art. 195 estabelece que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

[...]

(BRASIL, 1988)

A Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, já havia disposto sobre a obrigação das empresas e das pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, de recolher contribuição sobre demais rendimentos de trabalho, calculada sobre o total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas pelos serviços que lhe prestem sem vínculo empregatício: a) os segurados empresários; b) os trabalhadores autônomos e equiparados; e c) os avulsos.

Portanto, esta modalidade de contribuição ingressa diretamente no orçamento não constituindo receita do Tesouro Nacional.

O Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são elencados no Direito Constitucional como contribuições parafiscais, afinal, são as contribuições com destinações específicas, definidos na lei que instituiu cada contribuição.

De acordo com o art. 195 da CF de 1988, as contribuições sociais destinam-se ao financiamento da seguridade social. Segundo o art. 194 da Carta Magna, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social. Esses são, portanto, via de regra, os objetivos da contribuição para o PIS/Pasep, e da COFINS, ou seja, a destinação do produto de sua arrecadação deve garantir os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social.

CAPÍTULO 2 - INSTITUIÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS

2.1 Instituições do PIS e do PASEP

A contribuição ao Programa de Integração Social mais conhecido como PIS, foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, portanto, anteriormente à Constituição Federal de 1988, no intuito de propiciar a integração do empregado ao desenvolvimento das empresas, mediante à formação de patrimônio do trabalhador construído com contribuições mensais pelo empregador, cujos depósitos poderiam ser sacados por ocasião de morte, casamento, aposentadoria e invalidez.

Os sujeitos a essa contribuição eram empresas comerciantes e prestadoras de serviços, as primeiras mediante um percentual sobre o faturamento e as últimas mediante a dedução do Imposto de Renda devido ou como se devido fosse. Nesta época o faturamento era considerado o resultado operacional bruto, entendido como o resultante das vendas ocorridas, em sendo que para a quantificação do tributo era utilizado para a formação da base de cálculo, o faturamento ocorrido nos 6 (seis) meses anteriores: assim, a contribuição de PIS devida no mês de janeiro era calculada com base no faturamento do mês de julho do ano anterior e a de fevereiro tomava por base agosto e assim sucessivamente.

A partir do Decreto - Lei nº 2.445, de 26.06.1988, e as alterações introduzidas pelo Decreto - Lei 2.449, de 21.07.1988, mudanças significativas foram sentidas na cobrança desta contribuição. A alíquota, que antes era de 0,75%, foi reduzida para 0,65% em sendo que a base de cálculo que utilizava o faturamento realizado há 6 (seis) meses, passou a utilizar o faturamento do mês anterior, sendo o mesmo recolhido no prazo de 10 (dez) dias após o mês vencido, o que se apresentava como uma redução de carga tributária, retratou um aumento deste, além do que, esta majoração de tributo se deu por instrumento normativo não competente. Esses decretos foram posteriormente julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o que resultou na edição da Resolução do Senado Federal nº 49, de 9 de outubro de 1995, suspendendo os efeitos dos diplomas antes citados. Com essa suspensão, voltaram a ser aplicadas as regras de incidência do PIS previstas na Lei Complementar nº 7/70. Tal situação produziu efeitos até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, a qual reintroduziu a tributação do PIS com base no faturamento do mês, posteriormente convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

A Lei nº 9.718/98, em 28 de novembro de 1998, estabeleceu a uniformização da base de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, ao determinar seu cálculo com base no faturamento, correspondendo à receita bruta da pessoa jurídica, representada por todas as receitas por ela auferidas. Esse alargamento da base de cálculo do faturamento para o total das receitas foi posteriormente julgado inconstitucional pelo STF.

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi criado pela Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, também anteriormente à Constituição Federal de 1988, e de forma separada do PIS. De acordo com sua lei de criação, os contribuintes do Pasep são a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios que contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal no Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I - União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1 de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1 de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes; e

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1 de julho de 1971.

A partir de 1º de julho de 1976, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do Pasep foram unificados sob a denominação de PIS/Pasep. A unificação foi efetuada pela Lei Complementar nº 26, de 1975, e regulamentada pelo Decreto nº 4.751, de 17 de junho de 2003.

[...]

Art. 1º A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos o Programa da Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídos pelas Leis Complementares números 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de

1970, respectivamente. Parágrafo único. A unificação de que trata este artigo não afetará os saldos das contas individuais existentes em 30 de junho de 1976. [...] (BRASIL, 1988)

2.2 Objetivos do PIS e do PASEP

Os objetivos originais do PIS e do PASEP ao serem criados eram:

- integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, bem como assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e
- possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Essas contribuições originalmente tinham como objetivo a formação de um patrimônio, tanto para o empregado do setor privado quanto para o servidor público, que somente poderiam ser sacados pelo beneficiário em ocasiões específicas na legislação, tais como casamento, aposentadoria ou morte. Tinham caráter de fundos de longo prazo, devido a essa dificuldade de saque, e poderiam, por essa razão, ser fontes de financiamento de projetos a longo prazo.

Desde 1988 o fundo PIS/PASEP não consta com a arrecadação para contas individuais. Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, estes objetivos foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se à arrecadação do PIS/PASEP, que passaram a ser alocados ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), para o custeio do Programa do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial aos empregados com remuneração mensal média de até dois salários mínimos, além de financiar Programas de Desenvolvimento Econômico através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Prevê ainda o § 4º do art. 239, que o financiamento do Seguro-Desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

2.3 Fundos do PIS e do PASEP

O Fundo PIS/Pasep é um fundo contábil, de natureza financeira, e se subordina no que couber às disposições do art. 69 da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.

Apesar de a Lei Complementar nº 26, de 1975, estabelecer a unificação dos fundos PIS e do Pasep, estes Programas têm patrimônios distintos e como agentes operadores o Banco do Brasil S.A. e a Caixa Econômica Federal, além do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, encarregado da aplicação dos recursos do Fundo.

O Decreto nº 4.751, de 17 de junho de 2003, determina ao Conselho Diretor, coordenado por representantes da Secretaria do Tesouro Nacional, a representação ativa e passiva do Fundo PIS/Pasep. O Conselho Diretor, responsável pela gestão do fundo, é composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, do Ministério do Trabalho e Emprego, da Secretaria do Tesouro Nacional, além de representantes dos participantes do PIS e dos participantes do Pasep.

Os representantes dos participantes do PIS serão escolhidos pelo Ministro de Estado do Trabalho e Emprego, mediante indicações das centrais sindicais, representando os trabalhadores da iniciativa privada e os representantes dos servidores participantes do Pasep também serão escolhidos pelo Ministro de Estado do Trabalho e Emprego, mediante indicações das centrais sindicais, representando os servidores públicos.

Anualmente o Fundo elabora um relatório de prestação de contas para análise dos órgãos de controle interno e externo. A prestação de contas do Fundo compreende quatro partes:

- 1- Relatório de atividades e Balanço do Fundo PIS/PASEP, a cargo do Conselho Diretor, consoante disposto no inciso V do art. 8º, do Decreto nº 4.751/2003;
- 2- Relatório de atividades do PASEP, a cargo do Banco do Brasil S.A.;
- 3- Relatório de atividades do PIS, a cargo da Caixa Econômica Federal; e
- 4- Relatório de aplicação de recursos, a cargo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.

2.4 Instituição da COFINS

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, portanto, 21 anos após a criação do PIS e do PASEP, e após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social. [...]
(BRASIL, 1991)

O art. 1º, da LC nº 70/1991, dispõe que sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e para o PASEP, fica instituída a COFINS, nos termos do inciso I do art. 195, da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Tal contribuição sucedeu ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 1.982, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em controle difuso de constitucionalidade, e extinto pela LC nº 70, de 1991.

A extinta contribuição denominada FINSOCIAL, tinha como objetivo obter recursos para que a União pudesse desenvolver programas sociais, já que o orçamento federal não dispunha de recursos suficientes para financiá-los. Mas, por volta do final da década de 1980, com o abrandamento da tutela que o Executivo exercia sobre o Poder Judiciário durante os governos militares, foi considerada inconstitucional em várias decisões prolatadas pelos tribunais pátrios e a União optou por desistir dela e substituí-la pela COFINS.

Modificações posteriores foram impostas ao regime da COFINS em sendo considerado em duas etapas: a) desde a sua instituição até 31 de janeiro de 1999; e b) a partir de 1º de fevereiro de 1999, até a vigência da Lei nº 10.833, de 29.12.2003.

2.5 Objetivos da COFINS

A COFINS destina-se exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, ou seja, o financiamento da seguridade social.

Lei Complementar 70/91

Art. 9º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. A contribuição referida neste artigo aplica-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couberem, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

(BRASIL, 1991)

Assim, o produto da arrecadação da contribuição social, instituída por esta Lei Complementar nº 70/1991, integra o Orçamento da Seguridade Social.

Art. 33º. Ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal (SRF) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(BRASIL, 1991)

2.6 Instituição da CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela União através da Lei nº 7.689/1998, com base no art. 195, da Constituição Federal de 1988, que permitiu a cobrança de contribuições sociais sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento instituídas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e as alíquotas previstas na legislação em vigor, desde a promulgação do art. 57, da Lei nº 8.981, de 1995.

Lei 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas à base de cálculo e às alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal; b) das demais receitas e ganhos de capital; c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável; d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

Os contribuintes da CSLL são as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda. A CSLL foi disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 390, de 30.01.2004.

