

# **PIS e Cofins**

**à luz da jurisprudência do CARF**

**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

**1ª reimpressão**



MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
(coordenadores)

# PIS e Cofins

à luz da jurisprudência do CARF

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

1ª reimpressão

Adolpho Bergamini	Luís Eduardo Garrossino Barbieri
Alexandra Costa Pires	Luís Eduardo Schoueri
Ana Carolina Barreto	Luiz Roberto Domingo
Antônio Lisboa Cardoso	Marcelo Magalhães Peixoto
Cassio Sztokfisz	Mariana Nunes Costa
Daniel Dix Carneiro	Matheus Cherulli Alcantara Viana
Daniel Mariz Gudiño	Maurício Pereira Faro
Edison Carlos Fernandes	Nanci Gama
Edmar Oliveira Andrade Filho	Octavio Campos Fischer
Fabiola Cassiano Keramidas	Osnildo de Souza Junior
Fabio Luís Florentino	Otto Sobral
Fábio Pallaretti Calcini	Pedro Anan Jr.
Fernando L. Lobo d'Eça	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Geraldo Valentim Neto	Ricardo Braghini
Gilberto de Castro Moreira Junior	Roberto Goldstajn
Gileno G. Barreto	Rodrigo Cardozo Miranda
Heroldes Bahr Neto	Rodrigo E. Munhoz
Igor Nascimento de Souza	Rogério Cesar Marques
Ives Gandra da Silva Martins	Sergio André Rocha
José Antonio Minatel	Sidney Stahl
Karen Lie Mizumoto	Tarásio Campelo Borges
Luciano Lopes de Almeida Moraes	Winderley Morais Pereira

**MP**  
EDITORA



**TAX**  
Accounting  
Auditoria & Consultoria Tributária

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

---

P753

PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais /  
Marcelo Magalhães Peixoto, Gilberto de Castro Moreira Junior (coordenadores). - São Paulo :  
MP Ed., 2011.  
640p.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-049-8

1. PIS. 2. COFINS. 3. Contribuições (Direito tributário) - Brasil. 4. Direito tributário - Jurispru-  
dência. I. Moreira Junior, Gilberto de Castro. II. Peixoto, Marcelo Magalhães, 1971- III. Brasil.  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

11-6271.

CDU: 34:336.23

---

*Produção editorial/gráfica*  
Mônica Aparecida Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Yangraf

---

1ª edição – 2011

1ª reimpressão – 2013

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2013  
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42  
04001-906 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3467-2534  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br  
ISBN 978-85-7898-049-8

## APRESENTAÇÃO

O tema da tributação da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, resumidamente chamadas “PIS/Cofins”, suscita inúmeras dúvidas por parte dos contribuintes, e, principalmente, debates acirrados entre doutrinadores, estudiosos e legisladores, antes mesmo do advento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Destarte, após a publicação dessas duas leis, foi introduzida no sistema pátrio uma forma nova, atípica, de não cumulatividade, totalmente distinta das já conhecidas hipóteses de não cumulatividade do ICMS e IPI.

Na esfera administrativa, como órgão colegiado, o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desempenha importante papel na construção do entendimento acerca das contribuições “PIS/Cofins”. Instituído em 2009 – cujas origens reportam-se a 1924 (com a instituição de um Conselho de Contribuintes) –, o CARF continua solucionando divergências com imparcialidade, buscando promover a justiça fiscal, como preconiza a Lei Maior (art. 145, § 1º).

Nesse cenário, com frequentes debates e recursos acerca dessas contribuições sociais, convidamos membros conselheiros do CARF e importantes juristas para se debruçarem sobre o tema e, assim, trazer novas luzes à compreensão de um dos assuntos mais “palpitantes” e controversos da legislação tributária (ao longo dos anos, houve inúmeras modificações na legislação do PIS/Cofins e, seguramente, muitas outras acontecerão...).

