

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

WILLIAM WESSLER HINCKEL

**PIS E COFINS – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DERIVADOS DO  
TRANSPORTE DE PRODUTOS**

São José (SC)

2013

WILLIAM WESSLER HINCKEL

**PIS E COFINS – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DERIVADOS DO  
TRANSPORTE DE PRODUTOS**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, em São José/SC, como requisito para obtenção do grau em Especialização em Direito Tributário.

São José (SC)

2013

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde física e mental que me permitiu a construção do presente trabalho, assim como colocar na minha vida as pessoas com quem eu convivo.

Aos professores, pelos ensinamentos e experiências compartilhados neste curso, fundamentais para a formação não só como acadêmico, mas como cidadão.

Aos amigos, colegas de trabalho e especialmente a família, que sempre deram força para seguir nesta caminhada acadêmica, que apesar de árdua, é o caminho mais correto.

A todas as pessoas que de forma direta ou indiretamente contribuíram para a elaboração da presente monografia.

## RESUMO

A presente monografia tem o intuito de conhecer e analisar os tributos do PIS e da COFINS, em especial a possibilidade de aproveitamento de crédito decorrente das despesas com frete, no que tange a sistemática do regime não-cumulativo adotado para algumas empresas em nosso sistema jurídico tributário. Para isso, será analisado brevemente o meio pelo qual as contribuições estão inseridas em nosso ordenamento, as espécies de contribuições, o histórico do PIS e da COFINS, a regra-matriz destas contribuições, os regimes de apuração, o princípio da não-cumulatividade, o conceito de insumo e as possibilidades de apropriação do crédito decorrente dos fretes realizados.

**Palavra-chave:** Crédito de PIS e COFINS. Despesas com frete. Não-cumulatividade. Insumo.

## **ABSTRACT**

This monograph aims to understand and analyze the tributes of PIS and COFINS, in particular the possibility of use the credit resulting from freight expenses, in case of the non-cumulative, adopted for some companies in our legal system tax. For this, it will be briefly examined the means by which the contributions are entered into our planning, the species of contributions, the history of PIS and COFINS, the rule-array of these contributions, the calculation schemes, the principle of non-cumulative, the concept of input and the possibilities of credit appropriation from freight carried.

**Keywords:** Credit of PIS and COFINS. Freight Expenses. Non-cumulative. Inputs.

## **ROL DE ABREVIATURAS OU SIGLAS**

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil

CC – Código Civil Brasileiro de 2002

CTN – Código Tributário Nacional

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>1 CONTRIBUIÇÕES.....</b>  | <b>10</b> |
| 1.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....  | 10        |
| 1.2 A RELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO DE ARRECADAÇÃO.....                              | 12        |
| 1.3 AS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÃO.....   | 14        |
| 1.4 HISTÓRICO DO PIS E COFINS.....   | 16        |
| <b>2 PIS E COFINS.....</b>   | <b>18</b> |
| 2.1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS.....                        | 18        |
| 2.1.1 Conceito de faturamento.....   | 20        |
| 2.1.2 Conceito de receita.....   | 22        |
| 2.2 REGIMES: MONOFÁSICO E PLURIFÁSICO.....   | 23        |
| 2.3 CUMULATIVIDADE.....  | 24        |
| 2.3.1 Métodos para impedir os efeitos da cumulatividade.....                               | 26        |
| 2.3.2 Espécies de créditos utilizados.....   | 28        |
| <b>3 NÃO CUMULATIVIDADE.....</b>   | <b>29</b> |
| 3.1 REGIME CUMULATIVO.....   | 31        |
| 3.2 REGIME NÃO CUMULATIVO.....   | 32        |
| 3.3 CONCEITO DE INSUMO.....  | 35        |
| 3.4 APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E CONFINS DECORRENTES DO<br>TRANSPORTE DE PRODUTOS..... | 37        |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>  | <b>41</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>44</b> |

## INTRODUÇÃO

A presente monografia foi elaborada como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, onde se utilizou o método dedutivo e a técnica documental indireta por ser a mais adequada aos objetivos da pesquisa.

O tema pesquisado, no caso “apropriação de créditos derivados do transporte de produtos – PIS e COFINS”, já foi abordado de forma específica por diversos especialistas em Direito Tributário, em artigos, teses e monografias, no entanto, a gama de obras literárias que abordem o assunto de forma exclusiva é muito escassa. No que se refere aos casos concretos, percebeu-se já na fase de elaboração do projeto de pesquisa do presente trabalho, que não há unanimidade de entendimentos sobre a possibilidade de apropriação do créditos derivados do transporte dos produtos.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS, permitindo ao contribuinte o desconto dos créditos atinentes aos bens e serviços utilizados como insumo na produção do bem ou serviço colocado pelo contribuinte destinado à venda.

A Lei 10.833/03 põe à disposição do contribuinte expressamente, apenas a possibilidade de creditamento decorrente de frete nas operações de venda, porém, será analisado se apenas a interpretação literal basta para garantir a eficácia do princípio da não-cumulatividade.

Assim, há diversas divergências entre o entendimento do Fisco e dos contribuintes, quanto às despesas consideradas como insumo e dedutíveis do montante a ser pago no regime não-cumulativo, dentre elas está o foco do presente trabalho, que é em relação à possibilidade de apuração dos créditos decorrentes do transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, muitas vezes realizados com frota própria.

A problemática do presente trabalho está na interpretação dada às deduções trazidas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e o princípio da não-cumulatividade. Para tanto,



procurou-se conceituar o princípio acima referido, os métodos para evitar os efeitos da cumulatividade, os regimes de apuração, os conceitos de insumo, faturamento e receita.

A motivação do presente trabalho científico está presente na divergência doutrinária e jurisprudencial acerca da apropriação de créditos de PIS e COFINS derivados do transporte de produtos, fazendo com que a sistemática da não-cumulatividade seja observada em todos os aspectos.

Sendo assim, o trabalho é dividido em três etapas: primeiramente elabora-se o relato sobre as modalidades tributárias, o meio pelo qual as contribuições estão inseridas no Direito Tributário Brasileiro, as espécies tributárias, a relevância da destinação do produto da arrecadação para as contribuições, suas espécies, e, finalizando um breve relato da evolução legislativa do PIS e da COFINS.

O segundo capítulo começa com a regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, passando pelo conceito de faturamento e receita, em seguida explica-se os regimes monofásico e plurifásico, que são de fundamental importância ao entendimento da não-cumulatividade, finalizando com a cumulatividade e os métodos para impedir seus efeitos.

No terceiro e último capítulo, inicia-se com a abordagem da não-cumulatividade para depois fazer referência aos sistemas cumulativos e não-cumulativos, passando pelo conceito de “insumo”, para finalizar com a abordagem da apropriação dos créditos decorrente do transporte dos produtos.

Assim, levando-se em conta o desenvolvimento do trabalho científico e elaboração lógica dos parágrafos anteriores, pretende-se tornar a leitura interessante e satisfatória para os operadores do direito acerca da apropriação de créditos de PIS e COFINS derivados do transporte de produtos.

# 1 CONTRIBUIÇÕES

No presente capítulo tratar-se-á sobre o meio pelo qual as contribuições estão inseridas no Direito Tributário Brasileiro, as espécies tributárias, a relevância da destinação do produto da arrecadação para as contribuições, suas espécies, e, finalizando um breve relato da evolução legislativa do PIS e da COFINS.

## 1.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O conceito de tributo é derivado da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que segundo Heleno Torres<sup>1</sup>, transfere à Lei Complementar a especificação deste conceito por este motivo o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 3º o conceito legal de tributo. Porém, o conceito evidentemente deve estar atrelado naquilo que dispõe a Constituição, ao passo sua edição que trouxe três critérios relevantes para a classificação de tributo que são a vinculação a uma atividades estatal, a previsão do destino do produto da arrecadação e a possibilidade de restituição do valor pago.

Há outras correntes doutrinárias que divergem deste entendimento, principalmente a doutrina clássica<sup>2</sup>, que entendem que a classificação deve adotar apenas a vinculação ou não a uma atuação estatal. Porém, conforme explica Paulo Ayres Barreto<sup>3</sup>, a divisão em apenas vinculados ou não a uma atividades estatal não tem o condão de explicar e justificar todas as variáveis sistêmicas, decorrentes das particularidades do nosso direito positivo, ao passo que não teremos como diferenciar as contribuições dos impostos. Por este motivo, há regras no

---

<sup>1</sup> TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Conceito de Tributo**. Aula ministrada em 13/08/2011 no IBET em São José.

