

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**A INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS  
CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS NO REGIME  
DA NÃO CUMULATIVIDADE**

**Tânia Mara de Souza**

**Belo Horizonte  
2010**

Tânia Mara de Souza

**A INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS  
CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS NO REGIME  
DA NÃO CUMULATIVIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Belo Horizonte

2010

Tânia Mara de Souza

**A incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não cumulatividade**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Belo Horizonte, 2010.

Comissão Julgadora

---

---

---

*A meus pais, Waldomiro e Elza, pelo incentivo e carinho e meus irmãos Walter, Sandra e Andreia, que sempre me apoiaram.*

## **AGRADECIMENTOS**

Aos professores do IBET que me mostraram um pouco mais da dimensão do Direito Tributário, principalmente à professora Alessandra Machado que me mostrou o caminho para o IBET.

A todos que, de alguma forma, me apoiaram e contribuíram para este trabalho.

*“A auto-satisfação é inimiga do estudo. Se queremos realmente aprender alguma coisa, devemos começar por libertar-nos disso. Em relação a nós próprios devemos ser insaciáveis na aprendizagem e em relação aos outros, insaciáveis no ensino”.*

(Mao-Tse-Tung)

## RESUMO

O tema analisado nesta monografia é à questão da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não cumulatividade. Sendo que o objetivo geral deste trabalho é demonstrar que os créditos do PIS/PASEP e da COFINS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não só pelo fato do § 10 do art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 determinar que “*o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição*”, mas também, pelo fato de tais créditos não influenciarem na determinação da base de cálculo desses tributos. Para se alcançar tal objetivo foi preciso analisar o que dispõe a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as Leis Ordinárias nº. 10.637/2002 e 10.833/2003 e mais, doutrina, artigos de revistas tributárias e da Internet no que tange ao assunto, além de jurisprudências. O resultado a que se chegou foi que esta discussão deve levar em consideração dois aspectos: a interpretação do § 10, art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 e a forma de contabilização das contribuições. Primeiro, a melhor interpretação para o citado dispositivo é a que diz que “*a contrapartida dos créditos apurados não compõem a base de cálculo de incidência do PIS e da COFINS*”, ou seja, ao se apurar o crédito, admitido na legislação, não se deve, contabilmente, registrá-los em conta de receita, pois caso contrário poder-se-ia tributá-los indevidamente pelo PIS/PASEP e COFINS. E ainda, reflexamente, pelo IRPJ e pela CSLL, pois, estando na escrita contábil, como receita, automaticamente, comporia o lucro contábil da empresa e, conseqüentemente, o lucro real, sofrendo assim, uma incidência indevida desses tributos. Segundo, a forma de contabilização de tais créditos em nada influi na incidência do IRPJ e da CSLL, pois nas três formas (como Ativo fiscal e redutor do custo, PIS/PASEP e COFINS pelo líquido e como receita) de registro contábil dos créditos dessas contribuições, o resultado apresentado é o mesmo. Assim, caso haja a exclusão dos créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL estar-se-ia excluindo indevidamente e, conseqüentemente, deixando de recolher aos cofres públicos uma parte de tais tributos. Assim, os créditos não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo cediço que tais créditos não coadunam com o conceito constitucional de renda, por não gerarem acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica. Além do que, esses créditos também não são custos e nem despesas da empresa, portanto, não há que se falar em exclusão da base de cálculo, simplesmente por que não a compõem. Em fim, o propósito da sistemática dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS é apenas para dar efetividade ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade dessas contribuições, que visa incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os contribuintes do efeito “*cascata*” que estes estavam sujeitos pelo regime da cumulatividade.

Palavras Chaves: IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica; CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público; COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social; Princípio Constitucional da Não Cumulatividade.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC – Acórdão

ADI – Ato Declaratório Interpretativo

Ampl. - Ampliada

Art. – Artigo

Atual. - Atualizada

Cf. - Conforme

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Coor. – Coordenação

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

Des. – Desembargador

D.E. – Diário Eletrônico

EC – Emenda Constitucional

ed. - Edição

Ed. - Editora

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IN SRF – Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

I.T – Interpretação Técnica

MP – Medida Provisória

nº. - Número

OBS - observação

Org. - Organização

p. - página

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PR – Paraná

Rel. – Relator

RESP – Recurso Especial

Rev. - Revisada

R\$ - Reais

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária

RS – Rio Grande do Sul

S/ - Sobre

Sem. - Semana

SIMPLES – Sistema Integrado de pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF – Secretaria da Receita Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

T - Turma

TIPI – Tabela de Incidência do IPI

TRF – Tribunal Regional Federal

V. - Volume

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2. DO IMPOSTO S/ A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>12</b>
2.1 Introdução .....	122
2.2 Legislação .....	12
2.3 Da Regra-Matriz de Incidência Tributária - RMIT.....	13
2.3.1 <i>Conceito e elementos</i> .....	13
2.3.2 <i>A RMIT do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza</i> .....	183
<b>3. DO PIS/PASEP E DA COFINS.....</b>	<b>18</b>
3.1 Introdução .....	18
3.2 Evolução legislativa .....	18
3.3 A RMIT do PIS/PASEP e da COFINS .....	20
<b>4. DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE .....</b>	<b>22</b>
4.1 Introdução .....	22
4.2 Não Cumulatividade – Princípio ou Regra .....	23
4.3 O Princípio da Não Cumulatividade nas Constituições Brasileiras .....	25
4.4 O Princípio da Não Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS .....	26
<b>5. OS CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS E SUA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>28</b>
5.1 Créditos admitidos pela legislação .....	28
5.2 Créditos do PIS/PASEP e da COFINS e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL ....	30
5.2.1 <i>A interpretação da doutrina</i> .....	30
5.2.2 <i>A interpretação do Fisco</i> .....	32
5.2.3 <i>A interpretação jurisprudencial</i> .....	33
<b>6. CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>40</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O tema que se pretende analisar neste trabalho é a questão da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre os créditos do Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS no regime da não cumulatividade. Esta discussão se torna importante uma vez que esse assunto é polêmico e atual, devido ao recente julgamento do RESP 1118274/PR<sup>1</sup> pela 2ª turma do STJ – Superior Tribunal de Justiça o qual se decidiu que os créditos do PIS/PASEP e da COFINS não devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, o primeiro passo para essa análise é se perguntar: Os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL? Se Compõem, eles devem ser excluídos?

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar que os créditos do PIS/PASEP e da COFINS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não só pelo fato do § 10 do art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 determinar que “*o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição*”, mas também, pelo fato de tais créditos não influenciarem na determinação da base de cálculo desses tributos.

Para tanto, se faz necessário entender alguns conceitos, tais como: o que é o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a não cumulatividade, a sistemática dos créditos. No entanto, é importante dizer que não existe nenhuma pretensão de esgotar o assunto, quão extensa e complexa é a regulamentação de tais tributos. Assim, neste trabalho se analisará os principais aspectos atinentes ao IRPJ e a CSLL no regime de apuração do lucro real e os do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não cumulatividade. Com isso, esperamos poder oferecer alguma contribuição, é certo que modesta, ao estudo desse assunto polêmico no âmbito do Direito Tributário.

Na busca de se alcançar tais objetivos utilizar-se-á da Constituição Federal, do CTN – Código Tributário Nacional, das Leis Ordinárias nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, e mais, da

---

<sup>1</sup> Acórdão ainda não publicado.

doutrina, de artigos de revistas tributárias e da internet, esses últimos consultados em sites jurídicos.

Assim, este trabalho será dividido em quatro capítulos para uma melhor apresentação dos temas.

O primeiro capítulo será intitulado “**DO IMPOSTO S/ A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**” e nele apresentar-se-á algumas considerações a respeito desse imposto, tais como: previsão constitucional, no CTN e em leis infraconstitucionais; a composição de sua regra-matriz; o conceito de renda na Constituição e no CTN; os regimes de apuração do imposto e a natureza das despesas dedutíveis.