Desta forma, trazemos a lume uma obra plural, com importantes textos versando sobre os mais diversos assuntos, tais como: o conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS; a apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado; planejamento fiscal com foco em PIS e COFINS; reconhecimento de receita de terceiro (reembolso de despesas e resultado de conta alheia); créditos de PIS e COFINS no regime monofásico; suspensão e crédito presumido no agronegócio; aspectos constitucionais das contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento das empresas; o tratamento do PIS

e da COFINS na estrutura operacional do *cost sharing*; controvérsias jurídico-contábeis acerca da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as subvenções econômicas; não incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS; a natureza jurídica dos ágios e deságios na cessão e na aquisição de títulos de crédito; teleologia dos incentivos fiscais aprovados pela SUFRAMA; conceito de receita e critério jurídico para definir ingresso de titularidade de terceiro; a problemática da glosa das transferências de ICMS nos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos; PIS e Cofins incidentes sobre as importações; a exclusão dos juros decorrentes da intermediação financeira da base de cálculo do PIS/COFINS; a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre serviços prestados por instituições financeiras na óptica do CARF; a problemática da competência do CARF na análise das inconstitucionalidades; entre outros.

Enfim, esta obra ousa, ao tratar de assunto tão polêmico, dando espaço e “voz” a diferentes concepções, com visões sob ângulos divergentes e, por vezes, até antagônicos. E, naturalmente, sentimo-nos honrados por reunir gama tão variada e rica de pontos de vista. Nosso principal objetivo é aprofundar a discussão e, portanto, contribuir de alguma forma para posicionamentos teóricos e práticos sobre o tema.

**Nota:** Confirmando nossa expectativa de aceitação de obra tão pioneira e plural, esta obra se esgotou em pouco mais de um ano, e, em virtude da grande demanda pelos assuntos abordados, apresentamos a primeira reimpressão deste primeiro volume da obra.

Aproveitamos esta oportunidade para registrar nossos agradecimentos a todos os ilustres autores que participaram deste volume como, também, dos volumes 2 e 3 de *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*.

Marcelo Magalhães Peixoto  
Gilberto de Castro Moreira Junior  
*Coordenadores*

## SUMÁRIO

<b>O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF</b>	<b>15</b>
<i>Adolpho Bergamini</i>	
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	
1. Introdução	15
2. A contribuição ao PIS e a COFINS	16
3. Conclusão	40
<b>Transferências onerosas de créditos de ICMS (exportação) – exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins (não cumulativos)</b>	<b>41</b>
<i>Antônio Lisboa Cardoso</i>	
<b>A apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado: um cenário de desafios futuros para o CARF</b>	<b>51</b>
<i>Daniel Dix Carneiro</i>	
<i>Otto Sobral</i>	
1. Introdução	51
2. Da definição de ativo imobilizado – considerações preliminares	52
3. Aspectos gerais relacionados à apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de bens destinados a compor o ativo imobilizado	54
4. Das formas de apropriação do crédito: encargos de depreciação e amortização ou opção por quotas lineares	56
5. Compreensão dos requisitos finalísticos para apropriação do crédito	58
6. Definição da base de cálculo para determinação do crédito	64
7. Da possibilidade de utilização de taxa de depreciação prevista em laudo técnico	67
8. Considerações finais	73
<b>Planejamento fiscal com foco em PIS e COFINS: análise de caso</b>	<b>75</b>
<i>Daniel Mariz Gudiño</i>	
1. Introdução	75
2. A compreensão atual do CARF sobre planejamento fiscal legítimo	76
3. O valor da prova no planejamento fiscal contemporâneo	81
4. Análise de planejamento fiscal específico para PIS e COFINS não cumulativos	83
5. Conclusões	87
Bibliografia	88