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e às alíquotas previstas na legislação da CSLL.

A CSLL é devida pelas pessoas jurídicas da seguinte forma:

- Pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES pagam IRPJ, COFINS, CSLL, PIS e outros tributos unificados;

- Pessoas jurídicas optantes pelo lucro real: alíquota de 9% será aplicada pelo LAIR (Lucro antes do Imposto de Renda); e

- Pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado: alíquota de 9% aplicada sobre o lucro do empreendimento. Este lucro é obtido, aplicando-se os percentuais de lucro presumido (e de lucro arbitrado) sobre a receita bruta;

Lucro da atividade econômica:

12% Para as atividades comerciais, industriais, imobiliárias e hospitalares.

32% No caso de receitas de serviços em geral, exceto serviços hospitalares.

- Pessoas jurídicas desobrigadas a escrituração fiscal:

O art. 20, da Lei nº 9249, de 26 de Dezembro de 1995, alterado pelo art. 22, da Lei nº 10.684, de 30 de Maio de 2003, estabelece que a base de cálculo da CSLL, devida por pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil (como as que optarem pelo lucro presumido) corresponde a:

12% sobre a receita bruta, como regra geral; ou

32% sobre a receita bruta para pessoas jurídicas que exerçam as atividades: de prestação de serviços em geral, exceto hospitalares; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; ou prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A título de ilustração, pois o foco deste trabalho são as contribuições sociais denominadas PIS/Pasep e a COFINS.

2.7 Modalidades

As contribuições gerais de seguridade financiam todas as atividades de seguridade social, servindo tanto à previdência, quanto à saúde e à assistência social. São instituídas pela União Federal, e a tarefa de cobrança e fiscalização é tradicionalmente atribuída pela legislação a um órgão do Ministério da Fazenda: a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As contribuições sociais de seguridade social em vigor atualmente são as seguintes:

A contribuição ao PIS – compreendem quatro modalidades de incidência, com regimes distintos:

- PIS - faturamento das pessoas jurídicas (art. 239, CF/1988);
- PIS - receita (art.149, § 2º, III, a, CF/ 1988);
- PIS - importação de bens e serviços (art.149, § 2º, II, CF/ 1988); e
- PIS - folha de salários das entidades sem fins lucrativos (art.239, CF/1988).

São, portanto, contribuintes do PIS todas as pessoas jurídicas de direito privado, as entidades a ela equiparadas e também as pessoas jurídicas de direito público interno.

Na modalidade folha de salários, contribuem as entidades sem fins lucrativos que tenham empregados.

A COFINS – compreendem três modalidades de incidência, com regimes distintos:

- COFINS - faturamento das pessoas jurídicas (art. 195, I, b, CF/ 1988);
- COFINS - receita (art. 195, I, b c/c o art. 149, § 2º, III, a, CF/ 1988); e
- COFINS - importações de bens e serviços (art. 195, IV, CF/1988).

São contribuintes da COFINS todas as pessoas jurídicas de direito privado e as entidades a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as relacionadas no art. 13, da MP nº 2.158-35/2001.

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente àquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedoras, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Contribuição ao Pasep – compreende uma modalidade de incidência:

- PASEP - incidente sobre a receita pública (art. 239, CF/ 1988).

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – compreende uma modalidade de incidência:

- CSLL - das empresas (art. 195, I, c, CF/1988).

2.8 Regimes

Há dois regimes possíveis para o PIS/PASEP e para a COFINS incidente sobre o faturamento:

- regime cumulativo; e
- regime não-cumulativo.

O regime cumulativo incide sobre o faturamento, sem direito a quaisquer deduções de crédito, as contribuições são devidas em cada fase do processo de produção, sendo que não é permitido aos contribuintes recuperarem a contribuição paga em etapas anteriores.

São contribuintes pela sistemática cumulativa empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado ou pelo SIMPLES.

As contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento. O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas

aferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A alíquota do PIS é de 0,65% para todas as pessoas jurídicas. A do COFINS é de 3% para as pessoas jurídicas em geral e de 4% para instituições financeiras. A alíquota do PIS sobre a folha de pagamento é de 1% (um por cento).

Com a edição da Lei nº. 10.637/02, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foi instituído o regime não-cumulativo de apuração das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS.

Lei 10.637/02

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).
(BRASIL, 2003)

Com efeito, a partir das respectivas datas, as totalidades das receitas auferidas pela Sociedade, excluídas determinadas receitas expressamente relacionadas pelas referidas leis, passou a sujeitar-se à aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS), podendo o montante apurado ser reduzido através da compensação com créditos calculados sobre determinados custos, encargos e despesas expressamente discriminados.

CAPÍTULO 3 - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

3.1 Princípio Constitucional

A não-cumulatividade das contribuições sociais ganhou estatura constitucional, em nosso Sistema Tributário Nacional, a partir da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o § 12 ao artigo 195:

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

[...]

§ 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.

(BRASIL, 1988)

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

Somente a título de registro, porque as contribuições sobre importação não são contempladas neste trabalho em questão.

O enunciado inserido no texto da Carta Magna elevou ao nível constitucional a sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS que, até então, ganhavam disciplina tão somente infraconstitucional. A par disso, cabe analisar se a modificação inserida na Constituição Federal trouxe mudanças na sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais no sistema jurídico. Por isso, imprescindível o esclarecimento do conteúdo da norma introduzida pelo § 12 do artigo 195 da Constituição Federal.

3.2 Do Princípio da Não-Cumulatividade das Contribuições Sociais

Como se sabe, a Emenda Constitucional foi publicada em 19/12/2003, quando já estavam vigentes os sistemas não-cumulativos das contribuições sociais PIS/Pasep e a COFINS, respectivamente, nos textos da Lei nº 10.637/2002 e da Medida Provisória nº 135/2003 que, em 29/12/2003, foi convertida na Lei nº 10.833/2003. O legislador infraconstitucional instituiu o regime não-cumulativo para as contribuições sociais independentemente de previsão constitucional, autorizando que as contribuições sociais fossem submetidas ao referido regime.

Há muita discussão na doutrina no que se refere à norma introduzida pelo § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, no sentido de esclarecer se o que ali está contido confere à não-cumulatividade das contribuições sociais natureza de princípio constitucional tributário com a função de limitar materialmente a conduta do legislador da União na instituição das normas de incidência tributária das contribuições sociais, ou se traz uma mera faculdade ao legislador de adotar algum método para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade das contribuições sociais. Para demonstrar a divergência na doutrina, citam-se alguns entendimentos.

Expressamente afirmando que o § 12 do art. 195 da Constituição não traz nenhuma inovação normativa no que se refere à não-cumulatividade das contribuições sociais, argumentam:

À guisa de atender a esses reclamos, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que acrescentou, ao art. 195 – sede as contribuições sociais destinadas à seguridade social – o § 12, facultando ao legislador instituir a sistemática não-cumulativa para as contribuições sociais devidas pelas empresas e entendidas a elas equiparadas na forma da lei e incidentes sobre a receita ou faturamento (art. 195, I, b) e pelos importadores de bens ou serviços do exterior ou de quem a ele se equiparar (art. 195, IV).

[...]

Uma primeira observação que cabe fazer é que o § 12 do art. 195, seria descipiente para autorizar a adoção da não-cumulatividade no âmbito das contribuições sociais, tanto que já havia legislação veiculando esta matéria (Lei nº 10.637/02 e Medida Provisória nº 135/03).

Não tendo sido imposta, nem vedada, expressamente, para esses tributos, pela Constituição, essa sistemática não compõem a essência desses tributos, ostentando natureza de mera técnica de arrecadação, passível de ser adotada pela legislação infraconstitucional, (...) (MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de., 2004, p. 13).

No mesmo sentido, também destacando que o § 12 do art. 195 nada vem a acrescentar ao regime jurídico constitucional das contribuições sociais, conclui Oliveira (2005, p. 13) “logo, por aí o parágrafo 12 nada teria acrescentado ao regime jurídico-constitucional já existente antes da emenda nº 42, e estaria vindo em excesso redundante e desnecessário ao disposto no parágrafo 9º do art. 195.”

Em sentido contrário, sustentando que a não-cumulatividade das contribuições sociais ganhou fundamento de validade na Constituição Federal Knopfmacher (2004, p. 79-92) diz: “[...] a partir da Emenda nº 42/2003, a não-cumulatividade dessas contribuições foi elevada ao patamar Constitucional, não mais podendo ser infirmada/diminuída pela legislação infra-constitucional superveniente.”

Entende-se que o § 12 do art. 195 da CF alçou à categoria constitucional a não-cumulatividade das contribuições sociais, conforme expressamente afirma Torres (2004, p. 25-50):

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

Investigação do enunciado constitucional promove a superação de problemas de interpretação, problemas estes que residem na apresentação de soluções diametralmente opostas para o dispositivo constitucional em comento, como demonstram as posições doutrinárias destacadas.