No segundo capítulo intitulado “**DO PIS/PASEP E DA COFINS**”, abordar-se-á, primeiramente, a evolução legislativa dessas contribuições desde a instituição até a constitucionalização do regime da não cumulatividade, o embasamento constitucional, a finalidade de cada uma delas e a composição da regra-matriz.

No terceiro capítulo “**DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**”, abordar-se-á em que consiste a não cumulatividade, a discussão na doutrina a respeito da não cumulatividade ser regra ou princípio, a evolução do princípio nas Constituições Brasileiras e por fim, apresentar-se-á a sistemática do princípio da não cumulatividade para o PIS/PASEP e a COFINS diferenciando da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

E por último, no quarto capítulo “**OS CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS E SUA TRIBUTAÇÃO**”, depois de se abordar todos os pontos acima mencionados, apresentar-se-á quais são os créditos admitidos pela legislação infraconstitucional que trata da não cumulatividade dessas contribuições, como funciona a sistemática de aproveitamento dos créditos e em seguida colocar-se-á a posição da doutrina, do Fisco e da jurisprudência sobre a questão dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

## 2. DO IMPOSTO S/ A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

### 2.1 Introdução

Atualmente, é controverso perante a doutrina se o valor dos créditos apurados de PIS/PASEP e COFINS no regime da não cumulatividade compõem ou não a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e se compõem, se esses valores devem ser ou não excluídos. Dessa forma, neste capítulo, apresentaremos algumas considerações a respeito do imposto de renda, mais precisamente, o da pessoa jurídica, que nos ajudará ao final desse trabalho a responder a questão apresentada.

### 2.2 Legislação

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União, conforme preceitua o art. 153, III da CF.

Art. 153 - *Compete à União instituir impostos sobre:*  
(...)  
*III – renda e proventos de qualquer natureza;*

Segundo dispõe o §2º, inciso I desse mesmo artigo, esse imposto “*será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade<sup>2</sup>, na forma da lei*”.

O CTN estabelece as normas gerais para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza nos artigos 43 a 45, tais como, fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Esse imposto é, ainda, tratado nas Leis 8.981/95 e 9.430/96 e no Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR que regulamenta a sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração.

---

<sup>2</sup> *Universalidade* – o imposto deve atingir todos os tipos de renda, sem discriminação; *generalidade* – as rendas auferidas por todas as pessoas físicas e jurídicas devem ser tributadas e *progressividade* – a alíquota aplicável será maior quanto mais elevada for a renda.

## **2.3 Da Regra-Matriz de Incidência Tributária - RMIT**

### **2.3.1 Conceito e elementos**

A Constituição não cria tributo, apenas traça os pressupostos para que o legislador ordinário o institua, dentro dos limites estabelecidos.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que disciplina as relações entre o Estado e os indivíduos, levando em consideração contribuições pecuniárias de natureza tributária. Ela foi idealizada pelo professor Paulo de Barros Carvalho e é de grande importância no mundo jurídico, pois através dela é possível explicitar e identificar os critérios das normas instituidoras de tributos e também verificar se estas normas estão ou não de acordo com o ordenamento jurídico.

A RMIT é formada por um *antecedente* e por um *conseqüente*.

No *antecedente* há a descrição abstrata contida na lei, ou seja, a previsão de um fato de possível ocorrência, com conteúdo econômico. O antecedente é composto pelos critérios material (conduta humana identificada por um verbo + complemento), critério espacial (condições de lugar onde poderá acontecer o evento) e critério temporal (marco de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato). Isto quer dizer que no antecedente deve se ter um comportamento de pessoa física ou jurídica, condicionado pelas circunstâncias de espaço e de tempo.

O *conseqüente* tem como função estabelecer um vínculo obrigacional entre o Estado e o contribuinte, estipulando a regulação da conduta e prescrevendo os direitos e obrigações, quando ocorrer o fato descrito na norma. Através dele dá-se origem à relação jurídica tributária e à obrigação tributária. Ele é formado pelo critério pessoal – sujeito ativo e passivo e pelo critério quantitativo – base de cálculo e alíquota.

Para melhor entendimento da incidência do IRPJ apresentamos a composição de sua regra-matriz de incidência tributária.

### **2.3.2 A RMIT do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza**

Traçando a regra-matriz tem-se:

**Hipótese:** Se adquirir renda dentro do Território Nacional.

**Aspecto material:** adquirir (verbo) renda (complemento);

**Aspecto espacial:** qualquer local dentro do Território Nacional (coincidente com o âmbito de validade da Lei) e no exterior;

**Aspecto temporal:** último dia do ano: 31/12 ou do trimestre: 31/03; 30/06; 30/09 e 31/12.

Deve ser que:

**Conseqüente:** o contribuinte deve recolher aos cofres da União sobre o montante da renda adquirida, um determinado valor resultante da aplicação de determinada alíquota fixada em lei.

**Critério pessoal:**

**Sujeito ativo** é a União;

**Sujeito passivo** são as pessoas jurídicas (contribuinte) que adquire a renda;

**Critério quantitativo:**

**Base de Cálculo:** o lucro real, obtido no período (anual, semestral ou trimestral) ou ainda, (lucro presumido por opção do contribuinte);

**Alíquota:** 15% até R\$ 20.000,00 por mês; 25% acima do limite de R\$ 20.000,00.

A partir da regra-matriz do IRPJ faz-se necessário fazermos algumas considerações com relação ao conceito de renda na Constituição e no CTN, pois ao delimitarmos esse conceito, poderemos definir o que pode ou não ser tributado por esse imposto.

A Constituição Federal deu competência à União para instituir imposto sobre “*renda e proventos de qualquer natureza*” e o CTN completou esta definição constitucional. Veja o que dispõe o seu art. 43.

Art. 43. *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

Para se entender o devido alcance do fato gerador do imposto de renda, primeiramente, é preciso definir as expressões “*disponibilidade econômica e jurídica,*” utilizadas pelo legislador.

Nesse sentido, as palavras de Oscar Valente Cardoso:

*A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, à possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito*

*a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, dos direitos de crédito (cheque, nota promissória, etc.)* (CARDOSO, 2009, p.55)

Da análise do dispositivo acima transcrito, podemos depreender que a renda consiste num acréscimo patrimonial do produto do capital ou do trabalho, ao passo que os proventos seriam os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.

Assim, a expressão “*renda e proventos de qualquer natureza*” deve ser interpretada a nível constitucional, em seu sentido econômico, representando, portanto, um ganho ou uma riqueza nova no patrimônio de uma pessoa jurídica, isto é, um resultado positivo, mediante o confronto entre as receitas, os custos e as despesas; observando um determinado lapso temporal. Numa visão contábil, esse acréscimo patrimonial estaria representado pelo lucro do período, lucro esse apurado com base nas receitas, custos e despesas.

Dessa forma, só há que se cogitar de incidência do imposto de renda se estivermos diante de um acréscimo patrimonial. Com isso, caso o legislador infraconstitucional amplie esse conceito estará incorrendo em plena inconstitucionalidade.

Nesse sentido, os ensinamentos de João Dácio Rolim:

*1º O conceito jurídico mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como, doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988. 2º O conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerado renda aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que é, está ultrapassado e superado pela jurisprudência do STF, como nos leading cases de desapropriação (não incidência do imposto) e da não tributação adicional pelo Imposto de Renda com relação aos lucros distribuídos (art. 38 da Lei 4.506/64). (...) 7ª quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigarem ou anularem a rígida discriminação da competência tributária entre União, Estados e Municípios. (grifei) (ROLIM, 1995, p. 223-224)*

Depois de traçarmos o limite material do imposto de renda, se faz necessário analisarmos também sua base de cálculo.

O CTN em seu art. 44 determina que “*a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”.

O imposto de renda da pessoa jurídica comporta hoje três regimes de apuração: lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real.