<b>Reconhecimento de receita de terceiro (reembolso de despesas e resultado de conta alheia): tratamento para efeito da contribuição para o PIS e da COFINS</b>	<b>89</b>
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	
Introdução	89
Reembolso de despesas	90
Resultado de conta alheia	93
<b>PIS e COFINS: Do conceito de insumo para fins de escrituração dos créditos</b>	<b>99</b>
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Enfoques interpretativos	99
2. O conceito normativo de insumos	100
3. Limitações ilegais ao direito de crédito	104
4. Identificação dos insumos que dão direito ao crédito	109
<b>PIS e COFINS não cumulativos – o pedido de ressarcimento e a glosa de créditos pelo aumento do débito</b>	<b>115</b>
<i>Fabiola Cassiano Keramidas</i>	
I. Introdução	115
II. Do crédito no sistema não cumulativo nas receitas de exportações	115
III. Da ausência de constituição do débito tributário	117
IV. Da compensação de ofício	120
V. Da eterna fiscalização da base de cálculo do PIS e COFINS	121
VI. Da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF	122
VII. Conclusão	125
<b>Créditos de PIS e COFINS no regime monofásico</b>	<b>127</b>
<i>Fabio Luís Florentino</i>	
<i>Ricardo Braghini</i>	
Introdução	127
1. A não cumulatividade do PIS e da COFINS	128
2. A inclusão dos produtos sujeitos ao regime monofásico na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS	130
3. Créditos de PIS/COFINS no regime monofásico	134
Conclusão	142
<b>PIS e COFINS. Suspensão e crédito presumido no agronegócio e a jurisprudência do CARF</b>	<b>143</b>
<i>Fábio Pallaretti Calcini</i>	

1. Introdução	143
2. PIS e Cofins: não cumulatividade e sucessão legislativa	144
3. Suspensão e crédito presumido de PIS e COFINS no agronegócio. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF	153
4. Considerações finais	164
<b>Aspectos constitucionais das contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento das empresas</b>	<b>167</b>
<i>Fernando L. Lobo d’Eça</i>	
I. Introdução	167
II. A discriminação constitucional de competências tributárias e as contribuições sociais	169
III. A regra-matriz de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS	171
IV. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social nos campos da saúde e educação	180
Referências bibliográficas	203
Jurisprudência citada	204
<b>O tratamento do PIS e da COFINS na estrutura operacional do <i>cost sharing</i></b>	<b>209</b>
<i>Geraldo Valentim Neto</i> <i>Karen Lie Mizumoto</i>	
I. Introdução	209
II. Noções preliminares	210
III. Tratamento tributário no <i>cost sharing</i> : dedutibilidade das despesas rateadas pelas empresas participantes e ressarcimento dos dispêndios incorridos pela empresa centralizadora	219
IV. Interpretação da jurisprudência administrativa	221
V. Conclusão	232
<b>O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos</b>	<b>233</b>
<i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i> <i>Mariana Nunes Costa</i>	
1. Introdução	233
2. Conceito de insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS	234
Bibliografia	244

**O compartilhamento de gastos (rateio de despesas), o PIS e a Cofins 245**

*Gilberto de Castro Moreira Junior*

*Rodrigo E. Munhoz*

- |  |     |
|--|-----|
| 1. Introdução  | 245 |
| 2. Classificação dos valores pagos pelas beneficiárias à empresa centralizadora                | 248 |
| 3. Do PIS e da COFINS  | 251 |
| 4. Procedimentos recomendáveis a serem adotados na implementação do compartilhamento de gastos | 259 |
| 5. Conclusão   | 260 |

**Controvérsias jurídico-contábeis acerca da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as subvenções econômicas 263**

*Gileno G. Barreto*

- |   |     |
|---|-----|
| Introdução  | 263 |
| Sobre a atual interface entre Economia, Contabilidade e Direito   | 264 |
| As recentes mudanças na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 11.638/07)   | 269 |
| Análise jurídico-contábil das subvenções enquanto gênero  | 273 |
| Das espécies de subvenções estaduais  | 281 |
| Da subvenção para investimento  | 286 |
| Da subvenção para custeio   | 291 |
| Do fato gerador e da base de cálculo do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade – breves considerações – da incidência sobre as receitas | 294 |
| Principais aspectos sobre o conceito de receita para fins de tributação do PIS e da COFINS  | 296 |
| Conclusões  | 303 |