Regressando à interpretação dada neste trabalho ao disposto no § 12 do art. 195 da Constituição Federal no que concerne às contribuições sociais incidentes sobre a receita, a de que o texto constitucional elevou a não-cumulatividade das contribuições sociais à categoria de princípio constitucional, conclui-se que a observância da não-cumulatividade para as contribuições sociais PIS/Pasep e COFINS é obrigatória, e não facultativa; o que foi facultado ao legislador ordinário foi a seleção dos setores da atividade econômica que podem ser submetidos ao regime da não-cumulatividade. Com isso, o princípio da não-cumulatividade passou a integrar a classe de enunciados que compõem os limites materiais da norma de competência tributária legislativa, de modo que sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade da norma produzida. Somente foi facultado ao legislador excluir do

regime jurídico da não-cumulatividade determinados setores da atividade econômica, tanto que o regime de cumulatividade das contribuições sociais ainda permanece em vigor, tanto no texto constitucional quanto na legislação ordinária, conforme artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10º da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, tanto para o PIS/Pasep quanto para o COFINS, o princípio da não-cumulatividade tem natureza de limite material que integra a norma de competência tributária legislativa, cuja função é limitar o conteúdo da norma de incidência tributária a ser produzida, determinado que seja adotado método eficaz para impedir os efeitos econômicos produzidos pela incidência cumulativa. Este é o conteúdo do princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais: prescrever a adoção de método para impedir a produção dos efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca.

CAPÍTULO 4 - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS NA LEGISLAÇÃO

Neste capítulo examinaremos e demonstraremos a operacionalidade dos enunciados que compõem a apuração das contribuições sociais no regime não-cumulativo posta nas Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, com todas as suas alterações posteriores. Abordando as normas que se aplicam às pessoas jurídicas de direito privado e às receitas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade.

Uma advertência deve-se fazer: nem todos os enunciados inseridos no texto das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais serão específica e separadamente analisados. Isso decorre do fato de os referidos instrumentos normativos trazerem um emaranhado de situações casuístas e complexas, que dificultam a análise em um trabalho mais amplo, fora da concretude daquela situação casuisticamente prevista na legislação. Diante dessa situação, o objetivo deste capítulo está em traçar linhas para orientação da interpretação dos referidos enunciados frente ao caso concreto, proporcionando campo de interpretação, talvez não o mais seguro, pelo menos, mais voltado à efetividade do regime não-cumulatividade. É claro que os problemas não serão solucionados, nem se tem tal pretensão, mas novos rumos de compreensão do tema serão apresentados, com o objetivo de harmonizar a forma de compreensão deste objeto de alta complexidade em nosso ordenamento jurídico pátrio, caso não seja possível afastar os problemas de interpretação envolvidos no tema.

No regime não-cumulativo, com exceção das alíquotas, as normas aplicáveis para o PIS/Pasep e a COFINS são idênticas, nas Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03. Com isso, de ora em diante, esse regime será tratado conjuntamente, por didática e para evitar repetições sobre pontos que têm pertinência aos dois tributos.

4.1 Pessoas Jurídicas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa das Contribuições

Estão sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real.

4.1.2 Pessoas Jurídicas Não Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa das Contribuições

A incidência das contribuições ao PIS/Pasep e da COFINS, na modalidade não-cumulativa, não se aplica às pessoas jurídicas que apurarem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado – sujeitas ao regime de incidência cumulativo, e às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, optantes pelo SIMPLES NACIONAL – sujeitas ao regime unificado de arrecadação de tributos.

A incidência não-cumulativa das contribuições também não se aplica às seguintes pessoas jurídicas:

- a) operadoras de planos de assistência à saúde;
- b) empresas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros;
- c) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas;
- d) órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;
- e) empresas particulares que explorem serviços de vigilância e transporte de valores na forma da Lei nº 7.102/1983 (IN SRF nº 358/2003); e
- f) sociedades cooperativas, exceto as agropecuárias e as de consumo (inciso VI do art.10, da Lei nº 10.833/2003).

As pessoas jurídicas não sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, permanecem sujeitas às normas da legislação para o PIS/Pasep e da COFINS previstas anteriormente, em especial nas Leis nºs 9.715/98, e 9.718/98.

4.1.3 Entidades Imunes e Isentas

As pessoas jurídicas imunes a impostos como os templos religiosos, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam os requisitos legais, não se sujeitam às contribuições na modalidade não-cumulativa. Tais entidades ficam sujeitas ao recolhimento da contribuição ao PIS, sobre a folha de pagamento.

Cabe observar que as entidades relacionadas no art. 13, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isentas do PIS/Pasep e da COFINS, quando auferirem receitas não decorrentes de suas atividades próprias, estarão sujeitas à incidência não-cumulativa em relação a essas receitas.

4.1.4 Receitas Não Sujeitas ao PIS/Pasep e à COFINS Não-Cumulativa

Não compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência não-cumulativa, ainda que auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real, devendo ser computadas na base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS normal ou do regime próprio a que se sujeitam, as receitas:

Lei nº 10.637/02

Art. 8º [...]

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Medida Provisória Nº 413, de 3 de janeiro de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(BRASIL, 2002)

Lei nº 10.833/03

Art. 10º [...]

VII - as receitas decorrentes das operações:

~~a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008) (Vide art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)~~ (Revogada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

- VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
- ~~IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;~~
- IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
 - b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
 - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
- XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- ~~XIII - as receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;~~
- XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
 - b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- ~~XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; (Redação dada pela Lei nº 11.434, de 28 de dezembro de 2006)(Vide Art. 9º da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008)~~

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

XXVII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005) (BRASIL, 2003)

4.1.5 Fato Gerador

O diploma legal das contribuições sociais, Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, tem como fato gerador o faturamento mensal da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Assim, o critério material do PIS/Pasep e da COFINS é – auferir receita.

4.1.6 Base de Cálculo

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, com incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil:

Lei 10.637/02

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

(BRASIL, 2003)

Segundo Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 763) nos lembra “dizer que faturamento é sinônimo de total das receitas é chocante porque contraria os arts. 279 e seguintes do RIR/99, o art. 187 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.) e a doutrina contábil de faturamento, receita bruta e receita total da empresa.”

Portanto, o crédito tributário da União se origina da aplicação da alíquota em lei sobre a base de cálculo das contribuições, do faturamento total do sujeito passivo (contribuinte).

A controversa na constitucionalidade da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, por razões eminentemente metodológicas, ao será objeto de investigação no presente trabalho.

4.1.7 Exclusões da Base de Cálculo

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores (Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º; Instrução Normativa SRF nº 247/2002, art. 24):

- a) das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b) das vendas canceladas;
- c) dos descontos incondicionais concedidos;
- d) do IPI;
- e) do ICMS, quando destacado em Nota Fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f) das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- g) dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h) dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- i) das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- j) das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;
- k) das receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 8º da Lei nº 10.637/2002, e art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

4.1.8 Alíquotas

Sobre a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, com incidência não-cumulativa, serão, respectivamente, aplicadas as alíquotas de (Lei nº 10.637/2002, art. 2º, e Lei nº 10.833/2003, art. 2º):

- a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep; e
- b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS.

As pessoas jurídicas que auferirem receitas da venda ou revenda de produtos incluídos em regimes diferenciados de tributação, por exemplo, combustíveis, inclusive GLP e gás natural, devem observar alíquotas específicas.

Resumidamente, as bases de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, segundo os textos colacionados anteriormente, são:

Tabela 1 - Da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS

Instrumento Legal	Base de Cálculo	
	PIS/Pasep	COFINS
Lei nº 10.637/2002, arts. 1º e 6º; IN SRF nº 247/2002, art. 24	<p>Faturamento mensal, assim considerado:</p> <p>(+) Soma das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação/denominação contábil dada à elas</p> <p>(-) receitas decorrente de saídas isentas ou não alcançadas pela incidência contribuição ou sujeitas a alíquota zero</p> <p>(-) receitas decorrente da venda de ativo imobilizado</p> <p>(-) receitas auferidas pela revendedora, nos casos em que a contribuição foi exigida pela vendedora (na condição de substituta tributária)</p> <p>(-) receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes</p> <p>(-) vendas canceladas</p> <p>(-) descontos incondicionais concedidos</p> <p>(-) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas</p> <p>(-) resultado positivo em equivalência patrimonial</p> <p>(-) lucros e dividendos recebidos, derivados de investimento avaliados pelo custo de aquisição</p> <p>(-) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</p> <p>(-) ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário</p> <p>(-) receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior</p> <p>(-) receitas decorrente de vendas a cia exportadora com fim específico de exportação</p> <p>= base de cálculo</p> <p>Total da Contribuição Apurada à Alíquota de 1,65%</p>	

<p>Lei 10.833/2003, art. 1º e 6º; IN SRF nº 247/2002, art. 24</p>		<p>Faturamento mensal, assim considerado:</p> <p>(+) Soma das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação/denominação contábil dada à elas</p> <p>(-) receitas decorrente de saídas isentas ou não alcançadas pela incidência contribuição ou sujeitas a alíquota zero</p> <p>(-) receitas decorrente da venda de ativo imobilizado</p> <p>(-) receitas auferidas pela revendedora, nos casos em que a contribuição foi exigida pela vendedora (na condição de substituta tributária)</p> <p>(-) receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes</p> <p>(-) vendas canceladas</p> <p>(-) descontos incondicionais concedidos</p> <p>(-) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas</p> <p>(-) resultado positivo em equivalência patrimonial</p> <p>(-) lucros e dividendos recebidos, derivados de investimento avaliados pelo custo de aquisição</p> <p>(-) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</p> <p>(-) ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário</p> <p>(-) receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior</p> <p>(-) receitas decorrente de vendas a cia exportadora com fim específico de exportação</p> <p>= base de cálculo</p> <p>Total da Contribuição Apurada à Alíquota de 7,6%</p>
---	--	--

Fonte: Tabela elaborada pelos próprios autores

4.2 Créditos a Descontar

Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, indicam quais as hipóteses em que há direito ao crédito para efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais. Pelo fato desses instrumentos normativos relacionarem os casos em que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos, grande parte da doutrina passou a defender que não foi instituído regime não-cumulativo pleno para as contribuições sociais, pois se trata taxativa e exaustiva as hipóteses relacionadas pela legislação que autorizem o direito ao crédito.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p. 39):

Ainda por tudo isso, a dita “não-cumulatividade” das contribuições em estudo é apenas parcial, não sendo plena e nem perfeita. Isto se constata pelas próprias leis ordinárias em vigor, que não atribuem deduções a todos os valores já onerados anteriormente o tenham sido. Também não há dedução dos valores de PIS e de COFINS que tenham sido objeto de recolhimentos anteriores, assim como a dedução não é, como ocorre com o IPI e o ICMS, apoiada em valores de tributos destacados em notas fiscais de operações anteriores (grifo do autor).