- a) **lucro presumido**: opção dada pela lei aos contribuintes que auferiram receita bruta inferior a um valor previamente determinado em lei e preenchem determinados requisitos. Na apuração do imposto aplicam-se coeficientes dispostos na legislação e variáveis, conforme a atividade exercida pela empresa, sobre o valor da receita bruta auferida durante o exercício fiscal (trimestre);
- b) **lucro arbitrado**: é determinado através de percentuais de presunção do lucro pelo Fisco quando a pessoa jurídica não preenche os requisitos para ser tributada pelo lucro presumido e inexistente escrita regular ou documentação idônea à apuração do lucro real;
- c) **lucro real**: pode ser por opção do contribuinte ou obrigatório para as empresas que auferiram receita bruta acima de determinado valor estabelecido em lei<sup>3</sup> e para determinados ramos de atividade<sup>4</sup>. O lucro real é obtido através do lucro líquido do exercício apurado em balanço, ajustado por adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação.

No entanto, para se chegar ao lucro real, primeiramente é preciso apurar o lucro contábil das empresas, através do confronto entre as receitas auferidas com os custos e as despesas incorridas<sup>5</sup>. No que diz respeito ao aspecto contábil das empresas todas as despesas incorridas são “necessárias”, pois não faz sentido admitir-se “gastos desnecessários” na atividade empresarial, uma vez que sua finalidade é sempre a obtenção de lucro. No entanto, para a legislação do Imposto de Renda (apuração do lucro real) existem restrições e exigências no que se refere à autorização para a dedução de uma despesa efetivamente incorrida e regularmente escriturada. O conceito de despesa necessária pode ser extraído do dispositivo abaixo transcrito.

Vejamos o que diz o art. 299 do RIR/1999:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias às despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

---

<sup>3</sup> Art. 246, do RIR e art. 46 da Lei nº. 10.637/02 - Receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo nº. de meses de atividades no ano, quando inferior a 12 meses.

<sup>4</sup> Instituições financeiras em geral e equiparadas.

<sup>5</sup> Custos são gastos diretamente ligados à produção e à venda de produtos e serviços e despesas os demais gastos essenciais para a manutenção das atividades da pessoa jurídica.

§ 2º *As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº4.506, de 1964, art.47,§ 2º).*

Com relação ao conceito de despesas necessárias, o professor Hugo de Brito Machado, assim escreveu:

*Não se pode admitir que o Fisco tenha ingerência na empresa a ponto de poder decidir quais as despesas que pode e quais as que não pode realizar, porque são ou não são necessárias à manutenção da fonte produtora. Tal decisão faz parte do risco inerente à atividade empresarial e só pode pertencer a quem assume esse risco. O Fisco não participa do risco empresarial porque apenas auferir proveitos do resultado positivo. Não sofre os prejuízos, que são suportados apenas pelos empresários. (MACHADO, 2007, p. 468)*

E, ainda:

*A compreensão adequada da expressão despesas necessárias, na legislação do imposto de renda, exige que se considere que a obtenção do acréscimo patrimonial é fruto da atividade exercida em regime de livre iniciativa econômica, razão pela qual o legislador ordinário não é livre para estabelecer restrições ao conceito de despesas operacionais, e que as únicas restrições legais admissíveis são as decorrentes dos critérios da pertinência à atividade geradora da renda e da veracidade, isto é, não sejam fraudulentas. (MACHADO, 2009, p. 12)*

Completando o raciocínio deste ilustre professor, as palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

*Para erigir quais os gastos que podem ou não ser considerados dedutíveis, o legislador tem certa liberdade de ação. Todavia, essa liberdade encontra limites, isto é, ela se esgota quando o uso desmedido desse raio de arbítrio possa vir a desnaturar o conceito constitucional de renda, em relação ao Imposto sobre a Renda. (ANDRADE FILHO, 2006, p. 151)*

Assim, sendo o lucro real um acréscimo auferido pelas empresas, aumentando o seu patrimônio em determinado período, será ele a base de cálculo para o imposto de renda, mas desde que este seja apurado levando em consideração o conceito constitucional de renda.

No que tange à CSLL temos que, em razão da materialidade que compõe o núcleo do fato gerador do Imposto de Renda ser a mesma do fato gerador da Contribuição Social, isto é, a composição da RMIT da CSLL ser praticamente igual a do IRPJ só diferenciado no aspecto quantitativo, a alíquota, que é de 9%, aplicamos o mesmo raciocínio jurídico exposto em relação ao IRPJ, Cf., OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*, p. 975.

É bom ressaltar, que a CSLL encontra respaldo constitucional no art. 195, I, c, da CF/88<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> 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: c) o lucro;

### 3. DO PIS/PASEP E DA COFINS

#### 3.1 Introdução

Tanto o PIS/PASEP, como a COFINS são contribuições sociais tributárias federais.

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº. 7 de 07/09/70, enquanto a contribuição para o PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº. 8, de 03/12/1970. A finalidade dessas contribuições é promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Elas são disciplinadas ainda, pelo art. 239, da CF o qual define suas finalidades como sendo de custeio do programa do seguro-desemprego e abono anual.

A Lei Complementar nº. 70, de 30/12/1991, com base no art. 195, I da CF, instituiu a COFINS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas, com a finalidade de financiar a seguridade social, isto é, custear as despesas de saúde, previdência e assistência social. Veja:

*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: (Redação dada pela EC nº. 20, de 1998)*

*(...)*

*b) **a receita ou o faturamento**: (Incluído pela EC nº. 20, de 1998)*

As leis que instituíram essas contribuições sofreram várias alterações e no final do ano de 1998 o Governo Federal baixou uma série de medidas com o intuito de promover um ajuste fiscal, entre elas, a Lei nº. 9.718/98 que ampliou a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, majorando a alíquota dessa última.

#### 3.2 Evolução legislativa

Com a Lei nº. 9.718 de 27/11/1998 estabeleceu-se que as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de Direito Privado seriam calculadas

com base no faturamento, ou melhor, sobre a totalidade de suas receitas auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil adotada.

Essa lei foi julgada inconstitucional sob o argumento de que ela alterou o conceito de *faturamento*, uma vez que equiparou o conteúdo desse vocábulo ao de *receita bruta*. Veja o que dispõe os arts. 2º e 3º dessa lei.

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

De acordo com o art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN tal procedimento é vedado. Veja:

*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributária.*

Dessa forma, o legislador ordinário extrapolou os limites da competência constitucional que lhe foi atribuída, uma vez que instituiu contribuição sobre receita bruta, que é expressão mais ampla do que faturamento. Vejamos o conceito desses dois vocábulos segundo Paulo de Barros Carvalho:

*a receita bruta, além de abranger o faturamento (valores percebidos em decorrência da comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços), incorpora também todas as outras receitas da pessoa jurídica, tais como aluguéis, juros, correções monetárias, royalties, dividendos, etc. (CARVALHO, 2008, p. 726)*

Tal permissão só se tornou possível com o advento da Emenda Constitucional nº. 20 de 16/12/1998 que incluiu a alínea *b*, no inciso I do art. 195, da Constituição, tendo, portanto, as contribuições PIS/PASEP e COFINS como base de cálculo a receita ou o faturamento.

O§1º do art. 3º da Lei nº. 9.718/98 foi revogado pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº. 11.941, de 28.05.2009. Portanto, atualmente, por faturamento entende-se tão somente a receita obtida com a venda de mercadorias ou prestação de serviços, para as empresas sujeitas ao regime da cumulatividade, pois com relação à base de cálculo das contribuições sujeitas ao regime não cumulativo, esta está disciplinada nas Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Medida Provisória nº. 66 de 29/08/2002, convertida na Lei nº. 10.637/2002 (alterada pelas Leis nº. 10.684/2003 e 10.833/03), instituiu a não cumulatividade para o PIS/PASEP, com alíquota de 1,65% e a Medida Provisória nº. 135 de 30/10/2003 convertida na Lei nº. 10.833/2003 instituiu a não cumulatividade para a COFINS, com alíquota de 7,6%. No entanto, a não cumulatividade das duas contribuições é parcial, uma vez que não se pode deduzir toda a contribuição paga na operação anterior.