<sup>2</sup> Geraldo Ataliba *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 406.

<sup>3</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 54.

plano constitucional que estabelecem o montante da arrecadação como diferenciação dos impostos das contribuições.

Desta forma, utiliza-se como critério de classificação numa primeira classe a vinculação ou não da materialidade do antecedente normativo a uma atividade exercida pelo Estado referida ao contribuinte, em uma segunda classe a destinação do produto da arrecadação a uma atuação específica do Estado e na terceira classe a possibilidade de restituição ao contribuinte do valor pago ao Erário.<sup>4</sup>

Desta forma, temos o imposto que é um tributo que não tem a vinculação de uma atividade exercida pelo Estado, não tem uma destinação específica do produto de sua arrecadação e também não há previsão legal da devolução do montante arrecadado. Nas taxas há vinculação de uma atividade exercida pelo Estado ao contribuinte, o produto de sua arrecadação tem destinação específica, ou seja, o próprio custeio da atividade exercida pelo Estado, sendo ela o poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível. E não há previsão legal da restituição do valor arrecadado.<sup>5</sup>

As contribuições de melhoria são vinculadas a uma atuação estatal (valorização imobiliária decorrente de obra pública), entretanto, não há previsão legal da destinação do produto arrecadado, podendo ser utilizado discricionariamente pela administração pública. Não há previsão legal da restituição do valor arrecadado. Os empréstimos compulsórios não têm a vinculação de uma atividade exercida pelo Estado, mas a destinação do produto de sua arrecadação deverá ter previsão legal com o custeio de despesas extraordinárias, quando esgotados os recursos ordinários. Obrigatoriamente deve haver a previsão legal da restituição ao contribuinte do montante arrecadado ao final de determinado período. As contribuições não têm a vinculação direta a uma atividade exercida pelo Estado, porém têm a destinação do produto da arrecadação prevista em lei. Não há previsão legal da restituição do valor arrecadado.<sup>6</sup>

Desta forma, utilizando este método de classificação se constata a existência de cinco espécies de tributos (classificação quinária), ao passo que o presente trabalho terá o foco principal para a espécie das contribuições. Nela há uma divergência doutrinária quanto à

---

<sup>4</sup> MOUSSALLEM, Tárak Moysés. **Artigo Classificação dos tributos – uma visão analítica. In Tributação e Processo, IV Congresso Nacional de Estudos Tributários.** P. 629.

<sup>5</sup> MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos.** Max Limonad. p. 247-248.

<sup>6</sup> MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos.** Max Limonad. p. 248.

segunda classe, ou seja, a destinação do produto da arrecadação ao uma atuação específica do Estado, que será analisado a seguir.

## 1.2 A RELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

A destinação do produto da arrecadação é marca característica das contribuições que, junto aos outros critérios de classificação, as diferem dos outros tributos, pois somente pela destinação não seria possível a diferenciação das contribuições das taxas e do empréstimo compulsório. O fundamento da instituição de uma contribuição afirma sua finalidade e estipula o destino da arrecadação, que é direito subjetivo do contribuinte de ter o produto da arrecadação totalmente destinado ao financiamento daquela causa.<sup>7</sup>

No entanto, o Código Tributário Nacional em seu artigo 4º, inciso II, estabelece que é irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação para se verificar a natureza jurídica de determinado tributo. Por este motivo há uma grande resistência por parte da doutrina em aceitar o relevo jurídico da destinação do produto da arrecadação, em contrapartida, à luz da Constituição Federal vigente esta resistência deve ser superada, eis que o referido Código foi editado no ano de 1966, sendo que a Constituição Federal foi promulgada em 1988, sendo que todo o sistema legal anterior deve ser analisado no sentido de verificar sua recepção ou não pela Constituição.<sup>8</sup>

Para Paulo Ayres Barreto<sup>9</sup> as contribuições tem como condição de validade a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique sua criação e que a norma que crie, também preveja expressamente a destinação do produto de sua arrecadação. Trata-se de duas estruturas normativas distintas, ambas igualmente relevantes para caracterização desta espécie tributária autônoma, sendo que é impossível emitir um juízo definitivo ao analisar somente um aspecto.

---

<sup>7</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 155-157.

<sup>8</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 157.

<sup>9</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 158.

A questão sobre a destinação total está sob análise da corte suprema, uma vez que ao analisar a constitucionalidade da lei orçamentária que autorizava o Poder Executivo a não aplicar integralmente, os recursos arrecadados com as contribuições de intervenção no domínio econômico, a corte abriu margem para novas perspectivas sobre o tema.<sup>10</sup>

Ocorre que não pode haver a desvinculação da receita das contribuições, pois se estaria descaracterizando a espécie tributária em questão, atribuindo feição de imposto, criando uma figura híbrida no ordenamento jurídico, não sendo previsível esta nova modalidade na Constituição da República Federativa do Brasil.

Nos dizeres de Paulo Ayres Barreto<sup>11</sup>:

A Emenda Constitucional que desvincula o produto da arrecadação de contribuição suprime a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

Há ainda doutrinadores que defendem a restituição do tributo pago pelo contribuinte, caso de o produto da arrecadação não seja aplicado na destinação prescrita na lei, pois não há competência para arrecadar contribuição para fins diversos daqueles que deram causa a sua instituição, sendo um direito subjetivo do contribuinte.

No entanto, dificilmente o contribuinte contará com meios de prova eficientes para demonstrar que o montante pago por ele a título de contribuição não foi aplicado integralmente naquela destinação legalmente prevista. Isto porque o montante arrecadado se junto às outras receitas do Estado, havendo somente a diferenciação contábil dos valores, o que impossibilita a verificação do percurso financeiro daquele tributo.<sup>12</sup>

O artigo 167, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil menciona a vedação da vinculação da receita dos impostos a órgão, fundos ou despesas. Por estas situações que a correta classificação das espécies tributárias tem relevância, uma vez que o artigo supracitado não faz qualquer menção sobre as contribuições, ao revés, este é justamente

---

<sup>10</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 187.

<sup>11</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. P. 201.

<sup>12</sup> SEHN, Solon. **Contribuições**. Aula expositiva realizada em 07/06/2013 no IBET/SC – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

o fundamento de validade da instituição desta modalidade tributária, devendo a causa de sua instituição ser completamente vinculada ao produto da arrecadação.

Desta forma, a destinação é critério relevante à classificação das espécies tributárias, como também é o próprio fundamento de validade das contribuições, apesar das críticas elaboradas sobre o escoamento real destes recursos arrecadados sejam diretamente empregados na situação que os deu causa, uma vez que são depositados e gerenciados pela conta única do Tesouro Nacional.

### 1.3 AS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES

O art. 145, inciso III da Constituição Federal prevê a possibilidade instituição de contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. A Emenda Constitucional nº 39 acrescentou o artigo 149-A a Constituição criando nova outorga de competência aos Municípios e ao Distrito Federal, para instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.<sup>13</sup>

No entanto, com modelo de classificação de tributos adotado no presente trabalho, a espécie tributária relevante são as contribuições descritas no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, a qual aduz que são de competência exclusiva da União e faz menção a três espécies: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nestes termos:

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.<sup>14</sup>

Desta forma, passa-se à análise de cada uma das subespécies de contribuições, iniciando pelas sociais. As contribuições sociais tem por finalidade custear a atividade estatal

---

<sup>13</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 97.

<sup>14</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 25 set, 2013.

no campo social, devendo ser a receita direcionada, obrigatoriamente, à finalidade de manutenção da atividade relacionada aos aspectos sociais do Estado.<sup>15</sup>

As contribuições sociais ainda são divididas em (a) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e (b) outras contribuições sociais.

Com relação à destinação da seguridade social a Constituição Federal trouxe taxativamente as materialidades deste tributo no art. 195, incisos I a IV, sendo que devem ser observadas pelo legislador ordinário federal as fontes de custeio autorizadas para criação destas contribuições.<sup>16</sup>

Já as outras contribuições sociais ou gerais, são destinadas ao financiamento das demais áreas de atuação do Estado no campo social, que tem grande abrangência e objetiva o bem-estar e a justiça social, o qual engloba direitos como habitação, educação, saúde e cultura.<sup>17</sup>

Nestas contribuições gerais há divergência doutrinária quanto à materialidades destes tributos, eis que alguns autores como Ives Granda da Silva Martins<sup>18</sup> entendem que não há espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais, sob pena da Constituição Federal, no capítulo do sistema tributária cair em desuso. Em contrapartida, José Eduardo Soares de Melo<sup>19</sup> atesta a possibilidade de instituir contribuições sociais desde que haja a observância dos elementos básicos, como a compulsoriedade, parafiscalidade, destinação específica dos recursos arrecadados e vinculação à determinado grupo.