No mesmo sentido, a não-cumulatividade plena das contribuições sociais em nosso ordenamento é argumentada por Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 764):

Na determinação de qualquer tributo não-cumulativo permite-se deduzir o montante do tributo, da mesma espécie, pago na operação anterior. No caso da COFINS (PIS/Pasep) não-cumulativa, a não cumulatividade é parcial porque não foi permitida a dedução da contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores.

Continuando seus ensinamentos os Autores colocam:

As leis que instituíram o regime não-cumulativo do PIS e COFINS restringiram o crédito das contribuições pagas nas operações anteriores mas a maior restrição está sendo feita, sem base legal, por atos administrativos e principalmente pelas soluções de consultas expedidas pelas dez Superintendências da Receita Federal.

Contudo, essa é uma discussão que não faz parte do mérito em questão.

Os custos e as despesas que irão compor a base de cálculo dos créditos estão elencados, conforme art. 3º de ambas as leis instituidoras do sistema não-cumulativo das contribuições sociais, na redação atual. O inciso I é aplicável para empresas comerciais que compram e revendem as mercadorias. O inciso II é aplicável para empresas industriais e prestadoras de serviços. E os demais incisos são aplicáveis para as empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços, no que couber.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos, determinados mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo dos créditos:

- a) de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep; e
- b) de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS.

Assim, poderá descontar créditos calculados em relação a:

4.2.1 Bens Adquiridos para Revenda

O inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação as aquisições, de bens ou mercadorias para revenda, exceto sobre:

- a) mercadorias sujeitas à substituição tributária;
- b) álcool para fins carburantes; e
- c) mercadorias elencadas em regimes especiais, por exemplo, combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, veículos entre outros.

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

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;

(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

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;

(BRASIL, 2003)

O art. 289º, § 1º, do RIR/99 dispõe que integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias destinadas à revenda o seguro e o frete (transporte) pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador e os tributos devidos na aquisição ou importação. No § 3º dispõe que não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal do adquirente. Com isso, as despesas incorridas com frete, seguro e tributo não recuperáveis compõem o custo de aquisição das mercadorias na determinação da base de cálculo do crédito das contribuições.

O art. 66º, §3º, da IN nº 247/2002 dispõe que o IPI incidente na aquisição, quando recuperável pelo comprador, não integra o custo dos bens e das mercadorias, para efeitos de apuração do crédito do PIS/Pasep. Assim, o IPI não recuperável gera direito ao crédito, apesar de o vendedor da mercadoria não ter pagado o PIS/Pasep sobre o valor o IPI, por não

integram a base de cálculo do seu faturamento, por ser este ônus da empresa adquirente e não compor a receita bruta como diz a IN nº 51/1978.

Ao ICMS, não há dúvida que o crédito é calculado sobre o valor da nota fiscal de aquisição, sem a dedução do montante do ICMS destacado, ainda que este seja recuperável na escrita fiscal do adquirente (comprador). Isso porque está pacificado, tanto pelos atos normativos da Secretaria da Receita Federal como pelas jurisprudências administrativas e judiciais, que o adquirente paga o valor da mercadoria e não o valor do ICMS. Tanto isso é verdade que o valor do ICMS não é excluído na determinação da base de cálculo do faturamento, na apuração do PIS/Pasep e da COFINS.

A COSIT decidiu que o valor do ICMS, quando embutido no preço constante do documento fiscal (nota fiscal) de aquisição, integra o valor dos produtos adquiridos para fins de cálculo do crédito da COFINS. A seguir, confira a decisão da SRF:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 12 de 30 de Setembro de 2004
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: [...]
O ICMS, quando embutido no preço constante da nota fiscal de aquisição, integra o valor dos produtos adquiridos para fins de cálculo do crédito da Cofins.
(BRASIL, 2004)

Assim o ICMS integra o custo de aquisição dos bens e das mercadorias na base de cálculo dos créditos das contribuições, exceto quando cobrado pelo remetente na condição de substituto tributário.

O ICMS cobrado na substituição tributária pelo remetente (vendedor) na condição de substituto tributário, não compõe a base de cálculo dos créditos ao destinatário (comprador) na condição de substituído, porque sobre o ICMS ST cobrado do destinatário é excluído na determinação da base de cálculo do faturamento, na apuração do PIS/Pasep e da COFINS, do remetente, não havendo a incidência das contribuições.

4.2.2 Bens e Serviços Utilizados como Insumos

O inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação ao valor das aquisições, efetuadas no mercado interno,

de bens e de serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, com exceções previstas nas leis citadas:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

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 nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

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 nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
(BRASIL, 2003)

O novo regime de incidência não-cumulativo permite a tomada de crédito nas aquisições de insumos, todavia, o legislador não os define. A palavra insumos vai gerar muita controvérsia e muitos processos fiscais.

Como é sabido, é extremamente complexa a operação de indicar o significado das palavras utilizadas pela lei, que os vocábulos por eles utilizados sejam o menos ambíguos possíveis. Assim, cabe avaliar a definição de insumo.

Qual o significado da palavra insumo?

No dicionário Houaiss, “insumo” significa cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços. O dicionário Aurélio diz que “insumo” é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviços; “input”.

Insumos, de acordo com os dicionários, não são somente a matéria-prima, material de embalagem e os produtos intermediários que vão compor o produto, mas todos os fatores de produção, que se deve fornecer para que determinada atividade econômica se realize.

A expressão “insumos” é empregada por alguns economistas para traduzir a expressão “input”, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia,

trabalho, amortização de capital etc., empregados pelo empresário para produzir o “output”, ou o produto final (ALIOMAR BALEIRO, 1987, p. 237).

Distinção dos custos das despesas. Os custos são gastos relativos à bem o serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços e somente são reconhecíveis como tal no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Gastos que se destinam às fases de administração, esforço de vendas e financiamento são chamados de despesas (ELISEU MARTINS, 1985, p. 21-22), e assim, por serem incorridos, normalmente, após a fabricação ou a prestação dos serviços.

Como se verificam estes conceitos, os insumos são concebidos como fatores de produção, os quais, em combinação com o capital, a mão-de-obra e a tecnologia, representam exercício da atividade econômica de forma organizada, no conceito trazido pelo art. 966, do novo Código Civil (FÁBIO ULHOA COELHO, 2000, p.8).

Essas abordagens são úteis na busca da definição de um conceito de insumos, para fins de identificação dos valores a descontar créditos do PIS/Pasep e da COFINS, na sistemática não-cumulativa.

Com base nas citações acima, enquadram-se no conceito de insumos, todos os gastos aplicados ou consumidos diretamente ou indiretamente, na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços, inerentes ao desenvolvimento do objeto social da empresa.

Como verificar, no entanto, qual a definição dado à palavra “insumo” utilizado no regramento das contribuições sociais?

Para fins de definição dos créditos a serem descontados no regime jurídico da não-cumulatividade, editou a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) a Instrução Normativa 404/2004, por meio da qual estipulou a seguinte definição de insumo, como se vê no artigo 8º, parágrafo 4º, incisos I e II:

Art. 8º [...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.
- (BRASIL, 2004)

Pelo o que se depreende dos dispositivos infra-legais citados, a SRFB limita o significado de insumos das contribuições sociais. Assim sendo, determinou que os produtos ou serviços que integrem, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o produto ou serviço final, ou sejam integralmente consumidos no processo produtivo, dão direito a descontar créditos relativos ao PIS/Pasep e da COFINS.

Neste contexto, destaca-se o grande equívoco cometido pela Administração Pública, na definição de insumo imposta nessa Instrução Normativa, restringindo o entendimento do conceito apresentado nesta matéria. Se essa fosse a intenção do legislador ordinário, teria expressamente previsto tal determinação nos textos das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003.

Vale ressaltar, na Solução de Consulta nº 80/2008, 242/2008, e 174/2009, a SRFB concluiu que determinados valores despendidos com a aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são considerados insumos, desde que essas partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em produção e não estejam incluídas no ativo imobilizado e os serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo, para efeito de cálculo de créditos relativos ao PIS/Pasep e a COFINS não-cumulativa, e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

Nota-se que, dos dispêndios com partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou serviços de manutenção dessas máquinas e desses equipamentos, desde que não resulte aumento de vida útil superior a um ano, concerne à caracterização de despesa. Caso resulte aumento de vida útil superior a um ano, tais dispêndios devem ser capitalizados para servirem de base a depreciações futuras, por caracterizar imobilização de patrimônio.