Com o advento da Emenda Constitucional nº. 42 de 19/12/2003, que acrescentou o § 12º ao art. 195 da Constituição, a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS<sup>7</sup> ganha *status* constitucional.

A Lei nº. 10.865/2004 determinou que, tanto a COFINS quanto o PIS incidirão sobre a importação de bens ou serviços do exterior.

Depois de todas essas alterações, atualmente, as contribuições PIS/PASEP e COFINS apresentam, basicamente, quatro regimes de apuração: o regime geral (cumulativo); o regime de incidência não cumulativa para as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real, trimestral ou anual; o regime de incidência monofásica e de substituição tributária e a incidência sobre importações.

Neste trabalho, nos interessa, especificamente, o regime da não cumulatividade.

### 3.3 A RMIT do PIS/PASEP e da COFINS

**Hipótese:** Se auferir receita ou faturamento dentro do território nacional.

**Aspecto material:** auferir (verbo) receita ou faturamento (complemento);

**Aspecto espacial:** território nacional;

**Aspecto temporal:** instante em que a receita ou o faturamento forem auferidos (mensal);

Deve ser que:

**Conseqüente:** o contribuinte deve recolher aos cofres da União sobre o montante da receita ou do faturamento auferido, um determinado valor resultante da aplicação de determinada alíquota fixada em lei.

**Critério pessoal:**

**Sujeito ativo** é a União;

---

<sup>7</sup> O PIS/PASEP não encontra fundamento no art. 195 da CF, mas como utiliza como aspecto material para sua incidência a receita ou o faturamento, entende-se que também ocorreu a constitucionalização da não cumulatividade para esta contribuição.

**Sujeito passivo** são as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda;

**Critério quantitativo:**

**Base de Cálculo:** montante da receita ou do faturamento auferidos;

**Alíquota:** percentual fixado em lei.

A RMIT das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS é semelhante, uma vez que essas contribuições possuem a mesma base de cálculo e só se diferenciam na alíquota aplicável. A alíquota para o PIS/PASEP não cumulativo é de 1,65% e da COFINS não cumulativa é de 7,6%. No entanto, conforme já visto, elas possuem fundamentações de validade específicas e distintas de acordo com a Constituição e com as leis infraconstitucionais.

Os contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, de maneira geral são as pessoas jurídicas de direito privado, e as pessoas a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda, excluindo as pessoas jurídicas amparadas pela imunidade constitucional e as optantes pelo Simples Nacional, que recolhem essas contribuições de forma unificada. Com relação aos contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativa esses são estas mesmas pessoas jurídicas só que tributadas pelo IRPJ e a CSLL com base no lucro real, trimestral ou anual.

## 4. DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE

### 4.1 Introdução

O Direito é um sistema de normas jurídicas voltadas para o direcionamento da conduta humana. Como sistema este deve ser harmônico e sem contradições. Da mesma forma, nosso Ordenamento Jurídico é composto de normas hierarquicamente dispostas, de forma que as inferiores encontram-se o fundamento de sua validade nas superiores, sendo a Constituição Federal a lei maior de nosso país.

Conforme se disse, dentro deste sistema normativo também não pode haver contradições, sob pena de se ter que excluir a norma contraditória do ordenamento. Caso, determinada norma esteja incompatível com a Constituição esta poderá ser julgada inconstitucional.

Assim é que, como sistema normativo, podemos vislumbrar claramente a existência de duas espécies de normas: as regras e os princípios jurídicos.

Todos os princípios que regem a matéria tributária estão previstos em nossa Constituição Federal.

Lembremos da importância que se tem um princípio e conforme as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que tem por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 1983, p. 230)*

E, segundo Celso Ribeiro de Bastos

*Os princípios constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica. Isto só é possível na medida em que estes não objetivam regular situações específicas, mas sim desejam lançar a sua força sobre todo o mundo jurídico. Alcançam os princípios esta meta à proporção que perdem o seu caráter de precisão de conteúdo, isto é, conforme vão perdendo densidade semântica, eles ascendem a uma posição que lhes permite sobressair, pairando sobre uma área muito mais ampla do que uma norma estabelecadora de preceitos. Portanto, o que*

*o princípio perde em carga normativa ganha como força valorativa a espalhar-se por cima de um sem-número de outras normas. (BASTOS, 1990, p. 143-144)*

Aqui neste capítulo, se pretende fazer uma abordagem geral sobre o Princípio Constitucional Tributário da Não Cumulatividade.

Tal princípio hoje é aplicado ao IPI (inciso II, §3º do art. 153), e ao ICMS (inciso II, §2º do art. 155), e após as alterações introduzidas pela EC 42/2003, que acrescentou no art. 192 da CF/88 o § 12º que dispõe sobre a possibilidade deste princípio ser aplicado para determinados setores da economia em relações as contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento, também passou a ser aplicado no PIS/PASEP (Lei nº 10.637/2002) e na COFINS (Lei nº 10.833/2003), mas somente para as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real, trimestral ou anual.

A não cumulatividade é um princípio que norteia o sistema tributário nacional.

Apesar de se falar em Princípio Constitucional Tributário da Não Cumulatividade, ao longo desta pesquisa se descobriu que há autores que discutem se a não cumulatividade é ou não um princípio.

#### **4.2 Não Cumulatividade - Princípio ou Regra**

Assim, antes de se adentrar ao mérito da questão de ser a não cumulatividade regra ou princípio, é necessário que se defina em que consiste um e outro.

Nesse sentido é oportuno os conceitos de Humberto Ávila:

*As **regras** são imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.*

*Os **princípios** são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre os estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA,2006,p.78-79)*

Como se vê, na *regra*, é possível à identificação prévia de uma determinada conduta prevista e querida pelo legislador; no *princípio*, por outro lado, há a consagração de um fim ou de um estado de coisas desejado pelo legislador, mas sem a especificação do comportamento a ser executado.

Colocadas estas premissas pode-se dizer que a intenção é justamente identificar que norma jurídica pode ser construída a partir dos dispositivos constitucionais que tratam da não cumulatividade: uma regra, um princípio ou ambos. Uma vez obtida esta definição ou pelo menos uma definição prévia para uma generalidade de casos pode-se estudar e descobrir os efeitos dela decorrentes.

Nesse sentido, os comentários do professor Hugo de Brito Machado em “*Estudos Doutrinários*” em seu site (2006):

*“Alguns se referem ao princípio, outros à técnica da não cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se é de um princípio, ou de uma técnica que se cuida. A não cumulatividade pode ser vista como princípio, e também como técnica”.*

Assim:

*É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deve entender por não cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.*

*A técnica da não cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio”. (grifei).*

José Souto Maior Borges é de opinião que a não cumulatividade não é princípio, pois tal regra “*compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*” não informa todo o sistema tributário vigente.

Segundo este autor, citado por TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão.

*Que é juridicamente a incumulatividade? Eis a questão. Para respondê-la é preciso, contudo começar pelo que ela não é. Posto estudada, geralmente, como um princípio, a incumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio constitucional tributário fora, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre matéria tributária condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS (alternativa de exclusão, entenda-se). Regras restritas que são aplicáveis ao ICMS não se aplicam ao IPI. (TEIXEIRA, 2002, p. 189-190)*

Mas mesmo com este posicionamento, Souto Maior Borges afirma que o fato de a não cumulatividade não ser um princípio isto não retira dela o seu caráter constitucional, uma vez que nenhuma lei infraconstitucional pode ir contra ela, caso contrário poderá se argüir à inconstitucionalidade da mesma.

Por outro lado, José Eduardo Soares de Melo entende tratar-se de um princípio.

*Qualifica-se como um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre o qual foi organizado o Estado. Não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares). (MELO, 2004, p. 52):*

Assim, o fato é que apesar das opiniões contrárias de doutrinadores a respeito de ser a não cumulatividade regra ou princípio tem-se que sua obrigatoriedade constitucional não pode ser questionada.