**Não incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS 309**

*Heroldes Bahr Neto*

*Osnildo de Souza Junior*

- |   |     |
|---|-----|
| 1. Introdução                                       | 309 |
| 2. Materialidade da contribuição ao PIS e da COFINS | 310 |
| 3. Natureza jurídica do crédito presumido de ICMS   | 313 |
| 4. A posição da Receita Federal do Brasil           | 315 |
| 5. Razões para a não incidência de PIS e COFINS     | 317 |

**A natureza jurídica dos ágios e deságios na cessão e na aquisição de títulos de crédito 321**

*Igor Nascimento de Souza*

*Cassio Sztokfisz*

<b>Teleologia dos incentivos fiscais aprovados pela SUFRAMA</b>	<b>329</b>
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>Conceito de receita e critério jurídico para definir ingresso de titularidade de terceiro</b>	<b>339</b>
<i>José Antonio Minatel</i>	
1. Objeto do estudo	339
2. Distribuição do “vale transporte”: negócio jurídico é intermediação e não compra e venda	341
3. Conceito de “receita” na perspectiva dos contratos e o papel do registro contábil	345
4. Trânsito de recursos de terceiros e critérios para identificar a titularidade de “receitas”	350
5. Síntese conclusiva	360
<b>A problemática da glosa das transferências de ICMS nos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos</b>	<b>363</b>
<i>Luciano Lopes de Almeida Moraes</i>	
Introdução	363
Do PIS e da COFINS não cumulativa	364
Das transferências de ICMS	367
Dos procedimentos da Receita Federal do Brasil nos pedidos de ressarcimento	368
Da necessidade de lançamento	370
Conclusão	375
<b>PIS e Cofins incidentes sobre as importações – Questões polêmicas</b>	<b>377</b>
<i>Luís Eduardo Garrossino Barbieri</i>	
Introdução	377
Conclusão	402
<b>O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema</b>	<b>405</b>
<i>Luís Eduardo Schoueri</i> <i>Matheus Cherulli Alcantara Viana</i>	
I. Introdução	405
II. A não cumulatividade e seus diferentes métodos	406
III. Breves considerações sobre a criação do regime não cumulativo do PIS/COFINS	408
IV. Não cumulatividade e o termo “insumos” na legislação	410
V. Teorias sobre o conceito de insumos	417
VI. O Superior Tribunal de Justiça e o critério da “essencialidade”	422

VII. Algumas considerações sobre o tema	423
<b>Direito à manutenção do crédito de PIS e COFINS – benefícios fiscais</b>	<b>427</b>
<i>Luiz Roberto Domingo</i>	
Introdução	427
Não cumulatividade – princípio constitucional ou regime de apuração	427
Não cumulatividade das contribuições – limite constitucional objetivo	430
PIS e COFINS – os regimes de apuração, a norma geral e o direito a crédito	432
Do direito de manutenção do crédito	435
Da receita excluída da base de cálculo e de redução da base de cálculo	435
Do instituto da redução da base de cálculo – isenção	440
Conclusão	450
<b>A exclusão dos juros decorrentes da intermediação financeira da base de cálculo do PIS/COFINS</b>	<b>451</b>
<i>Nanci Gama</i>	
<i>Alexandra Costa Pires</i>	
1. Introdução	451
2. As disposições legais que instituíram a tributação pelo PIS/COFINS das instituições financeiras	451
3. Os juros e o conceito de serviço no “PIS/COFINS-FATURAMENTO” (instituições financeiras)	455
4. O voto do Ministro Cezar Peluso no RE n. 400.479/RJ	459
5. Conclusão	464
<b>PIS-COFINS, a não cumulatividade e o problema dos “insumos”</b>	<b>465</b>
<i>Octavio Campos Fischer</i>	
1. Considerações iniciais	465
2. Breve nota sobre uma Contribuição da Seguridade Social sobre Receitas (CSSR)	466
3. Não existe “meia” não cumulatividade: do “dever de tributação não cumulativa”	467
4. O problema dos “insumos”	471
5. Conclusões	478
<b>A questão do crédito de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade e a jurisprudência do CARF</b>	<b>481</b>
<i>Pedro Anan Jr.</i>	
1. Introdução	481
2. Do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos	482
3. Das particularidades e do conceito de “insumos” na formação do crédito do PIS/PASEP e da COFINS	485