Postura neste sentido acaba por criar sérios problemas no processo de interpretação do regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, na medida em que provoca, indevidamente, a limitação da implementação da não-cumulatividade nas contribuições sociais.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p. 17-52) o conceito de insumos é mais abrangente do que aquela adotada pela SRFB:

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

Exige que o conceito insumos seja tomado na acepção mais ampla, para designar todo e qualquer elemento, fator de produção utilizado para o desenvolvimento da atividade empresarial, de forma irrestrita ao contribuinte. Com isso, permite-se que a não-cumulatividade das contribuições sociais seja realmente eficaz.

Ainda integraram o custo de aquisições dos insumos – o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador e o ICMS, exceto quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário. Não integra o custo dos insumos o IPI incidente na aquisição, quando recuperável pelo comprador.

4.2.3 Energia Elétrica

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/02, e o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação a energia elétrica e energia térmica, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica:

Lei 10.637/02
Art. 3º [...]
IX– energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03
Art. 3º [...]
III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
(BRASIL, 2003)

Dispõe o art. 83º do Código Civil, que as energias que possuam valor econômico são consideradas bens móveis para os devidos feitos legais.

A energia elétrica é considerada uma mercadoria pela legislação do ICMS, incidido o referido imposto sobre sua distribuição, atendidas às demais condições estabelecidas nos regulamentos estaduais¹. Por conseguinte, de acordo com o regime não-cumulativo inerente a esse tributo, é também considerado um insumo, e os dispêndios incorridos com a energia elétrica consumida no processo industrial, ou empregada para integrar o produto objeto da atividade de industrialização ou de prestação de serviços, são objetos de crédito². Todavia, surge à necessidade do contribuinte possuir a comprovação em laudo técnico especificando a energia elétrica ou tenha um aparelho medidor de energia específico (para cada área), ambas consumida no estabelecimento industrial, exigência esta imposta, na grande maioria, pelas legislações estaduais, não se admitindo o crédito do ICMS consumida nas demais áreas da empresa. Portanto, a energia elétrica por si enquadra-se como insumo, sendo assim, já estaria contemplado no inciso II (visto na subdivisão 4.2.2 do capítulo 4) do rol de créditos conferidos ao contribuinte pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.637/03, tendo sido desnecessária sua indicação como item creditável sob o âmbito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

De qualquer forma sua inserção nas leis ordinárias das contribuições sociais, antes aludido, foi benéfica ao contribuinte na medida em que deixa claro e cristalino que dará direito a desconto do crédito de PIS/Pasep e da COFINS o valor dos custos e despesas, incorridas no mês, com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoas jurídica, ou seja, em todas as áreas da empresa, por exemplo, financeiro, comercial, sem indagar onde foram consumidas, não restringindo, portanto, apenas as áreas onde se localizam as instalações industriais.

Conforme a Solução de Consulta nº 95/2003 da SRF, diz que o valor total da energia elétrica consumida, incluindo-se o valor do ICMS, pode ser considerado crédito na apuração do PIS/Pasep não-cumulativo. Essa decisão é aplicável, também, para a COFINS não-cumulativo.

Alguns autores questionam a inclusão do ICMS na base de cálculo do crédito da energia elétrica. Assim, nos explica Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 770):

¹ Os artigos 425 e 426 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto Estadual nº. 45.490 de 30 de novembro de 2000), tratam da tributação de energia elétrica determinando o diferimento do imposto para o momento em que ocorrer sua entrega a consumidor desse Estado. A base de cálculo do imposto é o preço praticado na operação final de fornecimento de energia elétrica ao consumidor, e as alíquotas são determinadas em função do consumo mensal kWh.

² Sobre este assunto vide Decisão Normativa nº. 1/2001, da Coordenação da Administração Tributária, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

A energia elétrica, ainda que seja considerada mercadoria, é questionável a incidência de PIS e COFINS sobre o ICMS. A energia elétrica é diferente de outras mercadorias porque o ICMS não compõe o valor da mercadoria mas é cobrado a título de imposto.

Entretanto, a discussão ora explanada não contempla neste trabalho.

4.2.4 Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos

O inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação à aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa:

Lei 10.637/02
Art. 3º [...]
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03
Art. 3º [...]
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
(BRASIL, 2003)

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

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

Assim, fica permitido o crédito sobre o valor dos custos e/ou da despesa, incorridos no mês, com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica domiciliadas no País, utilizados nas atividades da empresa, sem indagar se foram utilizados na produção de bens ou serviços ou nas atividades administrativas.

Há algumas dúvidas nas expressões que compõem o enunciado do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, se na expressão “máquinas e equipamentos” estão

compreendidos automóveis e caminhões e na expressão “prédio” estão contemplado os terrenos.

No caso da expressão “máquinas e equipamentos” nos explicam Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 770):

[...]

No dicionário Houaiss máquina significa aparelho com mecanismo que transforma ou transmite energia ou movimento. Com isso, automóvel e caminhão não deixam de ser máquinas. As empresas utilizam automóveis das locadoras e as transportadoras de cargas pagam aluguéis de caminhões sem serem arrendamentos mercantis.

[...]

Continuando a explicação dos Autores:

No caso das empresas prestadoras de serviços, ainda que na expressão máquinas e equipamentos não estejam incluídos os automóveis, caminhões, ônibus ou tratores, os aluguéis pagos compõem a base de cálculo do crédito porque esses dispêndios são insumos na prestação de serviço.

Já no caso da expressão “prédio”, indicado no inciso IV ora analisado, é importante lembrar que na linguagem jurídica deve ser tomada em sentido amplo, significando, conforme De Plácido e Silva (2000, p. 379) “toda a porção de terra ou de solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele ou não construções (edificações).” Assim, podemos questionar que o direito de crédito não se restringe apenas ao aluguel das edificações ou outros bens imóveis aderidos ao solo, abrangendo também os terrenos onde se instalam os fatores de produção, o que poderá garantir mais itens de desconto das contribuições.

É vedado, a partir de 31.07.2004, o desconto de créditos relativos a aluguéis de imóveis que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (locatária), conforme dispõe o art. 31 da Lei nº10. 865/2004.

4.2.5 Contraprestações de Operações de Arrendamento Mercantil

O inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação ao valor das contraprestações de arrendamento mercantil, incorridos no mês, contratado junto a pessoas jurídicas domiciliadas no país, exceto quando estas forem optantes pelo Simples:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

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 das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

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 das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(BRASIL, 2003)

O desconto de crédito em relação à contraprestação de operações de arrendamento mercantil não se aplicava aos pagamentos efetuados a contribuintes que optavam pelo Simples Federal, Lei nº 9.317/1996, ora revogado. Entendemos que essa restrição aplica-se atualmente em relação ao Simples Nacional, com advento da Lei Complementar nº 123/2006, embora a mencionada atividade esteja impedida de optar pelo regime unificado, o que torna praticamente nula a exceção.

O contrato de arrendamento mercantil, na definição da Lei nº 6.099/1974, com a redação da Lei nº 7.132/1993, é caracterizado o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendador, e a pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatário, e que tem por objeto o arrendamento de bens adquiridos pelo arrendador, segundo especificações do arrendatário e para uso próprio desse. Como contrato típico, sua natureza é híbrida porque permite que o arrendatário, ao final do contrato, possa optar pela compra do bem arrendado, mediante o pagamento de um valor residual, estipulado pelo arrendador.

Pode ser notado que o legislador, para a concessão do crédito sobre as despesas aludidas, não faz distinção quanto ao tipo de contratos de arrendamento mercantil contratados, se operacional ou financeiro, na forma da Resolução nº 2.309/1996, do Conselho Monetário Nacional³, donde se conclui que qualquer tipo contrato assegurará ao arrendatário o direito aos créditos do PIS/Pasep e da COFINS, respectivos.

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

³ Conforme artigos 5º e 6º da Resolução nº 2.309/1996, do Conselho Monetário Nacional.

É vedado, a partir de 31.07.2004, o desconto de créditos relativos a contraprestações de operações de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

4.2.6 Máquinas, Equipamentos e outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado

Estes foram os itens de desconto de créditos que mais alterações sofreram desde a instituição do regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS.

Para um melhor entendimento e compreensão deste item, há a necessidade de uma subdivisão em três pontos vista, sobre bens do ativo imobilizado: a) com base nos encargos de depreciação; e b) com base no valor de aquisição, por fim, o que dispõe a legislação em ambas as hipóteses de incidência.

O inciso VI do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação ao valor dos encargos de depreciações incorridos no mês, relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no mercado interno ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, destinados à locação a terceiros ou utilização na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

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.

(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

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;

(BRASIL, 2003)

4.2.6.1 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com Base nos Encargos de Depreciação)

No início, como dispõe o inciso III, § 1º, do art. 3º de ambas as Leis, a base de cálculo dos créditos eram apenas os valores das suas respectivas depreciações. A saber, os bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, poderão ser computados, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, em função do prazo de vida útil do bem, com dedutível para fins de apuração do imposto sobre a renda⁴. A quota de depreciação, a ser registrada, será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, fixada em face do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. Para atender as exigências fiscais, prevalece à aplicação da taxa de depreciação fixada pela SRF em função do prazo de vida útil do bem ou a quota efetivamente adequada às condições de depreciações de seus bens, desde que faça aprova dessa adequação, ao fisco, quando adotar taxa diferente.

Os encargos de depreciação devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas, observadas todas as demais regras fiscais aplicáveis no âmbito da legislação do imposto de renda.