Como ensina José Afonso da Silva, as normas constitucionais de princípio institutivo podem ser impositivas ou facultativas.

A Constituição, no que se refere à não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS não diz que o regime é necessário, mas facultativo. No entanto, partindo do pressuposto que o objetivo da não cumulatividade dessas contribuições consiste em diminuição da tributação sobre o faturamento, o legislador infraconstitucional deverá obedecer rigorosamente este princípio (ou regra) nos casos definidos em lei. Entende-se assim, que a não cumulatividade pode ser princípio ou regra, mas deve ser obedecida.

### **4.3 O Princípio da Não Cumulatividade nas Constituições Brasileiras**

A não cumulatividade foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 1958, pela Lei nº. 3.520, que tratava do Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 este princípio foi introduzido no ordenamento jurídico constitucional brasileiro na Constituição de 1946. Essa emenda representou uma profunda reforma do sistema constitucional tributário vigente, uma vez que sistematizou todo o sistema tributário nacional, sendo considerada um marco na ordem tributária.

Com respeito à não cumulatividade, a Emenda Constitucional nº. 18/65 determinou que o IPI, de competência da União Federal e o ICMS de competência dos Estados, estariam

sujeitos à regra, que consistia no abatimento do imposto pago, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores, nos termos da lei complementar.

Na Constituição de 1967, a não cumulatividade foi mantida nos art. 22, inciso V e art. 24, inciso II e ratificada pela Emenda 1/69.

E a CF/88 manteve a não cumulatividade para o IPI e para o ICMS e ainda, como já se disse, a EC nº. 42/2003 ao acrescentar no art. 192 da CF/88 o § 12º estendeu a não cumulatividade também para o PIS/PASEP e a COFINS para as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real, trimestral ou anual.

O IPI e o ICMS são tributos que incidem sobre a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica, ou seja, a tributação destes impostos pressupõe operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços.

A importância da não cumulatividade é que ela visa evitar o efeito "*cascata*" da tributação desses impostos. Assim, quando há um ciclo econômico composto de várias etapas, a incidência de um imposto em uma operação servirá como base de cálculo do imposto incidente na etapa posterior, gerando com isso, a cumulatividade da tributação.

Dessa forma, para o IPI e o ICMS a não cumulatividade tem como finalidade a neutralização da incidência em cascata, através da técnica de compensação de débitos com créditos. Essa técnica da não cumulatividade adotada para o IPI e o ICMS é o que se chama de "*imposto sobre imposto*", pois o adquirente de determinada mercadoria tributada por estes impostos terá direito ao crédito de IPI e de ICMS pelos exatos valores devidos e destacados na nota fiscal de entrada da mercadoria.

Por outro lado, o PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita, diferindo assim, do IPI e do ICMS que incidem sobre uma cadeia econômica. Dessa forma, apesar do princípio ser o mesmo a não cumulatividade é diferente, como veremos no tópico seguinte.

#### **4.4 O Princípio da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**

O princípio da não cumulatividade do PIS/PASEP teve origem com a MP nº. 66, de 29/08/2002, que posteriormente foi convertida na Lei nº. 10.637/2002 e a da COFINS foi com a edição da MP nº. 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº. 10.833/2003. Essas leis majoraram as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, respectivamente.

O *status* constitucional se deu com a inclusão do § 12 do art. 195 na Constituição Federal pela EC n.º 42/03 que confirmou a co-existência dos regimes comum e não-cumulativo para as contribuições sobre a receita deixando, contudo, de estabelecer requisitos e especificar a respectiva sistemática. Agiu, assim, diferentemente do constituinte originário que, ao prever a não cumulatividade do IPI e do ICMS nos arts. 153, §3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição de 1988, especificou o que implicaria. Logo, caberia à lei ordinária, como deixou expresso a norma constitucional, definir os setores econômicos abrangidos pela sistemática e, obviamente, estabelecer os critérios de aplicação do novo regime, podendo, inclusive, fixar os limites de sua abrangência.

Esse princípio possibilita ao contribuinte a creditar-se dos valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas, quais sejam, 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, sobre determinados custos e despesas estabelecidos em lei, para, posteriormente, deduzi-los da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, evitando-se com isso, o efeito cascata dessas contribuições na cadeia produtiva.

A não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS consiste na redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores. Esta é a técnica chamada de “*base sobre base*” ou “*Método Subtrativo Indireto*”, pois visa aferir não os valores devidos a títulos de tributos nas operações anteriores, como é o caso do IPI e do ICMS, mas sim a base, ou seja, o custo da operação anterior. Toma-se a base das saídas (receitas) e aplica-se a alíquota respectiva, 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS. Depois toma-se as entradas (compras, despesas) e aplica-se também as alíquotas mencionadas. Na seqüência, apura-se o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as receitas e a alíquota aplicada sobre as compras. Dessa forma, tributa-se a diferença entre a receita auferida e a receita consumida.

A importância da não cumulatividade para o PIS e a Cofins é que ela permite exonerar todos os negócios relacionados com a pessoa do contribuinte, deste que este aufera receita ou faturamento.

## 5. OS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS E SUA TRIBUTACAO

### 5.1 Créditos admitidos pela legislação

Com a nova sistemática de tributação não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, prevista respectivamente nas Leis n.º. 10.637/2002 e 10.833/2003, o sujeito passivo tem direito ao aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, conforme abaixo demonstrado.

Vejamos o que dispõe a Lei n.º 10.637/2002 sobre os créditos admitidos no regime da não cumulatividade do PIS/PASEP.

*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).  
(...)*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º. 10.865, de 2004)*

*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. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

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

*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.*

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º. 10.684, de 30.5.2003). (grifei)*

E a Lei n.º. 10.833/2003 para a COFINS:

*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).*

*(...)*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*b) no § 1o do art. 2o desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*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; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

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

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

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

Essa sistemática de aproveitamento de créditos funciona da seguinte forma:

1º) A empresa apura o montante da receita auferida no mês, depois de excluir os valores determinados pela legislação<sup>8</sup> e sobre o resultado (base de cálculo) aplica a alíquota para o

---

<sup>8</sup> Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores: (Lei nº10.637, de 2002, art. 1º, §3º e Lei nº. 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº. 247, de 2002, art. 24): a) as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); b) as vendas canceladas; c) os descontos incondicionais concedidos; d) o IPI; e) o ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; f) as reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas; g) os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; h) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e i) as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente; j) as receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário; k) as receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº. 10.833, de 2003.

PIS/PASEP (1,65%) e para a COFINS (7,6%), dessa forma, encontra-se o valor devido dessas contribuições;

2º) Apura-se o valor adquirido de insumos, mercadorias, bens e despesas (de acordo com a legislação) e aplica-se as mesmas alíquotas sobre o montante, encontrando-se assim, o total do crédito a ser abatido em determinado período;

3º) Confronta-se, isto é, toma-se o total devido das contribuições e diminui do crédito encontrado. O resultado será o valor a ser recolhido para a União a título de contribuição. No entanto, caso o valor dos créditos seja superior ao valor devido de contribuições, a empresa poderá utilizar esses créditos nos meses subsequentes, sem correção. Ou, ainda, fazer um pedido de ressarcimento para a Secretaria da Receita Federal.

## **5.2 Créditos de PIS/PASEP e da COFINS e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL**

### **5.2.1 A interpretação da doutrina**

Os créditos de PIS/PASEP e da COFINS relativos a insumos, mercadorias, bens e despesas não compõem a base de cálculo para o IRPJ e para a CSLL por força do que preceitua o art. 3º, § 10º da Lei nº. 10.833/2003, que assim dispõe:

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

*(...)*

*§ 10 O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

Essa é a posição de uma das correntes sobre o assunto. Os créditos não podem ser levados em consideração para o cálculo do lucro, pois se assim for, constituiria receita bruta da empresa.