4. Questão do insumo e a jurisprudência do CARF	489
5. Conclusão	493

**Não cumulatividade do PIS e da COFINS – critérios jurídicos para apropriação de créditos. Análise dos atuais precedentes dos Tribunais** 495

*Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli*

I. Da impertinência do critério “insumo” aplicável ao ICMS e ao IPI para apropriação de créditos do PIS e da Cofins	495
II. Da impertinência do critério contábil “custo” ou “despesa” para apropriação de créditos do PIS e da Cofins	502
III. Definição dos critérios jurídicos de apropriação de créditos	505
IV. Análise dos atuais precedentes dos Tribunais	525
V. Conclusões	530

**A incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre serviços prestados por instituições financeiras na óptica do CARF** 533

*Roberto Goldstajn*

*Rogério Cesar Marques*

1. Introdução	533
2. Instituições financeiras	534
3. PIS e COFINS	536
4. Conclusão	546
Bibliografia	546

**O PIS e a COFINS na importação e os futuros desafios do CARF: a incidência sobre a importação de serviços do exterior e a questão do serviço cujo resultado se verifica no país** 549

*Rodrigo Cardozo Miranda*

I. Introdução	549
II. PIS/COFINS-Importação – aspectos gerais	550
III. PIS/COFINS-Importação e a jurisprudência do CARF. Momento atual e os desafios futuros: PIS/COFINS na importação de serviços	554
IV. A importação de serviços do exterior e a questão do serviço cujo resultado se verifica no país	557
V. Conclusão	569

<b>Créditos de insumos para PIS e COFINS nas decisões em processos de consulta e na jurisprudência do CARF e dos tribunais</b>	<b>571</b>
<i>Sergio André Rocha</i>	
<i>Maurício Pereira Faro</i>	
<i>Ana Carolina Barreto</i>	
1. Introdução	571
2. A importância do conceito de insumo na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos	573
3. A interpretação da Receita Federal em atos normativos e processos de consulta	574
4. Decisões do CARF	578
5. Decisões judiciais	581
6. Conclusão	585
<b>A problemática da competência do CARF na análise das inconstitucionalidades – um confronto sob a óptica do PIS e da COFINS</b>	<b>587</b>
<i>Sidney Stahl</i>	
Aquecimento	587
Primeiro tempo	588
Segundo tempo	591
Prorrogação	594
<b>Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins – base de cálculo</b>	<b>605</b>
<i>Tarásio Campelo Borges</i>	
1. PIS/Pasep e Cofins, regime cumulativo	606
2. PIS/Pasep e Cofins, regime não cumulativo	613
3. PIS/Pasep e Cofins, regime monofásico	618
4. PIS/Pasep-importação e Cofins-importação	621
<b>Não cumulatividade do PIS e da COFINS</b>	<b>627</b>
<i>Winderley Moraes Pereira</i>	
1. Introdução	627
2. Aspectos legais da não cumulatividade do PIS e da COFINS	628
3. Delimitação da não cumulatividade do PIS e da COFINS	630
4. Definição dos créditos do PIS e da COFINS apurados nos moldes das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003	631
5. Julgamentos administrativos do PIS e da COFINS apurados segundo as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003	632
6. Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF	633
7. Conclusão	638