Por meio da IN nº 457, de 18-10-2004, que disciplinou a facultatividade da utilização de coeficientes de aceleração da depreciação em função dos turnos de trabalho, um turno de oito horas 1,0 – dois turnos de oito horas 1,5 e – três turnos de oito horas 2,0. Nas palavras de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 771):

No caso de operação diária em dois ou três turnos de oito horas, a Instrução permite calcular o valor do crédito a ser utilizado pela multiplicação da taxa normal de depreciação fixada para cada bem, respectivamente, por 1,5 e 2,0 na forma do art. 312 do RIR/99.

Os créditos calculados sobre encargos de depreciação relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados à locação a

⁴ Arts. 305 e 307, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99 – RIR/99)

terceiros, somente poderão ser utilizados a partir de 1º de dezembro de 2005 (alínea “c”, inciso III do art. 132 da Lei nº 11.196, de 2005).

É vedada a utilização de créditos calculados sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e não geram créditos os encargos de depreciação de bens adquiridos até 30 de abril de 2004.

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

4.2.6.2 Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com Base no Valor de Aquisição)

Na hipótese de a pessoa jurídica, sujeita ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições sociais, optar pela recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, deverão observar as legislação que serão aluídas.

Com a promulgação da Lei nº 10.865/2003, que introduziu o §14, no inciso I, do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, o legislador ordinário, reconhecendo o efeito maléfico do crédito calculado pelo tempo da depreciação contábil, na forma da subdivisão 4.2.6.1, conferiu ao contribuinte do PIS/Pasep e da COFINS, no regime ora tratado, a opção de descontar créditos das contribuições sobre o valor de aquisições do bens, prevendo a recuperação do dispêndio desses tributos em 4 (quatro) anos, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês. Vejamos o dispositivo aludido:

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(BRASIL, 2003)

O contribuinte, opcionalmente, poderá calcular o crédito, no prazo de 1 (um) ano, à razão de 1/12 (um doze avos) ao mês, do valor de aquisição dos vasilhames de vidro

retornáveis, classificados no código 7010.90.21 da TIPI, destinados ao envasamento de refrigerantes ou cervejas classificados nos códigos 22.02 e 22.03 da TIPI, conforme prevê o §16, inciso I, do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03.

Os valores de aquisições de bens, prevista na forma dos §§ 14 e 16, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (mencionado acima), devem referir-se apenas a máquinas e outros bens do ativo imobilizado, novos, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

A Lei nº 11.051, de 2004, em seu art. 2º, permitiu que sobre o valor de aquisições dos bens, em relação máquinas, instrumentos e equipamentos, novos, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, relacionados nos Decretos nºs 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e adquiridos para utilização no processo industrial do contribuinte, o desconto do crédito poderá ser realizado em 2 (dois) anos, à razão de 1/24 (um vinte e quatro avos) ao mês.

Outra alteração da legislação foi promovida por meio da Lei nº 11.529, de 22.10.2007, foi estabelecido que os créditos do PIS/PASEP e da COFINS poderão ser descontados, de forma imediata, em seu montante integral, a partir do mês de aquisição, na hipótese de referirem-se a bens de capital destinados à produção ou à fabricação dos produtos, classificados na TIPI nos códigos 0801.3, 42.02, 50.04 a 50.07, 51.05 a 51.13, 52.03 a 52.12, 53.06 a 53.11; nos Capítulos 54 a 64; nos códigos 84.29, 84.32, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06; e nos códigos 94.01 e 94.03; e os relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. Aplica-se somente a bens de capital, novos, adquiridos a partir de 23 de outubro de 2007.

A última novidade foi introduzida pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que poderão optar pelo desconto, do custo de aquisição do bem, no prazo de 1 (um) ano, à razão de 1/12 (um doze avos) ao mês, dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos, novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008, destinados à produção de bens e serviços.

4.2.6.3 Peculiaridades em Ambas (com Base nos Encargos de Depreciação e Valor de Aquisição)

Nota-se que de todas as metodologias de cálculo de créditos admitidos em lei, a opção pelo crédito com base nos encargos de depreciação é menos favorável para o contribuinte, regra geral, os bens que compõem o ativo imobilizado levam anos para serem depreciados, em virtude de seu prazo de vida útil, tornando também mais demorada a recuperação do PIS/Pasep e da COFINS pagos integralmente por ocasião da aquisição do bens. Nas demais modalidades, as contribuições serão recuperadas em um, dois ou quatro anos, ou de forma imediata, o que resulta menor prejuízo para o contribuinte, em se tratando de fluxo de caixa.

Outras modificações foram sendo introduzidas restritivas ao direito de crédito do PIS/Pasep e COFINS sobre as aquisições de bens do ativo imobilizado. Na redação original do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002⁵, eram permitido o crédito de PIS/Pasep sobre aquisição de todas as máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado da empresa. Após a edição da Lei nº 10.833/2003, o referido crédito restringiu-se aos bens destinados à utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A nova redação impede que as empresas meramente comerciais computem na base de cálculo do crédito os encargos com depreciação de quaisquer bens imóveis, inclusive veículos. Observe a Solução de Consulta nº 136/2008, proferida pela SRF:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 136 de 13 de Outubro de 2008
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Não há permissivo legal para as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial apurarem créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado para os fins previstos no art. 3o, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista não se utilizarem tais bens para locação a terceiros, nem para prestação de serviços ou para produção de bens destinados à venda.
(BRASIL, 2008)

⁵ A redação anterior: “VI – máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado.”

A lei veio dispor expressamente que o direito ao crédito não se aplica sobre a depreciação e depreciação acelerada, de valores decorrentes de reavaliação de bens do ativo imobilizado, por exemplo, de máquinas, equipamentos e edificações

Apesar de serem admissíveis os custos e despesas decorrentes de depreciação de bens adquiridos usados, para fins de apuração do imposto sobre renda, tendo em vista o maior dos prazos, metade da vida útil ou restante da vida útil⁶, não geram direito a crédito as aquisições de máquinas e equipamentos usados, para apuração das contribuições sociais.

Esse emaranhado de normas regentes dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS, sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado, impõe ao contribuinte um custo adicional de tecnologia e de pessoal para o controle e manutenção de sistema de contabilização de ativos, de forma individualizada, a fim de controlar e segregar⁷:

a) todos os bens do ativo imobilizado cuja aquisição conferiu crédito até 30 de abril de 2004;

b) os bens adquiridos e destinados exclusivamente à produção de bens e à prestação de serviços;

c) os bens em que o crédito é calculado sobre o valor do encargo de depreciação;

d) os bens em que se optou pela tomada de créditos em 48 meses sobre o valor de aquisição;

e) os bens listados em Decreto Federal em relação aos quais se admite o crédito do PIS/Pasep e de COFINS em 24 meses sobre o valor de aquisição; e

f) os bens de capital, que darão direito a crédito imediato em face do tipo de bem do ativo imobilizado adquirido.

4.2.7 Edificações e Benfeitorias em Imóveis Próprios ou de Terceiros

O inciso VII do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação ao valor dos encargos incorridos no mês, de depreciações referentes a edificações e benfeitorias em imóveis próprios e amortizações referentes a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, utilizados nas atividades da empresa:

⁶ Art. 311, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99 – RIR/99)

⁷ Art. 9, da Instrução Normativa nº 457/2004, da Secretaria da Receita Federal

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
(BRASIL, 2003)

Em casos de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, cujo contrato estabeleça período definido de utilização do imóvel, não há o que se falar em depreciação. Neste caso devem ser aplicadas as regras de amortização.

O valor dos encargos de amortização referentes a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês, determinados mediante a aplicação da taxa de amortização em função do número de anos restantes do contrato de aluguel. No cálculo dos encargos de amortização deve ser observado, no que couber, o disposto no art. 58 da Lei nº 4.506, de 1964.

O valor pago a pessoas jurídicas domiciliadas no país, referente a edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios, incorridos no mês, utilizados nas atividades da empresa, integra o valor do imóvel para efeito de cálculo dos créditos decorrentes de encargos de depreciação. Os referidos encargos deverão ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em função do prazo de vida útil do bem.

Segundo Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 772): “A base de cálculo do crédito será a depreciação e amortização da quase totalidade dos imóveis, sejam eles utilizados na produção industrial, comercial ou na prestação de serviços, inclusive os utilizados pelo setor administrativo ou lazer dos funcionários”.

É importante destacar a modificação promovida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que permitiu às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, com base no valor de construção, optar pelo desconto, no prazo de 2 (dois) anos, à razão de 1/24 (um vinte e quatro avos) ao mês, dos créditos relativos ao PIS/Pasep e COFINS, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção destinados à venda ou na prestação de serviços. Aplica-se somente a gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações

novas ou na construção de edificações (neste caso, o direito ao desconto do crédito aplicar-se-á somente a partir da data de conclusão da obra).

O prazo de vida útil das edificações, para fins de depreciação, fixado pela SRF é de 25 anos (IN nº 162/98, anexo II). Dessa forma, o presente benefício reduzirá esse prazo, para fins de apuração dos créditos, a 2 (dois) anos.

Vale ressaltar, que a depreciação ou amortização do custo correspondente a mão-de-obra paga a pessoa física não compõe a base de cálculo do crédito, por força do inciso I, § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03. Com isso, apuração do crédito de mão-de-obra torna-se quase impossível, a menos que o serviço seja executado por pessoa jurídica. Também não integram a base de cálculo dos créditos os custos que não sofrem a incidência das contribuições quando de suas aquisições, com dispõe do inciso II, § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03 e o valor de terrenos.