Deve-se levar em conta, ainda, que os créditos apurados sobre os insumos, mercadorias, bens e despesas para o PIS/PASEP com alíquota de 1,65% e para a COFINS com alíquota de 7,6%, totalizando 9,25%, 34% desse total voltaria para o Fisco sobre a forma de IR e CSLL, pois 10% seriam de adicional de IRPJ, 15% de IRPJ e 9% de CSLL. Ou seja, “dá com uma mão e tira com a outra”. Assim, a empresa não estaria sendo beneficiada integralmente com o Princípio Constitucional da não cumulatividade, conforme sustentam em juízo, os advogados das empresas que questionam o caso.

Para o consultor tributário Pedro César da Silva, da ASPR Auditoria e Consultoria (Valor Econômico, 2007), muitas empresas entendem que se os créditos não são receita bruta, não deveriam, portanto, ser tributados pelo IR e pela CSLL.

O IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil editou a Interpretação Técnica – IT nº. 01/2004 estabelecendo a forma de registro contábil para os créditos do PIS/PASEP e da COFINS. No entanto, há uma discordância, entre advogados, em relação à forma de registrar contabilmente os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime da não cumulatividade, pois dependendo da forma adotada, alguns tributaristas (Valor Econômico, 2007) entendem que a carga tributária das empresas, ou o valor a ser pago desses tributos, seria maior. O raciocínio é: ao ter mais créditos de PIS e Cofins, a empresa recolhe menos contribuições. Sendo assim, teria em tese um resultado maior a ser tributado.

No entender do jurista HARADA (2008), o § 10 do art. 3º permite o entendimento de que os valores de créditos da COFINS não devem ser tributados pelo IRPJ e CSLL qualquer que seja o tratamento contábil que lhes tenha sido dispensado.

Por outro lado, há especialistas que entendem que a forma de registro contábil em nada contribui para aumentar o recolhimento do IR e da CSLL.

Para outra corrente, o valor do crédito seria uma espécie de subvenção<sup>9</sup> para investimento (incentivo fiscal), isto é, auxílios estatais, uma vez que na exposição de motivos da MP que instituiu a não cumulatividade fez-se referência à estimulação da eficiência econômica. Nesse caso, tais créditos deveriam ser registrados em conta de Reserva de Capital<sup>10</sup>, no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica. Dessa forma, não haveria que se falar em tributação pelo IRPJ e nem pela CSLL<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Os recursos financeiros transferidos devem ser públicos, e não privados, voltados para a execução de específico programa de investimento de interesse coletivo. (...) ‘subvenção tem a ver com o ato de prestar auxílio, ajuda financeira, normalmente partindo da iniciativa de entidade governamental, razão para aparecer nos léxicos como sinônimo de ‘subsídio ou auxílio pecuniário, em geral conferido pelos poderes públicos; incentivo’. (...) a subvenção, via de regra, insere-se num programa de governo para aplicação vinculada de receita orçamentária tendo em conta investimento em áreas de interesse coletivo, por isso tratada muitas vezes como sinônimo de ‘subsídio’. (MINATEL, José Antônio. “*Subvenções Públicas: Registros Contábeis e Reflexos Tributários a partir da Lei nº. 11.638/07*”, p. 42-43)

<sup>10</sup> Conta extinta por força das alterações na legislação contábil promovida pelo art. 1º da Lei nº. 11.638/07, que revogou a alínea “d” do parágrafo 1º do art. 182 da Lei nº. 6.404/76. O que não quer dizer que as subvenções para investimento deixaram de existir jurídica e contabilmente.

<sup>11</sup> O entendimento aplicável às subvenções para investimento, antes da Lei nº. 11.638/07 encontrava respaldo para o IRPJ no art. 443 do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99).

“Art. 443 Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que: I – registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos;”

Segundo o jurista HARADA (2008) essa interpretação é bastante forçada, porque a legislação tributária e a legislação societária só admitem o registro em Reserva de Capital quando eles tiverem vinculados a um investimento, o que não seria o caso.

O IBRACON entende que o valor pago nas compras de mercadoria se constitui num crédito do contribuinte que será utilizado como abatimento nos cálculos dessas contribuições sobre receitas, ou seja, os valores dessas contribuições contidos nas aquisições de mercadorias se constituem num ativo da entidade. Segundo o jurista NOGUEIRA (2006) esta é a melhor orientação.

### 5.2.2 A interpretação do fisco

Esse assunto não era pacífico dentro da própria Receita Federal, uma vez que existiam posições antagônicas dentre as diversas regiões fiscais espalhadas pelo país. A redação equivocada do § 10º, art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 estava ensejando interpretação divergente, inclusive nas primeiras Soluções de Consultas expedidas pela Receita Federal.

*SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 458, de 09 de novembro de 2005. (SRRF/7ª Região Fiscal) ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL BASE DE CÁLCULO – CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS. O valor do crédito, calculado de acordo com a legislação própria, a ser descontado do valor apurado das contribuições para o PIS e a Cofins com base na sistemática não-cumulativa, não compõe a base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência sobre o resultado ajustado.*

*E ainda:*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 273 de 29 de agosto de 2006. (SRRF/7ª Região Fiscal) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS. O valor do crédito, calculado de acordo com a legislação própria, a ser descontado do valor apurado das contribuições para o PIS e a Cofins com base na sistemática não-cumulativa, não compõe a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real.*

A redação deveria dizer que a contrapartida dos créditos apurados não compõem a base de cálculo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, ao invés de dizer que o valor dos créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

---

Com relação a CSLL é de se notar que, desde a edição da Lei nº. 8.541/92, mais precisamente em seu art. 38, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ são aplicadas à CSLL, neste caso, o art. 443, do RIR/99.

O dispositivo não afirma, em momento algum, referente às contribuições PIS/PASEP e COFINS, haver isenção de IRPJ e CSLL quando do aproveitamento de créditos das contribuições.

No entanto, a publicação do Ato Declaratório Interpretativo – ADI nº. 3, de 29 de março de 2007, pela Secretaria da Receita Federal – SRF esclareceu que o valor dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, apurados pelo regime da não cumulatividade não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL e ainda, que é vedado o registro dos créditos dessas contribuições em contrapartida à conta de receita. Esse Ato esclareceu também, que os créditos não podem se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo de insumos, mercadorias ou ativo permanente, recomendando ainda, que contabilmente os créditos sejam registrados como ativo fiscal. O contribuinte pode adotar procedimento diverso de contabilização do crédito, desde que o resultado fiscal não seja afetado, inclusive quanto à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Segundo a Receita Federal, o regime da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS consiste num benefício concedido às empresas tributadas pelo lucro real, quer seja, trimestral ou anual. Mas, caso se considere tais créditos como uma espécie de crédito presumido não haveria que se falar em tributação do IR e da CSLL sobre eles.

### **5.2.3. A interpretação jurisprudencial**

As empresas não podem reduzir o seu lucro tributável para fins de IRPJ e nem da CSLL por meio do abatimento de créditos de PIS/PASEP e da COFINS no regime da não cumulatividade. Esse é o entendimento da 2ª Turma do STJ que julgou recentemente o RESP nº. 1118274/PR, ajuizado por uma indústria de óleos, que realiza importação e exportação contra a União Federal (Fazenda Nacional).

Segundo o ministro Herman Benjamin, que foi relator do caso, esses tributos não incidem sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS, mas sim sobre o resultado positivo da empresa, quer dizer, sobre a diferença entre as receitas e as despesas. Ao interpretar o §10º do art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 “*o valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo apenas para dedução do valor devido da contribuição*”, o ministro disse que o objetivo dessa norma é exatamente evitar a dupla incidência das contribuições sobre os créditos gerados pelas deduções do sistema não cumulativo.