As contribuições de intervenção no domínio econômico servem de instrumento de planejamento, para corrigir distorções e abusos de segmentos descompassados e não simplesmente arrecadar fundos ao Estado. A União realiza a intervenção de controle no mercado, a fim de se promover um controle fiscalizatório e regulatório na economia, sendo cobrada exatamente do setor que será realizada a atuação estatal, devendo o montante arrecadado servir para fomentar e regular este setor.<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. 1. Ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 102.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 803-804.

<sup>17</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 100.

<sup>18</sup> Ives Gandra da Silva Martins *apud* BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 101.

<sup>19</sup> Eduardo Soares de Melo *apud* BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 101.

<sup>20</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 467.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas servem para a União fiscalizar e regulamentar o exercício de determinadas atividades profissionais, sendo que pode ser exercida por ela própria ou pode delegar esta função e a fonte de custeio a órgão de classe (OAB, CRC, CRM, etc.). Também estão incluídas nesta espécie as chamadas contribuições sindicais, compulsórias, eis que cobradas de todos os membros de determinada categoria, independentemente de filiação ao sindicato, tendo sua previsão legal no artigo 578 do Consolidação das Leis do Trabalho, recepcionada pela Carta Política de 1988, conforme RE 180.745 de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.<sup>21</sup>

#### 1.4 HISTÓRICO DO PIS E COFINS

As Constituições da República Federativa do Brasil não criaram o PIS e a COFINS, uma vez que apenas traçaram as delimitações para que o legislador ordinário, dentro de sua competência e limitação pudesse criar a exação da forma que o legislador constitucional determinou.

Assim, a Lei Complementar nº 7 de 07/09/1970 criou o Programa de Integração Social – PIS, no intuito de desenvolver a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, estabelecendo em seu artigo 3º, que o Fundo de Participação seria constituído por duas parcelas, a primeira mediante dedução de um percentual do imposto de renda das pessoas jurídicas e a segunda com recursos próprios das empresas, recolhidos com base no faturamento. Esta lei tinha fundamento no artigo 21, I, §2º da Constituição Federal de 1967 e foi recepcionada expressamente pela atual Constituição em seu artigo 239.<sup>22</sup>

A atual Carta Política em seu artigo 195 também autorizou instituição de nova contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre o faturamento, com isto, foi editada a Lei Complementar nº 70/91. Posteriormente foi editada a Medida Provisória nº 1.724/98, convertida na Lei nº 9.718/98 que alterou as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, ambas para o faturamento, além de equiparar o conceito de

---

<sup>21</sup> CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. 1. Ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 124-125.

<sup>22</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 809.



“faturamento” ao de “receita bruta”. Com isto, o legislador ordinário foi além de seu limite de competência constitucional, uma vez que “receita bruta” é expressão bem mais ampla do que o faturamento, e para tentar arrumar a situação, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98, que modificou o art. 195 da Constituição autorizando a instituição de contribuição para a seguridade social incidente sobre a receita.<sup>23</sup>

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal tem entendido ser inconstitucional o incidência do PIS e COFINS sobre a receita bruta, ao passo que afasta a aplicabilidade dos dispositivos legais da Lei nº 9.718/98 que não teriam sido convalidados pela Emenda Constitucional nº 20/98. Neste passo, transcreve-se parte da decisão do RE 346.084-6:

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para ‘toda e qualquer receita’, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, §4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.<sup>24</sup>

Assim, as contribuições para o PIS e COFINS passaram a ser disciplinadas pela Lei nº 9.718/98, com exclusão do § 1º do artigo 3º, incidentes, portanto, sobre o faturamento. Com isso, resta saber a delimitação exata do conceito de faturamento, que será elucidado no decorrer do presente trabalho.

As leis nº 10.637/02 e 10.833/03, alteraram a sistemática de apuração dos tributos em questão, eis que incluíram a não-cumulatividade para as contribuições à COFINS e ao PIS, de modo que passou a permitir ao contribuinte a verificação e o desconto dos créditos apurados decorrentes dos serviços e bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 810-811.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 346.084-6. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em 5 de outubro de 2013.

## 2 PIS E COFINS

No presente capítulo será abordada a regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, passando pelo conceito de faturamento e receita, em seguida explica-se os regimes monofásico e plurifásico, que são de fundamental importância ao entendimento da não-cumulatividade, finalizando com a cumulatividade e os métodos para impedir seus efeitos.

### 2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS

A construção da regra-matriz de incidência tributária é obra do intérprete a partir dos estímulos sensoriais do texto legislativo. Paulo de Barros Carvalho, diante dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, observando as propriedades levadas em conta para delimitar as hipóteses e conseqüentes das regras instituidoras de tributos, estabeleceu um esquema lógico-semântico para revelar o conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica. A sua funcionalidade é a delimitação da incidência normativa e fazer o controle constitucional e legal normativo.<sup>25</sup>

O esquema possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente, onde há o antecedente da norma geral e abstrata que descreverá uma conduta que se encaixa em infinitas ocorrências concretas, da mesma forma, no conseqüente da norma que prevê a relação entre sujeitos e a conseqüência da prática daquela conduta descrita no antecedente. Também delimita o campo de incidência, a construção da regra-matriz serve de controle do ato de aplicação que a toma como fundamento jurídico ou do próprio ato legislativo que a criou.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do Direito (O constructivismo Lógico-Semântico)**. 2009. p. 281.

<sup>26</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do Direito (O constructivismo Lógico-Semântico)**. 2009. p. 311-312.

A sua função é a conversão do fenômeno da incidência tributária na norma tributária em sentido estrito. Assim, ao dizer que “houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”<sup>27</sup> ocorreu a concretude do fato e instalou-se o laço onde o sujeito ativo tornou-se titular do direito de exigir e o sujeito passivo tem o dever de cumprir.

Assim, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>28</sup> descreve os critérios de forma resumida:

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos destas normas, no antecedente: (i) um critério material (delineador do comportamento/ação pessoal); (ii) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (iii) um critério espacial (identificador do espaço da ação). E, no consequente: (iv) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério prestacional (qualificador do objeto de prestação).

Entretanto, para um mesmo tributo podem surgir diversas situações enumeradas em lei capazes de compor todos critérios da regra-matriz, motivo pelo qual é aceito várias regras-matrizes de um mesmo tributo, como exemplo, o IPI que tem duas faixas autônomas de incidência, uma atingindo a própria industrialização e outra repercute sobre a importação de produtos industrializados.<sup>29</sup>

Não é diferente para as contribuições à COFINS que tem seu fundamento constitucional no artigo 195, I, “b” enquanto o PIS está no artigo 239, dando margem à diversas situações que poderão estar discriminadas na legislação infraconstitucional, porém, deverão sempre observar com muito critério as delimitações que o texto constitucional impõe.

Neste passo, são possíveis diversas regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS, que podem ser esclarecidas pelas Leis nº9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, por meio dos quais o legislador elegeu como base de cálculo dessas contribuições a totalidade das receitas auferidas, independente da classificação contábil adotada.

Sendo assim, as regras-matrizes do PIS e da COFINS são:

- Critério Material: obter receita, devendo ser entendido como um conceito dinâmico que consiste na realização de operações que tenha por resultado a obtenção de receita (art. 2º e 3º da Lei 9.718/98), auferir faturamento (art. 1º da Lei 10.637/02);

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 316.

<sup>28</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do Direito (O constructivismo Lógico-Semântico)**. 2009. p. 283.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 420.

- Critério temporal: o momento efetivo do recebimento da receita ou obtenção do faturamento;
- Critério espacial: todo o território nacional;
- Critério pessoal: União (sujeito ativo), as pessoas jurídicas de direito privado que auferem faturamento e obtém receita (art. 2º da Lei 9.718/98 e art. 4º da Lei 10.637/02) (sujeito passivo);
- Critério quantitativo: a base de cálculo é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98), o faturamento (art. 1º, §2º da Lei 10.637/02). As alíquotas variam de acordo com a legislação e o regime jurídico que o sujeito passivo está enquadrado.