4.2.8 Bens Recebidos em Devolução

O inciso VIII do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação ao valor das devoluções de vendas cuja receita tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tenha sido tributada na sistemática da não-cumulatividade, definida em lei:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

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

(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

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

(BRASIL, 2003)

A lei estabeleceu que, em vez de estornar a respectiva receita obtida com o desfazimento do negócio jurídico, o contribuinte tomará crédito correspondente ao valor do bem devolvido para utilização posteriormente na forma da lei. O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas atinentes ao regime não-cumulativo, incidentes na venda

sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês, na composição da base de cálculo do crédito.

Por outro lado, os créditos dos bens recebidos em devoluções, poderão ser utilizados como dispõe a Solução de Consulta nº 11/2002, proferida pela SRF. Neste sentido, ensinam-nos Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (2006, p. 792):

A COSIT decidiu através da Solução de Consulta nº 11 (DOU de 21-06-02) que o valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência de PIS e COFINS, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência de PIS e COFINS, poderá ser excluída na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes.

Por essa razão o valor da devolução não irá compor a base de cálculo do crédito.

4.2.9 Armazenagem de Mercadorias e Frete

O inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação aos valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor do frete pago a terceiro na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria e na prestação de serviço, incorridos no mês, quando o ônus for suportado pelo vendedor:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
(BRASIL, 2003)

Até a promulgação e vigência da Lei nº 10.833/2003, em 1º de fevereiro de 2004, em relação ao PIS/Pasep, não havia previsão legal para constituir-se na base de cálculo dos créditos dos custos e despesas com armazenagem e frete.

Embora os incisos ora analisados refiram-se ao valor do frete suportado pelo vendedor, a SRF, admite, ainda, o crédito de PIS/Pasep e da COFINS quando o ônus seja suportado pelo comprador, nos casos de aquisições insumos na fabricação de produtos destinados à venda, mercadorias destinadas à revenda e insumos utilizados na prestação de serviço. Confira as decisões a seguir:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 449 de 16 de Novembro de 2006
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O frete pago a pessoa jurídica na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada. [...]
(BRASIL, 2006)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 27 de Fevereiro de 2007
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: FRETE NA AQUISIÇÃO. Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos descontados das contribuições devidas. [...]
(BRASIL, 2007)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 269 de 05 de Outubro de 2004
ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO. O frete pago pelo adquirente a pessoa jurídica, na aquisição de insumos a serem utilizados na prestação de serviços, pode ser considerado na apuração do crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo.
(BRASIL, 2004)

As soluções de consultas, ora mencionadas, são passíveis de creditamento, como um dispêndio, tanto para a contribuição ao PIS/Pasep, quanto para a COFINS.

O ADI SRF nº 2/2005, esclareceu que os valores dos gastos com seguros, nas operações de vendas de produtos ou mercadorias, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, por falta de previsão legal, não geram direito a crédito a ser descontado dos valores do PIS/Pasep e da COFINS devidos pela vendedora.

É inadmissível, ainda, a impossibilidade de desconto de crédito em relação ao frete pago a terceiro decorrente do transporte realizado entre matriz e filiais da empresa ou entre estas, de mercadorias (produtos acabados), uma vez que nada há na lei que elida tal direito. Ocorre que as autoridades fiscais também se manifestaram neste caso, entendendo que a despesas com frete não integra o conceito de insumos e por não caracterizar a operação de venda a ser realizada posteriormente, portanto, as despesas pagas a esse título para a realização de transferência de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito, inclusive já foi publicada, no Diário Oficial da União de 5 de outubro de 2007, Solução de Divergência nº 11/2007, sob o posicionamento do Fisco sobre o tema:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 11 de 05 de Outubro de 2007
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.
(BRASIL, 2007)

Tal restrição é totalmente improcedente, pois, como vimos antes, todos os custos e despesas inerentes para o desenvolvimento do objeto social da empresa e conseqüentemente o auferimento da receita a ser tributada, deve ser objeto de crédito das contribuições. No caso ora tratado de armazenagem e frete, a lei ordinária foi expressa ao permitir tal direito, sem quaisquer restrições, sendo totalmente improcedentes as restrições administrativas impostas ao contribuinte, como querem fazer crer as autoridades fiscais.

4.2.10 Prestação de Serviços de Limpeza, Conservação e Manutenção

A novel hipótese implantada na sistemática não-cumulatividade das contribuições sociais, que geram direito ao crédito.

O inciso X do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, prevê o cálculo do crédito de PIS/Pasep e da COFINS em relação o valor do custo e/ou despesa, incorridas no mês, com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção:

Lei 10.637/02

Art. 3º [...]

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
(BRASIL, 2003)

Foi introduzido na legislação ordinário pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009, com efeitos a partir de 09 de janeiro de 2009, em nosso ordenamento pátrio, introduzindo no texto legal os esclarecimentos sobre o que são os insumos para o setor. Esses esclarecimentos abordam que para os serviços de limpeza, conservação e manutenção são considerados insumos o vale-transporte, o vale-refeição ou vale-alimentação, e o fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, até então, restringidos por Ato Declaratório Interpretativo nº 4/2007, proferido pela SRFB, os direitos das empresas, por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

O direito ao crédito, exclusivamente, de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. As demais pessoas jurídicas não poderão descontar créditos em relação a tais custos e despesas elencadas.

4.3 Vedações ao Direito ao Crédito

A legislação não conferiu ao contribuinte ampla liberdade para se creditar de todo e qualquer valor de bens e serviços ou custos e despesas, inerentes a continuidade de suas atividades.

Além de prever as hipóteses que dão direito ao crédito no regime de incidência não-cumulativo das contribuições sociais, as Leis n^os 10.637/02, e 10.833/03, trouxeram algumas limitações expressas, não permitindo que os créditos sejam tomados nos custos e/ou despesas elencadas.

4.3.1 Vedações Previstas nos Parágrafos 2^o dos Artigos 3^o

Nos parágrafos 2^o dos artigos 3^o das Leis n^os 10.637/02, e 10.833/03, encontram-se duas vedações impostas, pelo legislador ordinário, ao direito de crédito, são elas: custos/despesas com mão-de-obra pagas a pessoa física e custos/despesas com aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, sendo no último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição:

Lei 10.637/02

Art. 3^o [...]

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3^o [...]

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(BRASIL, 2003)

Fica claro na redação dos incisos I, §§ 2^o, arts. 3^o das Leis n^os 10.637/02, e 10.833/03, que os custos/despesas com mão-de-obra paga a pessoa física, empregado ou não,

não dará direito ao crédito das contribuições sociais. Todavia, caso a pessoa jurídica, em vez de manter empregados, contratar mão-de-obra terceirizada, a chamada terceirização, e observadas às demais disposições da legislação aplicável, o direito ao crédito será admissível.

No caso dos incisos II, §§ 2º, arts. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, na aquisição de bens ou serviços isentos, quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços tributados, permitem o desconto normal de créditos das duas contribuições. Confira a decisão da SRF, a seguir:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 325 de 28 de Dezembro de 2005
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, pode ser considerados como insumos os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição e outros bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de veículos, máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Ressalvam-se desse direito os bens e serviços que não estejam sujeitos ao pagamento da respectiva contribuição, inclusive nos casos de isenção, sendo que, nesta hipótese, apenas não haverá direito ao crédito quando os bens ou serviços isentos forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isenção ou não-incidência daquela contribuição.
(BRASIL, 2005)

4.4 Regras do Direito ao Crédito

Os parágrafos 3º dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, contém o direito ao crédito dos contribuintes das contribuições sociais, que os restringem o direito ao crédito, exclusivamente, em relação aos bens e serviços e aos custos e despesas decorrentes de operações realizadas com pessoas jurídicas domiciliadas no País:

Lei 10.637/02
Art. 3º [...]
§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:
I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.
(BRASIL, 2002)

Lei 10.833/03

Art. 3º [...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(BRASIL, 2003)

Alerta-se, que a MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida com modificações na Lei nº 10.865, de 2004, instituiu a contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, denominados, respectivamente, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep - Importação) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS - Importação). Assim, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa, poderão descontar créditos, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento do PIS/Pasep - Importação e a COFINS - Importação, na forma da Lei nº 10.865/2004, e suas alterações posteriores.

Destaca-se, ainda, que em relação às contribuições incidentes na importação, é possível descontar créditos, inclusive dos serviços efetuados por pessoas físicas, desde que haja incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, ou seja, o direito ao crédito aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

Maiores esclarecimentos sobre o tema PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, não será apreciado neste trabalho.

O valor do crédito do PIS/Pasep e da COFINS calculado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/02, e 10.833/03, poderá ser descontado do valor das contribuições devido no mês, como salientamos. Os §§ 4º de ambas as Leis, prevê que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser descontado nos meses subsequentes, com observância do prazo prescricional de cinco anos contados da data em que forem utilizados, pelo valor original, assim, não terão atualização monetária e incidência de juros sobre o referido crédito.