Este acórdão ainda não foi publicado, mas veja a posição dos Tribunais de 2ª Instância:

*IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO DA SRF N.º 3/07.*

*A dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não encontra amparo na lei. E mais, o Ato Declaratório Interpretativo da SRF n.º 3, de 29 de março de 2007, ao explicitar a impossibilidade da dedução, não extrapola a competência infralegal da Autoridade Fiscal na medida em que o impedimento decorre da legislação de regência dos tributos.*

*(TRF4, Apelação Cível N.º 2007.71.08.012342-8, 1ª Turma, Des. Federal Vilson Darós, por unanimidade, bol 645/2008 no dia 14/10/2008)*

*TRIBUTÁRIO. LEI 10.833/03. ART. 3º, § 10. INAPLICABILIDADE À BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DE COFINS ORIUNDOS DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O artigo 3º da Lei 10.833/03 não se aplica à base de cálculo da CSLL e do IRPJ, não podendo, com base neste artigo, dela ser excluídos os créditos de COFINS oriundos do sistema não cumulativo.*

*(AC n.º 2008.71.07.000006-5/RS, 2ª Turma, rel. Juíza Federal Eloy Bernst Justo, D.E. de 19-02-2009)*

## 6. CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto, os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL? Se compõem, eles devem ser excluídos?

Esta discussão deve levar em consideração dois aspectos: Primeiro, a interpretação do § 10, art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 e segundo, a forma de contabilização das contribuições.

Assim, no primeiro caso, apesar da opinião de alguns doutrinadores e juristas, eu sou da opinião de que a melhor interpretação para o citado dispositivo é a que diz que “*a contrapartida dos créditos apurados não compõem a base de cálculo de incidência do PIS e da COFINS*”, ou seja, ao se apurar os créditos, admitidos na legislação, não se deve, contabilmente, registra-los em conta de receita (registro vedado pelo ADI nº. 3/07, da SRF), pois caso contrário, poder-se-ia tributá-los indevidamente pelo PIS/PASEP e COFINS. Reflexamente, tais créditos também poderiam sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL, pois, estando na escrita contábil, como receita, automaticamente, comporiam o lucro contábil da empresa, e conseqüentemente, o lucro real, sofrendo assim, uma incidência indevida desses tributos. No entanto, o raciocínio que se deve fazer não é esse, conforme demonstraremos ao final.

O segundo aspecto a ser analisado é “*Se os créditos compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eles devem ser excluídos*”? Pois bem, o que se tem discutido é que a tributação depende da forma de contabilização das contribuições. Vimos no primeiro aspecto, que a implicação de se registrar os créditos como receita do período poderia reflexamente fazer incidir a tributação do IRPJ e da CSLL. No entanto, minha opinião é de que a forma de contabilização de tais créditos em nada influi na incidência do IRPJ e da CSLL, nem mesmo se eles forem registrados indevidamente em conta de receita.

Para uma melhor compreensão, exemplificarei algumas formas de registro desses créditos na escrita contábil.

### **Caso prático**

Supondo os seguintes dados para a empresa X (lucro real), num determinado período.

Receita bruta de revenda de mercadorias: .....R\$ 1.000.000,00

Compras de mercadorias: .....R\$ 400.000,00

Despesas (ex: energia elétrica, aluguéis de prédio.....R\$ 100.000,00

**Obs: 1) não houve adições, exclusões e nem compensações.**

**2) para simplificar não levaremos em conta a tributação pelo ICMS (18%)**

**Cálculo do valor devido das contribuições:**

**PIS/PASEP (1,65%) – R\$ 1.000.000,00 x 1,65% = R\$ 16.500,00**

**COFINS (7,6%) - R\$ 1.000.000,00 x 7,6% = R\$ 76.000,00**

**Cálculo do valor dos créditos admitidos:**

**PIS/PASEP (1,65%) – R\$ 500.000,00 x 1,65% = R\$ 8.250,00**

**COFINS (7,6%) - R\$ 500.000,00 x 7,6% = R\$ 38.000,00**

A partir da Demonstração do Resultado do Exercício (simplificada, para melhor entendimento) demonstrarei o resultado alcançado pelas empresas nas diversas formas de se registrar os créditos.

**1ª) forma de contabilização: registrar os créditos como ativo fiscal e redução dos custos**<sup>12</sup>

Nesta forma de contabilização dos créditos, registraremos o PIS/PASEP e COFINS pelo valor total devido sobre a receita, isto é, pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, na conta “*impostos incidentes sobre vendas*” e em contrapartida com “*impostos a recolher*”, os créditos apurados sobre as compras e as despesas serão registrados em conta do Ativo – “*impostos a recuperar*” em contrapartida com a conta de “*mercadorias*” e “*despesas*”, respectivamente. Com isso, levaremos para o resultado do exercício o valor das mercadorias e despesas pelo valor líquido.

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

<b>Receita Operacional Bruta</b>	.....	<b>1.000.000,00</b>
<b>(-) Impostos Incidentes s/ Vendas</b>		
<b>PIS/PASEP</b>	.....	<b>16.500,00</b>
<b>COFINS</b>	.....	<b>76.000,00</b>

<sup>12</sup> Conforme orientação do IBRACON na IT n°. 01/2004 e da SRF no ADI n°. 03/2007.

<b>(=) Receita Líquida</b>	.....	<b>907.500,00</b>
<b>(-) Custo das Mercadorias Vendidas</b>	.....	<b>363.000,00</b>
<b>(=) Lucro Bruto</b>	.....	<b>544.500,00</b>
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	.....	<b>90.750,00</b>
<b>(=) Lucro Líquido</b>	.....	<b>453.750,00</b>

**2ª) forma de contabilização: registrar o PIS/PASEP e a COFINS pelo líquido**

Nesta forma de contabilização registraremos o PIS/PASEP e a COFINS pelo valor líquido, isto é, aplicar-se-á as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre o resultado apurado entre o total das vendas menos as compras e as despesas. O registro se dará a débito da conta “*impostos incidentes sobre vendas*” e em contrapartida com “*impostos a recolher*”, as compras e as despesas serão registradas pelo valor bruto diretamente na conta “*mercadorias*”, no Custo das Mercadorias Vendidas e em “*despesas*”, respectivamente. Neste caso, os créditos não são registrados.

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

<b>Receita Operacional Bruta</b>	.....	<b>1.000.000,00</b>
<b>(-) Impostos Incidentes s/ Vendas</b>		
<b>PIS/PASEP</b>	.....	<b>8.250,00</b>
<b>COFINS</b>	.....	<b>38.000,00</b>
<b>(=) Receita Líquida</b>	.....	<b>953.750,00</b>
<b>(-) Custo das Mercadorias Vendidas</b>	.....	<b>400.000,00</b>
<b>(=) Lucro Bruto</b>	.....	<b>553.750,00</b>
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	.....	<b>100.000,00</b>
<b>(=) Lucro Líquido</b>	.....	<b>453.750,00</b>

**3ª) forma de contabilização: registrar os créditos do PIS/PASEP e da COFINS como receita<sup>13</sup>**

Nesta forma de contabilização dos créditos, registraremos o PIS/PASEP e COFINS pelo valor total devido sobre a receita, isto é, pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, na conta “*impostos incidentes sobre vendas*” e em contrapartida com

<sup>13</sup> Vedado pelo ADI nº. 3, de 29 de março de 2007 da SRF.

“impostos a recolher”, os créditos apurados sobre as compras e as despesas serão registrados em conta do Ativo – “impostos a recuperar” em contrapartida com a conta de receita “recuperação de PIS/PASEP e COFINS”.

### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>1.000.000,00</b>
<b>(-) Impostos Incidentes s/ Vendas</b>	
<b>PIS/PASEP</b>	<b>16.500,00</b>
<b>COFINS</b>	<b>76.000,00</b>
<b>(=) Receita Líquida</b>	<b>907.500,00</b>
<b>(-) Custo das Mercadorias Vendidas</b>	<b>400.000,00</b>
<b>(=) Lucro Bruto</b>	<b>507.500,00</b>
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	<b>100.000,00</b>
<b>(+) Receita Recuperação PIS</b>	<b>8.250,00</b>
<b>(+) Receita Recuperação COFINS</b>	<b>38.000,00</b>
<b>(=) Lucro Líquido</b>	<b>453.750,00</b>

É com base nesta 3ª forma de registro dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS que algumas empresas tomando por base o disposto no § 10º, art. 3º da Lei nº. 10.833/2003 que dispõe “O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição”, estão excluindo o valor do crédito contabilizado na rubrica “receita” da base de cálculo de todos os tributos (PIS/PASEP, COFINS, IRPJ, CSLL).