Ainda há as regras-matrizes do PIS e da COFINS sobre a importação de produtos, bens e serviços que incidem na importação de produtos estrangeiros ou serviços, tendo por base de cálculo o valor aduaneiro ou o valor pago pelos serviços, não se confundindo com o PIS e COFINS analisado acima. A relação de pertinência entre as duas modalidades restringe-se ao fato de que a Lei 10.865/04, instituiu o PIS/COFINS-Importação, admitiu o seu creditamento para fins de dedução das contribuições devidas no regime não-cumulativo.<sup>30</sup>

### **2.1.1 Conceito de Faturamento**

O faturamento está descrito no art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição da República Federativa do Brasil, como o ato pelo qual pode o legislador ordinário editar norma para tributar com a modalidade de contribuição. Com isso, a hipótese de incidência está prescrita no texto constitucional, o qual também deve ser retirado o seu conceito.

Para Leandro Paulsen<sup>31</sup> “O faturamento, por certo, é composto pelo produto das vendas de mercadorias e serviços e demais receitas constituídas pela realização do objeto da

---

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215-216.

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 41.

empresa”. Já para Rodrigo Caramori Petry<sup>32</sup> “corresponde apenas à receita própria auferida pela pessoa vendedora ou prestadora de serviços. Ou seja, para efeitos de incidência das contribuições COFINS e PIS/PASEP, o ‘faturamento’ não se confunde com o preço pago pelo adquirente (faturamento + ICMS/IPI/ISS)”.

Inicialmente o texto constitucional elaborou o conceito de faturamento existente na época de sua criação, o qual já existia na Lei Comercial, na Lei da Duplicata e no Decreto-Lei nº 2.397/87, onde o faturamento deve ser entendido como a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços”. No entanto, a expressão “receita bruta” não possui o mesmo significado da legislação do imposto de renda, eis que não pode compreender o valor dos tributos incidentes nas mesmas operações que originaram a receita (ICMS, IPI, etc.). Além disso, deve-se fazer uma interpretação etimológica da palavra, eis que é derivado do termo “fatura”, ou seja, documento que comprova venda de mercadoria ou prestação de serviços.<sup>33</sup>

Estes por sua vez, são conceitos utilizados pelo texto constitucional, expressamente nos arts. 195, I, “b”, 155, II, e 156, III, no que tange à definição dos entes políticos, e não podem ter seu conteúdo e alcance limitados ou restringidos pelo legislador ordinário.<sup>34</sup>

Isto é o que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, que na visão de Hugo de Brito Machado, tem sentido apenas didático, eis que o legislador ordinário não poderá alterar conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição, uma vez que a lei, qualquer que seja, não pode modificar a Constituição.<sup>35</sup>

Assim, para haver faturamento, necessariamente deve-se ter realizado operações mercantis, ou venda de produtos, ou prestado serviços, nos termos inseridos na constituição, ou ainda, realizar operações similares, sendo essas as quantificações que se poderá expressar no faturamento<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 327.

<sup>33</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2009. 144-145.

<sup>34</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 82.

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *apud* SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 82.

<sup>36</sup> ATALIBA, Geraldo, *apud* XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática.** São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 67.

Faturamento é espécie de receita, devendo implicar necessariamente no ingresso financeiro efetivo de valores que irão se incorporar ao patrimônio da pessoa jurídica. Desta forma, não é qualquer receita que deve se sujeitar à incidência do PIS e da COFINS, eis que os meros ingressos sem repercussão econômica sob o patrimônio de quem auferir não devem integrar a base de cálculo destas contribuições.<sup>37</sup>

### 2.1.2 Conceito de Receita

A Emenda Constitucional nº 20/98 ampliou a hipótese de incidência e base de cálculo da COFINS, de “faturamento” para compreender também “receita” da pessoa jurídica. Isto alargou significativamente a hipótese de incidência, eis que abrange além do faturamento, todas as demais receitas.<sup>38</sup>

Primeiramente antes de adentrar no próprio conceito de “receita”, deve-se buscar o distanciamento do conceito de “entrada” ou “ingressos”, que muitas vezes são confundidos levando ao cometimento de equívocos por seus aplicadores. Com isso, verifica-se que as entradas ou ingressos são valores que transitam graficamente pela contabilidade das empresas, porém, não integram seu patrimônio e, por consequência, não podem exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos exigidos pelo texto constitucional. Ao contrário, as receitas são benefícios efetivamente resultantes do exercício da atividade profissional e passam a integrar o patrimônio das pessoas jurídicas, expondo sua capacidade contributiva.<sup>39</sup>

Com isso o autor elabora seu conceito:

Pode-se definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu patrimônio como elemento novo

---

<sup>37</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 184-185.

<sup>38</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 222-224.

<sup>39</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 30-31.

e positivo.<sup>40</sup>

As receitas são o conjunto do faturamento (receita própria auferida pela pessoa vendedora ou prestadora de serviços), mais as “receitas operacionais” (receitas não originadas da venda de mercadoria/prestação de serviços), mais as “outras receitas” (receitas acessórias ou ocasionais), sem, contudo, incluir os simples ingressos, como no caso de impostos sobre as mesmas operações que dão origem às receitas.<sup>41</sup>

Para Raquel Mercedes Motta Xavier<sup>42</sup>:

Receita apresenta-se como resultado das operações, quais quer que sejam elas, realizadas pela pessoa jurídica. A existência de receita necessariamente pressupõe a realização de operação, operação como negócio jurídico realizado. Repita-se, sem operação não há receita. A incidência tributária não recai sobre a receita, mas sobre as operações realizadas pela pessoa, produtoras de receita.

Auferir receita é sinônimo de algo percebido, transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente, sendo, portanto, um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado, onde a prestação já está satisfeita e o negócio jurídico que o deu causa, completo em todos seus efeitos.<sup>43</sup>

## 2.2 REGIMES: MONOFÁSICO E PLURIFÁSICO

Para melhor compreensão do significado de cumulatividade e os regimes de apuração decorrentes dela, deve-se primeiramente diferenciar o fenômeno pertencente ao sistema econômico do fenômeno pertencente ao sistema jurídico. Neste passo, é de fundamental importância o completo entendimento sobre os termos “monofásico” e “plurifásico”.

---

<sup>40</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 31.

<sup>41</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 327.

<sup>42</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 65.

<sup>43</sup> FISCHER, Octavio Campos (Coord). **PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 221.

Assim, pelos ensinamentos de Raquel Mercedes Motta Xavier<sup>44</sup> diz-se que a cadeia é monofásica quando inexistente sequência de fatos, uma vez que não há fato antecedente e nem subsequente àquele capaz de gerar o fenômeno da incidência tributária, onde a atividade econômica é desenvolvida por um único fato, como exemplo, a importação de bens do exterior, onde a atividade é simplesmente importar. Já na cadeia plurifásica há uma sequência de fatos interligados, todos pertencentes à mesma atividade econômica e que são passíveis de incidência tributária, devendo ser imprescindíveis para a realização da atividade econômica, como exemplo, as operações de circulação de mercadorias.

Os conceitos acima são marcantes para a verificação de dois tipos de regime de tributação de uma mesma espécie tributária, no entanto, o tipo de regime de tributação diz respeito somente à cadeia plurifásica de tributação, pois a adoção de um destes dois regimes pressupõe a adoção de cadeia de fatos interligados de um mesmo setor da atividade econômica capaz de sofrer a incidência tributária. Porém, muitas vezes mesmo havendo uma cadeia de fatos interligados do mesmo setor da atividade, sendo plurifásico, o legislador fez a opção de tributar um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os outros fatos do ciclo, muitas vezes para facilitar a arrecadação e fiscalização.<sup>45</sup>

A completa compreensão do regime de tributação plurifásico é de extrema importância para a não-cumulatividade, uma vez que é neste regime que o fenômeno da cumulatividade tem relevância, pois é nele que se verificará o efeito devastador da incidência tributária em cascata de tributo sobre a mesma base, pressupondo a existência de operações que resultem na obtenção de receita, conforme será demonstrado adiante.

## 2.3 CUMULATIVIDADE

A cumulatividade é tratada pela doutrina majoritária como uma obviedade das premissas adotadas, ao ponto que não é almejado grandes discussões acerca de suas

---

<sup>44</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 50.

<sup>45</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 50-51.



propriedades e critérios para definição. Desta forma, as obviedades serão deixadas de lado para que se faça uma análise do conceito de cumulatividade.