4.4.1 Bens Furtados, Roubados, Inutilizados, Deteriorados ou Destruídos - Estorno de Créditos

Em decorrência da inserção do § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004, deverá ser estornado o crédito do PIS/Pasep e da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Quando o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, dispõe que a pessoa jurídica poderá calcular crédito em relação a bens adquiridos para revenda e com os materiais adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, a condição é que o bem gere receita de venda. Se o bem foi posteriormente devolvido ou consumido, o crédito terá que ser estornado porque a condição da revenda ou industrialização não foi cumprida.

4.5 Créditos Oriundos de Pessoa Jurídica Optante pelo Simples Nacional

Com a promulgação do art. 23º da Lei Complementar nº 123/2006, que prevê que a pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Diante de tal vedação, ficou a dúvida se poderia haver desconto de créditos do PIS/Pasep e da COFINS em relação às aquisições de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, haja vista que tais contribuições estão elencadas no rol de tributos e contribuições inseridos no regime unificado (Simples Nacional).

A Receita Federal do Brasil (RFB), por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 15/2007, reconheceu o direito de as empresas, tributadas com base no lucro real, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, usarem créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para o COFINS obtidos nas aquisições de bens e serviços fornecidos por empresas optantes pelo Simples Nacional.

Portanto, as empresas submetidas ao regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS que compram mercadorias, produtos e serviços de pessoas jurídicas, na forma da legislação de regência, podem descontar créditos oriundos das negociações, mesmo tendo como fornecedoras empresas optantes pelo Simples Nacional. Com isso, o governo reconheceu que não existe transferência de créditos de contribuições, na forma como preceitua o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006.

Até a publicação do ato, a interpretação de grande parte dos especialistas era de que esses créditos estariam vedados e este também era o entendimento dos empresários. Por esta razão, muitos compradores perderam o interesse por produtos das empresas optantes pelo Simples Nacional e acabaram trocando de fornecedores. Em outras situações, clientes de micro e pequenas exigiram descontos nas vendas, proporcionais aos créditos "perdidos", para a manutenção de seus contratos. Em alguns casos, algumas empresas optantes pelo Simples Nacional chegaram a demitir para ter condições de manter-se no sistema ou simplesmente mudaram para o regime de lucro presumido.

Portanto, neste caso, o Fisco pacificou a questão de forma favorável ao contribuinte de ambos os regimes.

Resumidamente, as bases de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS, segundo os textos mencionados anteriormente, são:

Tabela 2 - Da base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS

Instrumento Legal	Base de Cálculo dos Créditos	
	PIS/Pasep	COFINS
Lei nº 10.637/2002, art. 3º	<p>Apuração dos créditos mensal, assim considerado:</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Bens para Revenda (+) Bens e Serviços Utilizados como Insumos (+) Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica (+) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (+) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas (+) Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda (+) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil (+) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação e no Valor de Aquisição ou de Construção) (+) Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias (+) Devolução de Vendas <p>(+) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por P.J. que explore as atividades de prestação de serv. de limpeza, conservação e manutenção</p> <p>= base de cálculo dos créditos</p> <p>Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%</p>	
Lei 10.833/2003, art. 3º		<p>Apuração dos créditos mensal, assim considerado:</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Bens para Revenda (+) Bens e Serviços Utilizados como Insumos (+) Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica (+) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (+) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas (+) Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda (+) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil (+) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação e no Valor de Aquisição ou de Construção) (+) Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias (+) Devolução de Vendas <p>(+) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por P.J. que explore as atividades de prestação de serv. de limpeza, conservação e manutenção</p> <p>= base de cálculo dos créditos</p> <p>Créditos a Descontar à Alíquota de 7,6%</p>

Fonte: Tabela elaborada pelos próprios autores

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Até 2002, o PIS/Pasep e a COFINS, incidentes sobre o faturamento das empresas de direito privado, eram apurados somente na sistemática cumulativa, sendo vedado o direito ao desconto de quaisquer créditos.

Este cenário foi alterado com o advento da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30.12.2002, que introduziu a sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep. A não-cumulatividade da COFINS veio em seguida, por meio da Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003, convertida na Lei 10.833, de 29.12.2003

Dessa forma, a partir de dezembro de 2002, em relação ao PIS/Pasep, e fevereiro de 2004, em relação à COFINS, passamos a conviver com dois regimes de incidência das contribuições sociais: o cumulativo e o não-cumulativo.

A nova sistemática de cálculo, todavia, ignorando o princípio da não-cumulatividade, preferiu listar os créditos passíveis de dedução das contribuições. Dessa forma, a cada apuração, o contribuinte deverá analisar quais créditos poderá utilizar para deduzir do montante devido das contribuições. Essa técnica, além de majorar a tributação em relação a determinados setores, dificultou enormemente a assimilação do conteúdo do novo sistema, haja vista o grande emaranhado de atos legais e normativos.

Diante de todo o exposto dessa revisão bibliográfica, conclui-se que, a não-cumulatividade caracteriza-se como um princípio constitucional, cuja competência está contida na Carta Magna.

Como um princípio, seu significado é um só, corresponde ao abatimento, compensação, dedução do tributo ou contribuição incidente na operação anterior com o tributo ou contribuição devida na operação seguinte.

A convivência entre os regimes de incidência e de apuração ao PIS/Pasep e a COFINS exige esforço na interpretação da sistemática. Os inúmeros textos legislativos que versam sobre o PIS/Pasep e a COFINS, conclui-se que a sujeição a sistemática demandará uma análise mais completa e adequada que leve em conta que a origem da não-cumulatividade é econômica, e não jurídica.

Muitas vezes, por interpretação incorreta das normas, empresas deixam de aproveitar alguns créditos nas apurações, pois, a interpretação das leis não é uma tarefa simples, exige muito estudo da legislação, doutrina, posicionamento da Receita Federal e da Jurisprudência.

Do mesmo modo, também são complexas a forma de apuração e as formalidades das declarações perante a Receita Federal, muitas empresas sofrem autuações por terem realizado procedimentos incorretos.

O diploma legal da PIS/Pasep e da COFINS é constantemente alterada para atender determinado setor ou atividade, fato que torna a legislação cada vez mais complexa.

As freqüentes alterações na legislação tributária das presentes contribuições, que a tornam cada vez mais complexa e instável, ressaltam a necessidade de rigoroso planejamento da gestão dos tributos.

Também aumentam a complexidade das exações desses tributos, as inúmeras restrições impostas em relação ao direito de crédito dessas contribuições, como, por exemplo, a) o conceito de insumo adotado pela SRFB; e b) o crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação ou amortização e no valor de aquisição ou construção.

Não são desprovidas, portanto, as inúmeras críticas que vêm recebendo a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, desde a sua instituição em nosso ordenamento jurídico pátrio.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica: Um guia para a iniciação científica**. 2. ed. Ampliada. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 10 set. 2009.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/RIR/Livro2.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2009.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2009.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CONTRIBUIÇÃO para o PIS/Pasep e Cofins Coletânea da Legislação. Secretaria da Receita Federal do Brasil, Brasil, 30 abr. 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Coletanea/ColetaneaPISCofins.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2008.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2009. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Contribui%C3%A7%C3%A3o_Social_sobre_o_Lucro_L%C3%ADquido>. Acesso: 07 out. 2009.

DELGADO, José Augusto. **COFINS: Estrutura. Aspectos Controvertidos Contemporâneos. Legislação. Doutrina**. IN: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O.C. (coord.). PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, p.92 – 134. 2005.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. **A Não-Cumulatividade da COFINS**. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O.C. (coord.). PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, p. 361- 381. 2005.

FISCHER, Octavio Campos. **PIS-COFINS, Não Cumulatividade e a Emenda Constitucional nº 42/03**. IN: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O.C. (coord.). PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, p. 176 – 198. 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretações e Prática**. 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA – Empresas Tributadas Pelo Lucro Real. INFORMARE, São Paulo, bol. nº 41. Disponível em: <http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2008/imposto/incidencia_ nao_cumulativa_41_2008.html>. Acesso em: 01 out. 2009.

INSUMO. In: FRANCO, Francisco M. de M.; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Sales. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2001. p. 1.629.

INSUMO. In: FERREIRA, Aurélio B. de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 954.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não Cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V.. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e Tributos Conexos (CSLL-PIS-COFINS)**. 13. ed. São Paulo: Editora Frase, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Aspectos Relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS**. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.); MAGALHAES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. Aspectos Jurídicos da Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. 2008. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=7065>. Acesso em: 07 ago. 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Apontamentos sobre a sistemática de Apuração Monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS**. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O.C. (coord.). **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, p. 383-393. 2005.

PETRY, Rodrigo Caramori. **A seguridade social e seu financiamento: contribuições sociais e impostos vinculados**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo: n. 86, p. 229-233, 2009.

PIS/Pasep e COFINS – Regime Cumulativo. FISCOsoft, São Paulo, 01 jul. 2009. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=5&page=pesquisa_new/pesquisa1.php?escopo=11&a=1>. Acesso em: 07 ago. 2009.

PIS/Pasep e COFINS – Regime Não-Cumulativo. FISCOsoft, São Paulo, 14 set. 2009. Disponível em:<http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=5&page=pesquisa_new/pesquisa1.php?escopo=11&a=1>. Acesso em: 18 set. 2009.

PRÉDIO. In: SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 379.

SÃO PAULO. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000 (Regulamento do ICMS – RICMS/00). Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 1 dez. 2000. Disponível em:<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 07 ago. 2009.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **A Inconstitucionalidade da COFINS: Ofensa à Isonomia**. PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, p.395 – 409. 2005.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática. 2008. 152 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em:<http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6577>. Acesso em: 07 ago. 2009.