Bem, conforme demonstrado nas três formas de registro contábil dos créditos das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, o resultado foi o mesmo. Assim, caso haja a tão questionada exclusão dos créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL estar-se-ia excluindo indevidamente e conseqüentemente, deixando de recolher aos cofres públicos uma parte de tais tributos. Talvez, o que leve determinados juristas a raciocinarem no sentido da exclusão, seja o fato de aparecer na Demonstração do Resultado do Exercício a conta “receita de recuperação do PIS/PASEP e da COFINS”. Mas, é importante ressaltar, que quando se registrou o valor devido dessas contribuições sobre a receita bruta o fez pelo valor total, na conta “deduções de vendas” (composta pelas contas *impostos incidentes s/ vendas – PIS/PASEP e COFINS*) então a “recuperação” seria para anular parte dos valores já

registrados em “*dedução de vendas*”, ou seja, como se abateu das receitas o valor total a título de PIS/PASEP (1,65%) e da COFINS (7,6%) estar-se-ia lançando em receita para anular a “despesa” anteriormente lançada.

Assim, o imposto de renda deve incidir sobre todos os valores que compõem a renda da empresa, entendida como acréscimo patrimonial, havendo exclusão somente das despesas usuais, necessárias e efetivas do contribuinte na geração de sua renda, conforme vimos por ocasião do conceito constitucional de renda para fins de incidência desse imposto. E é cediço que tais créditos não coadunam com o conceito de renda por não gerar acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica. Além do que, esses créditos também não são custos e nem despesas da empresa, portanto, eles não devem ser excluídos da base de cálculo, simplesmente por que não a compõem. Em fim, o propósito da sistemática dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS é apenas para dar efetividade ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade dessas contribuições, que visa incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os contribuintes do efeito “*cascata*” que estes estavam sujeitos pelo regime da cumulatividade.

No que tange à CSLL temos que, em razão da materialidade que compõe o núcleo do fato gerador do Imposto de Renda ser a mesma do fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicamos o mesmo raciocínio jurídico exposto em relação ao IRPJ, conforme dito anteriormente.

Diante de tudo que foi exposto, os créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, portanto, não há que se falar em exclusão.

Dessa forma, devemos aguardar que o caso seja submetido ao crivo do STF (se assim os contribuintes entenderem pertinente) e que este dê uma decisão final para o assunto, quer seja em favor do Fisco ou do contribuinte. Mas enquanto isso não acontece é aconselhável que os contribuintes que julguem ser de direito a exclusão dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos da base do IRPJ e da CSLL não deixem de se precaver quanto uma possível derrota na esfera máxima do judiciário e depositem em juízo a diferença para, posteriormente, não terem que arcar com o recolhimento acrescido de juros e multa, para o Fisco federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**: inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas. 3. ed. rev. e atual. até 28 de fevereiro de 2006, São Paulo: Atlas, 2006. xxv, 730 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 177 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 1063 p.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 372 p.

BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. A não cumulatividade do PIS e da Cofins após a Emenda Constitucional nº. 42/03. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 109, p. 100-106, out. 2004.

BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº. 3**, de 29 de março de 2007. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADISRF003.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADISRF003.htm). Acesso em 20 out. 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 10 out. 2010.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/principal.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/principal.htm). Acesso em: 10 out. 2010.

BRASIL. Lei nº. 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). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/2002/L10.637.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/2002/L10.637.htm). Acesso em 13 out. 2010.

BRASIL. Lei nº. 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.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/2003/L10.833.htm). Acesso em 13 out. 2010.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda**. Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1999. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>. Acesso em 20 out. 2010.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Pis e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 176, p. 41-64, maio 2010.

CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. **Revista CEJ**. [Brasília], Brasília, v. 13, n. 45, p. 46-55, abr. 2009.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 116, p. 32-43, maio 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. 1152 p.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. (Coor.) **(Mini) Reforma Tributária: reflexões sobre Lei nº. 10.637/2002 (antiga MP 66)**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. 359 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. 592 p.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. 875 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 675 p.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002, Rio de Janeiro: Forense, 2008. 917 p.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. Pis e Cofins não cumulativos: incidência sobre o faturamento e não sobre a receita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 165, p. 17-25, jun. 2009.

DANIEL, Denize de Cássia. **PIS/COFINS. Não cumulatividade. Apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.** Disponível em <http://www.parana-online.com.br/colunistas/237/45195/>. Acesso em 09 out. 2010.

FISCO esclarece uso de créditos de Pis/Cofins. **Valor Econômico**, 12 jan. 07. Disponível em: <http://www.ersadvocacia.com.br/conteudo.php?sid=44&cid=159>. Acesso em 12 out. 2010.

HARADA, Kiyoshi. Créditos de COFINS e a apuração do IRPJ. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1815, 20 jun. 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11411>. Acesso em: 13 out. 2010.

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fábio Hirochi & HICUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 35 ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. 938 p.

Imposto de Renda: PIS, COFINS, CSLL e Legislação. **PIS/PASEP e COFINS – Regime Geral de Apuração – Contribuições Cumulativas.** Curitiba, PR: Cenofisco Editora, 2006, n.º. 30/10, 4ª sem. jul. 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Interpretação técnica n.º. 01/2004.** Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretaçao0104>. Acesso em 18 out. 2010.

LAGE, Ariella Alvarenga Dionísio Ferreira. **Os efeitos da não cumulatividade do Pis e da Cofins na apuração do IRPJ e da CSLL.** In: COSTA, Alexandre Freitas (Org.) Estudos de gestão fiscal e tributária, Belo Horizonte: Educação e Cultura, 2009. p. 41-53

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não cumulatividade de PIS e da COFINS. Apropriação de créditos. Definição de critérios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.180, p.114-136, set. 2010.

MACHADO, Fernando Bicca. **A sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS.** Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 860, 10 nov. 2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7513>. Acesso em: 10 out. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional:** volume 1: artigos 1º a 95. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 846 p.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

\_\_\_\_\_. **Estudos Doutrinários:** Virtudes e defeitos da não cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro, São Paulo, 22 ago. 2006. Disponível em <<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em 13 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 162, p. 7-13, mar. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 1173 p.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 223 p.

MELO, José Eduardo Soares de. A não cumulatividade do IPI, ICMS, PIS, COFINS. **Fóruns de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 2, n. 10, p. 123-141, jul./ago. 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 1. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983. 283 p.

MINATEL, José Antônio. Subvenções Públicas: Registros Contábeis e Reflexos Tributários a partir da Lei nº. 11.638/07. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, Dialética, p. 42-43, dez. 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 900 p.

NOGUEIRA, Paulo Henrique G. S. Créditos de PIS/COFINS e reflexos no IRPJ e CSLL. **Fiscosoft**, São Paulo, 21 fev. 2007. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em 18 out. 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, 1159 p.

PANDOLFO, Rafael. Princípios tributários. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 5, n. 27, p. 130-142, set./out./2002.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 5 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. 442 p.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito constitucional de renda. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6345>. Acesso em 09 out. 2010.

ROLIM, João Dácio. **O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos - adições e exclusões ao lucro real**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coor.) Imposto de renda: questões atuais e emergentes, 1. ed. Dialética, São Paulo, 1995. p. 223-224.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores: inclui CSLL, PIS/Pasep, Cofins e Simples Nacional**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2009. 774 p.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 319 p.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel. A não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.17, n.87, p. 201-214, jul./ago. 2009.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. 382 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 460 p.