O fenômeno da cumulatividade tem relação direta com a incidência de determinada espécie tributária sobre uma base de cálculo que já foi objeto de incidência desse mesmo tributo, o que ocasiona o efeito econômico do aumento do preço, o chamado efeito cascata.<sup>46</sup>

Assim, constata-se posicionamentos diferentes para todos os lados, correndo a divergência entre autores, dentre eles Ciro Cardoso Brasileiro Borges<sup>47</sup>, que defendem a mesma sistemática da cumulatividade tanto para os impostos quanto para as contribuições sociais, onde o fenômeno se dá pela sucessão das regras-matrizes tributárias de mesma classe sobre fatos jurídicos distintos. Em sentido oposto, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>48</sup> defende que a sistemática da cumulatividade é diferente entre os impostos e as contribuições sociais, eis que são espécies tributárias que não apresentam a circulação de bens e serviços como hipótese de incidência tributária.

No entanto, podem ser verificados alguns aspectos comuns entre as cumulatividades dos impostos com a das contribuições sociais, eis que ambas pressupõe a existência do regime plurifásico de tributação, seja no ICMS, IPI, PIS COFINS, sendo inexistente a cumulatividade no regime monofásico. Outro ponto comum é a existência de realização de operações, uma vez que o efeito econômico somente será verificado pela incidência do tributo quando a base ou parte dela, já houver sido tributada em operação anterior que guarde relação de conexão.<sup>49</sup>

Diante das considerações acima, Raquel Mercedes Motta Xavier<sup>50</sup> define cumulatividade da seguinte forma:

Cumulatividade consiste no fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, fazendo com que valores que compõe a base do fato sofram mais de uma incidência da mesma espécie tributária.

---

<sup>46</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 73.

<sup>47</sup> BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. **Fenômeno da cumulatividade e das regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional**. São Paulo, 2006. p. 29.

<sup>48</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n° 111, p. 101.

<sup>49</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 73.

<sup>50</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 75.

Para Solon Sehn<sup>51</sup> na sistemática da incidência plurifásica-cumulativa o tributo onera repetidamente todas as etapas de circulação do bem ou serviço, desde a produção até o consumo final, de forma manifestamente sobreposta à parcela tributada na etapa anterior, ocorrendo o efeito cascata que torna a carga tributária elevadíssima conforme o número de operações anteriores. Como exemplo, os produtos industrializados seriam tributados de forma mais gravosas que os semielaborados ou não industrializados, além disso, os produtos importados teriam menor carga do que os nacionais em virtude da cadeia simplificada de operações, pois são destinados diretamente ao consumidor final.

Este efeito cascata é comum em alguns tributos e para vedar esta onerosidade excessiva, a Constituição da República Federativa do Brasil dispõe em seus arts. 153, II (IPI), 155, II, § 2º, I (ICMS), 154, I (impostos residuais), 195, § 4º e § 12 (contribuições residuais), o princípio da não-cumulatividade.

Há ainda autores que entende que o PIS e a COFINS por ser tributo que incide sobre a receita ou faturamento e não sobre a venda de bens e prestação de serviços, não acarretaria qualquer efeito cumulativo. No entanto, mostra-se equivocado este entendimento, uma vez que a venda e os serviços integram a receita das pessoas jurídicas, além disso, há inúmeros estudos e comprovações no sentido de haver expressivo efeito cumulativo.<sup>52</sup>

Considerando esta sistemática e o efetivo efeito cumulativo de alguns tributos, surgiu para vedar esta prática o princípio ou regra da não-cumulatividade, além dos métodos direto subtrativo, direto aditivo, indireto subtrativo, indireto aditivo, adotados por Raquel Mercedes Motta Xavier, conforme análise abaixo.

### **2.3.1 Métodos para impedir os efeitos da cumulatividade**

O método direto subtrativo visa impedir os efeitos da cumulatividade ao determinar que o tributo a ser realmente recolhido, será verificado mediante a aplicação de alíquota sobre

---

<sup>51</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 266.

<sup>52</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 269.

o resultado da subtração das receitas auferidas pelo contribuinte, das despesas necessárias ao desenvolvimento de sua atividade econômica. Este método compatibiliza-se com a técnica “base sobre base”, onde o valor acrescido é resultante da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições do mesmo período. Este não é o método utilizado pelo Constituinte com relação aos impostos do IPI e do ICMS.<sup>53</sup>

O método direto aditivo busca impedir a os efeitos da cumulatividade determinando o valor do tributo a ser recolhido, mediante a aplicação de alíquota sobre o valor efetivamente agregado, incluindo, por exemplo, despesas das matérias-primas, mão de obra, insumos, margem de lucro, enfim, todos os valores que foram acrescidos no preço em razão do exercício da atividade econômica.<sup>54</sup> Todos estes valores são somados para fins de composição da base de cálculo do tributo.

Pelo método indireto subtrativo busca-se impedir os efeitos da cumulatividade mediante a verificação do valor do tributo a ser pago, pela aplicação diferente de alíquota sobre as receitas oriundas do exercício da atividade, e alíquota aplicada sobre as despesas. Ele se compatibiliza com a técnica denominada “tributo sobre tributo” ou “imposto sobre imposto”, ao passo que o valor acrescido será obtido pela dedução do imposto a pagar, com o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. É o método que o texto constitucional escolheu para o IPI e o ICMS, onde para haver a mesma carga tributária, a alíquota aplicada deverá ser a mesma em toda a cadeia de operações.<sup>55</sup>

Pelo método indireto aditivo o valor do tributo a ser recolhido deverá ser verificado mediante a soma da aplicação de alíquota sobre cada um dos elementos que compõe o valor agregado pelo contribuinte, procedendo-se o somatório dos resultados no final.<sup>56</sup>

Todos estes valores de despesas das matérias-primas, mão de obra, insumos, margem de lucro, despesas, enfim, os valores que foram acrescidos no preço em razão do exercício da atividade econômica, são considerados individualmente, aplicando-se a alíquota sobre cada um dos gastos em questão para fins de composição da base de cálculo do tributo.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 81.

<sup>54</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 81.

<sup>55</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 81-82.

<sup>56</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quatier Latin, 2011. p. 84.

<sup>57</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 264.

### 2.3.2 Espécies de créditos utilizados

Também há variações no que tange ao direito aos créditos ou do regime de apropriação, conhecido como sistema de créditos físicos e sistema de créditos financeiros.

Os créditos físicos são aqueles que permitem apenas a dedução do imposto incidente sobre as operações de aquisição de bens que integram fisicamente o produto objeto da operação seguinte, como exemplo, os bens que foram utilizados como insumos no exercício da atividade econômica da pessoa jurídica.<sup>58</sup>

Já os créditos financeiros são aqueles que autorizam a dedução do imposto incidente sobre a aquisição de bens de produção, mesmo não se incorporando fisicamente ao produto final. Pode ser qualquer tipo de bem, podendo ser insumo ou não, porém, devem ser necessários à sua produção, como exemplo, os bens destinados ao ativo permanente da empresa contribuinte.<sup>59</sup>

Há ainda um modelo sobre o valor agregado do tipo produto ou produto bruto, semelhante ao sistema de créditos financeiros, onde é permitido a dedução do tributo incidente sobre bens instrumentais, mas que indispensáveis para a produção do bem objeto da operação seguinte, com a diferença de que a dedução do tipo consumo é imediata e integral na aquisição, ao passo que no tipo renda a dedução tem limites temporais na proporção dos desgastes ou utilização do bem.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 265.

<sup>59</sup> XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 85.

<sup>60</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 265.

### 3 NÃO-CUMULATIVIDADE

No sistema jurídico brasileiro a não cumulatividade surgiu com a Lei nº 297/56 e 4.502/64 relacionadas ao imposto sobre o consumo, antecessor do atual IPI, sendo em 1965 alcançando patamar constitucional através da Emenda nº 18, que previu sua aplicação para o IPI e ICM, sendo desde então mantido seu *status* em todas as constituições. Desde sua implementação foi adotado o regime de “imposto sobre imposto”, caracterizado pela incidência total da operação, resguardado o direito de abatimento das parcelas incidentes nas etapas anteriores.<sup>61</sup>

A doutrina não tem posição unânime no sentido de atribuir o *status* de princípio constitucional, onde alguns entendem como técnica de apuração para calcular o imposto. Para Deonísio Koch<sup>62</sup> esta é uma discussão de interesse apenas acadêmico e de pouco resultado prático, ao passo que utiliza em sua obra a não-cumulatividade como princípio no plano normativo e é técnica na sua operatividade.

Paulo de Barros Carvalho<sup>63</sup> a não-cumulatividade não é um valor consagrado pela Constituição Federativa do Brasil, ao passo que se trata apenas de um limite objetivo, mas que se verte em outros valores, como da capacidade contributiva, da uniformidade na distribuição da carga tributária, justiça da tributação, etc. Assim, para o autor apresenta-se apenas como técnica que “opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata”.

Entretanto, há entendimento diverso onde se trata de princípio descrito no texto constitucional que tem o escopo de evitar a superposição de cargas tributárias, vedando a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em momento anterior no processo econômico.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 265.

<sup>62</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2012. P. 291.

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 324-325.

<sup>64</sup> FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 540.

A não-cumulatividade tem a finalidade de neutralizar os efeitos das incidências múltiplas nas diversas etapas das operações para obtenção de receita ou faturamento, em todo o percurso de produção até seu fim, de modo que a tributação não ultrapasse o valor resultante da aplicação de alíquota sobre a operação final, ou seja, a carga tributária de toda a cadeia de operações, independente da quantidade, não poderá ser superior àquela incidente da alíquota por inteiro com a base de cálculo completa da última operação.<sup>65</sup>

Com relação ao PIS e a COFINS trata-se da não-cumulatividade descrita pelo art. 195, § 4º do texto constitucional, que remete ao art. 154, I, o qual dispõe que a União poderá instituir “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Além disso, o art. 195, § 12 também do texto constitucional dispõe que 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”.

Verifica-se claramente pela redação da norma acima que o texto constitucional não delega à lei a definição do grau de não-cumulatividade, eis que caberá à lei apenas definir os setores de atividade econômica para os quais estas contribuições serão integralmente não-cumulativas. Isto porque não cabe ao legislador infraconstitucional atribuir qualquer grau de não-cumulatividade, ao passo que ao escolher algum setor de atividade econômica, deverá dar integral eficácia à não-cumulatividade ao setor escolhido.<sup>66</sup>

Apesar disso, por haver a possibilidade constitucional de escolha dos setores de atividade que terão a não-cumulatividade pela legislador ordinário, há autores<sup>67</sup> que têm o entendimento no sentido de que é possível restringir o alcance da não-cumulatividade, pelo argumento de quem pode o mais (limitar integralmente à um seguimento da economia), também pode o menos (restringir o alcance total dentro de um seguimento).

Entretanto, este não parece ser a melhor forma de análise, eis que o texto constitucional deixou ao legislador ordinário apenas a escolha de qual setor irá estabelecer o regime de não-cumulatividade, mas uma vez concedendo, deverá ser observado todos os seus

---

<sup>65</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2012. P. 289.

<sup>66</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 109-110.

<sup>67</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 270.

aspectos. Acredita-se que não há não-cumulatividade pela metade ou mitigada em algum de seus aspectos, sob pena de descaracterizar o instituto pela perda dos seus fundamentos essenciais.

Assim, a União utilizando-se de sua competência, instituiu a não-cumulatividade do PIS e da COFINS pela edição das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), com as alterações decorrentes das Leis nº 10.865/04 e 10.925/04 e tantas outras que se sucederam, sendo que com a edição da não-cumulatividade da COFINS, o legislador igualou os regimes de ambas as contribuições, de tal modo que hoje há apenas algumas questões de natureza temporal diferentes.<sup>68</sup>

A sistemática da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS foi introduzida muito tempo depois da edição de tais tributos, sob o pretexto de estimular as exportações, porém, o que se viu na prática foi o aumento da carga tributária em virtude do aumento de alíquota de 0,65% para 1,65%. Tal aumento foi mascarado em virtude da opinião pública ser no sentido que o tributo não-cumulativo ser menos oneroso, no entanto, o governo sempre que impõe a sistemática para algum tributo, trata logo de elevar a alíquota correspondente.<sup>69</sup>

Em virtude do princípio da não-cumulatividade há no sistema tributário nacional dois regimes jurídicos para cada uma dessas contribuições, o cumulativo e o não-cumulativo, os quais serão analisados na sequência.

### 3.1 REGIME CUMULATIVO

O regime cumulativo é aplicado aos contribuintes do imposto de renda pessoa jurídica que estão submetidos ao lucro presumido ou arbitrado, aquelas optantes pelo Simples, bem como aqueles discriminados no art. 10 da Lei nº 10.833/93. Dentre todas as possibilidades, há diversos segmentos que um mesmo contribuinte, embora submetido ao regime não-cumulativo, tem grande parcela de suas receitas tributadas pela COFINS cumulativa,

---

<sup>68</sup> FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 603.

<sup>69</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 231.



produzindo reflexos em toda a sistemática de creditamento do contribuinte, que serão analisados no capítulo seguinte.<sup>70</sup>

Além disso, no regime cumulativo as contribuições ao PIS e a COFINS são disciplinadas também pela Lei 9.718/98, surgida antes da EC 20/98, submetendo-se ao regime cumulativo as pessoas jurídicas imunes a impostos. As contribuições incidem sobre o faturamento das empresas, porquanto, à época de sua instituição, a tentativa de tributar toda a receita afrontou o do art. 195, I, da CF, e não sobreveio, depois da EC 20/98, nenhum dispositivo legal que tenha alargado a base de cálculo. No regime cumulativo, o PIS incide à alíquota de 0,65%, conforme previsão constante do art. 1º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, A COFINS atualmente incide à alíquota de 4%, conforme o art. 8º da Lei 9.718/98, que teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo STF em 2002 pelo julgamento do RE nº 336.134.<sup>71</sup>

Tratando-se de regime cumulativo, o PIS e COFINS incidem sobre o faturamento de cada empresa, sem haver quaisquer deduções mediante apuração e compensação de créditos, nem mesmo ajustes posteriores. A carga tributária é exatamente o resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, sendo o montante decorrente dessa operação definitivo. O critério material dessas contribuições ocorre mensalmente com a verificação do faturamento.<sup>72</sup>

### 3.2 REGIME NÃO CUMULATIVO

Para Hugo de Brito Machado<sup>73</sup> a não-cumulatividade representa a sistemática onde “um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores”.

---

<sup>70</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 76-79.

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215.

<sup>73</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 216-217.



Para Solon Sehn<sup>74</sup> “o regime não cumulativo é aplicável aos contribuintes do imposto de renda, pessoa jurídica (IRPJ), submetidos ao lucro real, ressalvadas as exceções previstas no art. 10 da Lei nº 10.833/93”.

Os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS são regidos, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sobrevindas pela Emenda Constitucional nº 42/03 que limitou-se a prever a não cumulatividade ao acrescentar o § 12 do art. 195 da Constituição Federativa do Brasil, sem ao menos esclarecer quais os critérios que deveriam ser observados.

O regime não-cumulativo é aplicado para as empresas tributadas no imposto de renda com base no lucro real, ou seja, as grandes empresas. A Lei nº 10.637/02 trata da não-cumulatividade do PIS, estabelecendo o faturamento mensal como critério material, entretanto, compreendido o total das receitas auferidas como sua base de cálculo. Não integram a base de cálculo, dentre outras receitas, as decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, além das relativas às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, nos termos do § 3º.<sup>75</sup>

A Lei 10.637/02 em seu art. 2º estabelece a alíquota de 1,65% como regra, e o contribuinte está definido no art. 4º como sendo a pessoa jurídica que auferir as receitas discriminadas no art. 1º. É no art. 3º que fica autorizado o desconto de créditos de bens adquiridos para revenda, 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, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, 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, edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária, bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa

---

<sup>74</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 148.

<sup>75</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215-216.

jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Diferentemente do que ocorre com a sistemática da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, no caso do PIS e da COFINS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores. O que ocorre na verdade é a apuração dos créditos calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica. Os períodos de operação se comunicam, ocasionando com que o crédito apropriado e não aproveitado em determinado mês, possa ser aproveitado nos meses subsequentes, no entanto, não há previsão de correção monetária de tais créditos. Além disso, também é viável o desconto de crédito apurado em relação às importações tributadas a título de PIS-Importação, de que cuida a Lei 10.865/04.<sup>76</sup>

Conforme já consignado, a Lei 10.833/03 estabelece a cobrança da COFINS não-cumulativa, onde o critério material é o faturamento mensal, devendo ser entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º). Pela redação do art. 5º, contribuinte é a pessoa jurídica que auferir as receitas. A alíquota da COFINS não-cumulativa é, em regra, de 7,6%, de acordo com o art. 2º da Lei 10.833/03.

Verifica-se que o art. 1º da lei acima citada alargou significativamente o conceito de faturamento neste caso, eis que abrange as receitas com a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas. Esta amplitude na base de cálculo da COFINS não-cumulativa, nos dizeres de Leandro Paulsen<sup>77</sup>, “está em consonância com a competência atribuída pelo art. 195, I, b, da CF após a EC 20/98, que alargou a base tributável de faturamento para ‘receita ou faturamento’”.

A Lei 10.833/03, no § 3º do art. 1º, exclui certas receitas da base de cálculo da COFINS não-cumulativa, como as isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; as receitas das vendas canceladas e aos descontos incondicionais

---

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215-216.

<sup>77</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215-216.

concedidos; as receitas de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita; além das despesas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação.

Para Leandro Paulsen<sup>78</sup>:

A não cumulatividade da COFINS decorre da possibilidade de desconto de créditos apurados, por exemplo, na aquisição de bens e serviços. A Lei 10.833/03 estabelece um sistema de creditamento de COFINS mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, energia elétrica consumida no estabelecimento, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, despesas financeiras, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, edificações e benfeitorias nos imóveis utilizados nas atividades da empresa, bens recebidos em devolução, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, 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 (art. 3º). Quando apenas parte das receitas da empresa estiver sujeita à incidência não cumulativa, os créditos terão de ser apurados em relação aos respectivos custos específicos, conforme o § 7º do art. 3º. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Deste modo, verifica-se que a não-cumulatividade se efetiva no momento onde se verifica o valor do tributo a ser pago, após a compensação dos débitos e créditos apurados para aquele período, juntamente com os créditos que por ventura foram acumulados do período anterior.

### 3.3 CONCEITO DE INSUMO

---

<sup>78</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 215-216.

A definição do conceito de insumo e de fundamental importância para apuração das bases de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativas, tendo em vista a sistemática do débito e crédito explicitada no título acima, onde os insumos integrarão a coluna dos créditos.

Diante das definições conceituais extraídas da língua portuguesa do termo “insumo”, verifica-se que estão relacionadas com aos desembolsos de despesas e custo, para realização do resultado de fornecer bens ou serviços. Assim, os insumos passíveis de créditos são todos aqueles decorrentes dos bens adquiridos à fabricação do bem, equivalendo ao conceito de custo de produção, o qual deve ser buscado o conceito nas normas de direito privado, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional.<sup>79</sup>

Com isso, o art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 se refere aos insumos do processo produtivo, ficando claro que qualquer insumo adquirido pelo contribuinte para a fabricação do bem ou prestação do serviço deve lhe conferir direito ao crédito. No entanto, o Estado, através da Receita Federal, editou as Instruções Normativas nº 247/02 (PIS) e 404/04 (COFINS) determinando os critérios de realização do cálculo de apuração destes tributos, o que veio a restringir as hipóteses de aplicação do conceito de insumo.

Em contrapartida, de uma análise literal do conceito legal de insumo (art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), verifica-se que as restrições impostas nas Instruções Normativas acima são ilegais, uma vez que o conceito legal é muito mais amplo, além do que não se restringe a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que, embora não integrem ao novo produto, foram consumidos no processo de fabricação.<sup>80</sup>

Além disso, o entendimento veiculado pelas Instruções Normativas acima citadas quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento, distanciou-se da uma construção sistemática levando em consideração os enunciados das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e, principalmente, o art. 195, I, *b* e §12 do texto constitucional, “parecendo limitar-se a uma importação ilógica de definições aplicáveis à sistemática não-cumulativa de outros tributos”<sup>81</sup>.

Também não é possível a interpretação do conceito de insumo para o PIS e COFINS, a partir daquele decorrente das legislações do IPI e do ICMS, uma vez que a materialidade

---

<sup>79</sup> PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 27-28.

<sup>80</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 111-113.

<sup>81</sup> PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF**. Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 403.

destas contribuições excede muito a mera circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação e industrialização, pois alcança todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.<sup>82</sup>

O desconto daquilo que é considerado insumo visa amenizar o efeitos da cumulatividade na cadeia produtiva nacional, porém, o legislador ordinário optou por negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-los em outras de forma genérica ou restritiva, conforme cada caso. No entanto, mesmo com estas restrições pode-se afirmar que o conceito de insumo na sistema não-cumulativo para o PIS e a COFINS tem relação com o fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que indiretamente, na atividade de prestação de serviço ou de fabricação do produto.<sup>83</sup>

O que há na verdade é certa instabilidade acerca da definição do termo insumo, além disso, há restrições legais do direito ao crédito, o que em alguns casos, acaba colidindo com normas constitucionais como a não-cumulatividade, a capacidade contributiva, etc. Diante deste cenário instável, muitos contribuintes ingressam com demandas judiciais para que seu direito ao crédito seja reconhecido, o que em muitos casos conseguem êxito, uma vez que “há certa tendência de alargamento do conceito de insumo para fins das contribuições devidas ao PIS e COFINS”<sup>84</sup>, devendo compreender os custos e despesas operacionais do contribuinte.

#### 3.4. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORRENTES DO TRANSPORTE DE PRODUTOS

Verifica-se que o crédito decorrente das despesas de armazenagem e frete incorridas na venda de bens, é autorizado pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Cumpre ressaltar que a Lei nº 10.637/02 não previu norma idêntica, no entanto, ela também se aplica ao PIS por força do disposto no art. 15, inciso II da Lei nº 10.833/03, eis que:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que

---

<sup>82</sup> MARTINS, Natanael *apud* GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007. p. 216-217

<sup>83</sup> FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 206-207.

<sup>84</sup> PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF**. Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 82.

trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1o e 10 a 20 do art. 3o desta Lei;

Assim, a problemática é referente às questões ligadas ao frete realizado por terceiro, ou até mesmo pelo contribuinte, para distribuição dentro dos próprios estabelecimentos da mesma empresa destinados a facilitar a distribuição e vendas dos produtos aos seus clientes.

Desta forma, quando encerrado o processo produtivo os produtos são transportados por frota própria ou mesmo de terceiros, da indústria para os estabelecimentos distribuidores, além de ocorrer diversas vezes o remanejamento dos produtos entre os próprios estabelecimentos distribuidores, até que ao final chegue ao estabelecimento do cliente, sendo todo este custo suportado pelo próprio contribuinte.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a sistemática da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, no intuito de minimizar os efeitos da distribuição do ônus econômico decorrente da incidência em cascata ao longo da cadeia produtiva, conforme já explicitado anteriormente.

Atualmente se verifica uma animosidade do Fisco em aceitar os créditos decorrentes do transporte de produtos, mesmo que efetuados por terceiros, entre seus próprios estabelecimentos e centros de distribuição, pelo fato de aplicar a visão restritiva do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ignorando o entendimento acerca da essencialidade do desenvolvimento e contratação destas atividades dentro da atividade econômica da pessoa jurídica industrial.<sup>85</sup>

Muitas vezes o Fisco restringe a possibilidade do crédito em virtude de considerar que o transporte efetuado é meramente em decorrência da logística adotada, tendo em vista que o produto já está acabado e somente ocorre o deslocamento da mercadoria entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica.

Diante deste entendimento, acaba por não aplicar inteiramente o princípio da não-cumulatividade, eis que determinados seguimentos de atividade, mesmo havendo previsão de enquadramento no regime não-cumulativo, não poderão efetivar a aplicação de todos os créditos decorrentes das atividades essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica daquele contribuinte, não havendo razoabilidade nesta restrição.

---

<sup>85</sup> PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF**. Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 85.

Nestes termos Leandro Paulsen<sup>86</sup> determina que:

A razoabilidade apresenta-se como imperativo de que as normas jurídicas sejam adequadas à realidade dos fatos e de que imponham condutas que se justifiquem por efetivamente promoverem o fim colimado.

Neste caso, o fim colimado é a concretização do princípio da não-cumulatividade, possibilitando ao contribuinte o creditamento de todos os custos e despesas operacionais decorrentes do desenvolvimento de toda a sua atividade econômica e não somente até o produto acabado.

Ocorre que na maioria das vezes o Fisco entende que os gastos com transporte contratados no sentido de possibilitar a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, não são necessários à consecução de suas atividades e não deveriam ser considerados como custo.<sup>87</sup>

Diante desta interpretação restritiva e literal do inciso IX do art. 3º, verifica-se que somente o frete relativo à operação de venda propriamente dita poderá ser considerado no cálculo, ou seja, a operação pelo qual o contribuinte transfere ao seu cliente os produtos vendidos, mediante o recebimento do preço.

A questão consiste na abrangência das hipóteses do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que permite a possibilidade do crédito de PIS e COFINS, pelo valor do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos dos incisos I e II.

Entretanto, deve-se elaborar uma interpretação sistemática, buscando o sentido destas normas dentro do sistema jurídico, elaborando vínculos de subordinação e coordenação entre as normas, não apenas buscar o raso sentido através de uma interpretação literal, como muitas vezes acontece.

Diante desta interpretação mais acurada, entende-se que as deduções trazidas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não são taxativas, uma vez que não devem ser interpretadas literalmente, para que não haja limitação ao direito do contribuinte de se creditar com relação aos gastos efetuados, primando pela melhor distribuição dos ônus fiscais da cadeia produtiva e a correção do efeito cascata das contribuições para o PIS e a COFINS.

---

<sup>86</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 89.

<sup>87</sup> PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF**. Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 86.



Além disso, o custo do transporte decorrente da transferência do produto acabado entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica está diretamente relacionado com as operações de venda deste produto e o custo é suportado pelo contribuinte, justamente para facilitar a logística de distribuição das vendas, havendo até quem defenda que este transporte corresponde à primeira etapa da venda, eis que não faz sentido considerar aceite o transporte direto da fábrica para o cliente e não este que é realizado em duas etapas.

Por todos estes motivos, os créditos decorrentes do transporte ora analisados devem ser considerados na apuração do *quantum* a ser pago a título de contribuições ao PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

No que tange ao transporte efetuado por frota própria, devem-se incluir no custo do transporte todos os insumos necessários para que se efetive, gerando o mesmo direito ao crédito acima referido. Devem ser incluídos neste cálculo todos os valores com os combustíveis, lubrificantes, pneus, peças de reposição, serviços de manutenção da frota, consertos, reparos, ou seja, todos os custos necessários à manutenção da frota, do mesmo modo que tais custos lhe seriam repassados no caso de contratação de terceiros.

O entendimento do Fisco que veda o crédito das operações de frete dos centros industriais para os estabelecimentos distribuidores fere o princípio da não-cumulatividade, eis que o resultado final será uma carga tributária maior que aquela que ocorreria na aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria vendida ao consumidor, ocorrendo a cumulatividade. Desta forma, como não é possível o legislador ordinário mensurar o grau de não-cumulatividade, mas sim apenas verificar o setor econômico sujeitos à sua aplicação, e, com isso, fazendo com que seja plenamente aplicável.<sup>88</sup>

Portanto, o direito do contribuinte de aplicar os créditos relativos ao transporte de mercadorias, mesmo que efetuado entre os estabelecimentos industriais e distribuidores, além daqueles provenientes dos insumos para manutenção de frota própria, devem ser permitidos o seu abatimento na apuração do *quantum* a ser pago a título das contribuições ao PIS e COFINS.

---

<sup>88</sup> Mandado de Segurança nº 2009.61.00.026996-0, Impetrante: CIESP – Centro das Indústrias do Estado de São Paulo, Impetrado: Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª Região. Decisão liminar em 18/12/2009. Disponível em <[www.jfsp.jus.br/foruns-federais/](http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/)>



## CONCLUSÃO

A presente pesquisa iniciou-se com a elaboração dos critérios para definição das espécies tributárias, onde se constatou a presença de cinco espécies e verificou-se a relevância da destinação do produto da arrecadação do tributo para classificar as contribuições. Verificou-se ainda, as espécies de contribuições.

Fez a abordagem acerca do histórico do PIS e da COFINS, da sua regra-matriz, dos regimes de apuração, do conceito de insumo, da finalidade da não-cumulatividade. Toda a abordagem foi para demonstrar que deve haver a possibilidade de apropriação de créditos decorrentes dos custos relacionados com o transporte do produto, às empresas pertencentes ao regime não-cumulativo, seja ele realizado por terceiro ou por frota própria.

Isto porque a finalidade do princípio da não-cumulatividade é anular/amenizar os efeitos do aumento da carga tributária em face do efeito cascata, onde a tributação das operações anteriores faz parte da base de cálculo para apuração do tributo. Com isso, a Constituição da República Federativa do Brasil possibilitou o regime não-cumulativo para as contribuições do PIS e COFINS e atribuiu ao legislador ordinário a faculdade de escolher quais as atividades econômicas fariam parte deste regime.

O legislador ordinário utilizando de sua prerrogativa, editou as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que aplica efetivamente o regime não-cumulativo ao PIS e COFINS respectivamente, escolhendo quais as atividades e setores da economia podem fazer parte deste regime, que visa a anulação do efeito danoso do aumento da carga tributária, que é extremamente prejudicial à economia interna.

Da aplicação do regime não-cumulativo o contribuinte pode descontar o valor do tributo pago nas operações anteriores, decorrente da aquisição de insumos ao seu desenvolvimento empresarial. No entanto, existem diversas controvérsias, principalmente no que tange ao conceito de insumo e as possibilidades de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Aqueles que entendem sob um aspecto mais restritivo, muitas vezes coincidem com os ideais do Fisco, alegam que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são taxativas e, portanto, somente as possibilidades nela prevista poderiam ser utilizadas como créditos de PIS e COFINS.

Porém, este não parece ser o melhor entendimento, tendo em vista que vivemos em uma sociedade de constante mutação, onde a ciência e a tecnologia são inovadas a cada momento, não podendo uma legislação de aproximadamente dez anos fazer menção a todas as possibilidades de um bem ser considerado insumo, tendo em vista que muitos produtos existentes hoje não eram cogitados há dez anos.

Neste passo, verifica-se que o rol descrito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são exemplificativos, demonstrando algumas das possibilidades de haver a apropriação dos créditos decorrentes das hipóteses ali previstas, entretanto, não é exaustivo, ao passo que a evolução legislativa não acompanha a tecnológica.

Especificamente com relação à apropriação de crédito decorrente do transporte de produtos, verifica-se na legislação acima citada apenas a possibilidade do contribuinte se creditar do frete relativo à operação de venda propriamente dita, ou seja, a operação pelo qual o contribuinte transfere ao seu cliente os produtos vendidos, mediante o recebimento do preço (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), no entanto, não previu a possibilidade de transporte da indústria para os centros de distribuição, efetuados por frota própria ou por terceiros.

Ora, se o contribuinte pode se creditar quando o produto sai da indústria e vai diretamente para seu cliente mediante o recebimento do preço, por que não poderia se creditar quando o frete é realizado primeiramente até seus centros de distribuição, ou os insumos decorrentes da manutenção de frota própria, se o bem jurídico aqui tutelado é a anulação do efeito cascata pela incidência da não-cumulatividade?

Evidente que deve haver esta possibilidade, eis que não pode haver restrição à não-cumulatividade após ser concedida a determinado setor, este primado deve ser observado em todos os seus termos. O que o contribuinte busca não é um benefício, mas sim a justa aplicação dos princípios e normas jurídicas a fim de tutelar a não-cumulatividade fazendo com que todos tenham a mesma carga tributária, independentemente da logística efetuada para escoamento da produção.

Sendo assim, é completamente defensável a apropriação do crédito decorrente do frete da indústria para os centros de distribuição, nos mesmos moldes daquele efetuado da indústria

diretamente para o consumidor, além de, nos casos de frota própria, haver a possibilidade do crédito decorrente dos insumos para manutenção desta frota, uma vez que somente assim será alcançado o total efeito da não-cumulatividade.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2011.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. **Fenômeno da cumulatividade e das regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional**. São Paulo, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 346.084-6. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em 5 de outubro de 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 25 set, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do Direito (O constructivismo Lógico-Semântico)**. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses. 2011.

CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. 1. Ed. São Paulo: Noeses. 2009.

FISCHER, Octavio Campos (Coord). **PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora. 2007.  
Geraldo Ataliba *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2012.

Mandado de Segurança nº 2009.61.00.026996-0, Impetrante: CIESP – Centro das Indústrias do Estado de São Paulo, Impetrado: Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª Região. Decisão liminar em 18/12/2009. Disponível em <[www.jfsp.jus.br/foruns-federais/](http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/)>

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. Max Limonad.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Artigo Classificação dos tributos – uma visão analítica**. *In Tributação e Processo, IV Congresso Nacional de Estudos Tributários*.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP Editora, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Guimarães (Coord). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013.

PETRY, Rodrigo Caramori. **PIS/PASEP e COFINS – limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 111.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SEHN, Solon. **Contribuições**. Aula expositiva realizada em 07/06/2013 no IBET/SC – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Conceito de Tributo**. Aula ministrada em 13/08/2011 no IBET em São José.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.