# **PIS e Cofins**

**à luz da jurisprudência do CARF**

**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

**Volume 2**



MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
(coordenadores)

# PIS e Cofins

à luz da jurisprudência do CARF

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Volume 2

Adolpho Bergamini	José Antonio Minatel
Antônio Lisboa Cardoso	Karen Lie Mizumoto
Bernardo Motta Moreira	Leticia de Souza Zugaib
Bruno Francisco Chaves de Resende	Luciano Lopes de Almeida Moraes
Cassio Sztokfisz	Luís Eduardo Garrossino Barbieri
Cláudio Augusto Gonçalves Pereira	Marco Aurélio Greco
Daniel Dix Carneiro	Matheus Cherulli Alcantara Viana
Daniele Souto Rodrigues	Maurício Pereira Faro
Edison Carlos Fernandes	Natanael Martins
Fábio Pallaretti Calcini	Osnildo de Souza Júnior
Fabiola Cassiano Keramidas	Pedro Anan Jr.
Geraldo Valentim Neto	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Gilberto de Castro Moreira Junior	Rodrigo Cardozo Miranda
Gileno G. Barreto	Rodrigo E. Munhoz
Hercília Maria do A. dos Santos Bauer	Rogério Cesar Marques
Heroldes Bahr Neto	Sergio André Rocha
Igor Nascimento de Souza	Sidney Stahl
Ivan Allegretti	Solon Sehn
João Carlos Cassuli Jr.	Valdete Marinheiro

**MP**  
EDITORA



**TAX**  
Accounting  
Auditoria & Consultoria Tributária

P753

PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais : volume 2 / Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). - São Paulo : MP Ed., 2013.

560p.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-057-3

1. PIS. 2. COFINS. 3. Contribuições (Direito tributário) - Brasil. 4. Direito tributário - Jurisprudência. I. Moreira Junior, Gilberto de Castro. II. Peixoto, Marcelo Magalhães, 1971- III. Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

12-8764

CDU: 34:336.23

---

*Produção editorial/gráfica*  
Mônica Aparecida Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Orgráfic

---

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2013  
Av. Paulista, 1.776 – 1º andar  
01310-200 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br  
ISBN 978-85-7898-057-3

## APRESENTAÇÃO

Reiterando o compromisso de alargar a discussão acerca do tema da tributação da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, resumidamente chamadas “PIS/Cofins”, que ainda suscita inúmeras dúvidas por parte dos contribuintes, a MP Editora lança o segundo volume dedicado ao estudo de PIS e Cofins e as respectivas decisões do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Novamente, convidamos membros conselheiros do CARF e importantes juristas para se debruçarem sobre o tema e, assim, mais uma vez, trazemos a lume uma obra plural, com importantes textos versando sobre os mais diversos assuntos, tais como: substituição tributária sobre receitas auferidas com a venda à Zona Franca de Manaus de produtos sujeitos ao regime monofásico; conceito de insumo para fins de crédito presumido de IPI; a desmutualização das bolsas de valores e seus efeitos fiscais para PIS/COFINS; tratamento do deságio decorrente da aquisição de investimento para a contribuição ao PIS e para a COFINS; PIS e COFINS no agronegócio; a incidência do PIS e da COFINS em subcontratações promovidas por concessionária de ferrovia; créditos extemporâneos do PIS e da Cofins; não cumulatividade e registro de crédito nas “comissões sobre vendas” devidas à pessoa jurídica; comissões pagas a agências de publicidade pelos veículos de divulgação e as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS; indenizações e o PIS/Cofins; as bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS; base de cálculo do PIS&COFINS-Importação e da CIDE-Royalties e reajuste do IRRF; o PIS e a COFINS das instituições financeiras; entre outros.

Acreditamos, com isto, contribuir de alguma forma para posicionamentos teóricos e práticos sobre o tema.

Marcelo Magalhães Peixoto

Gilberto de Castro Moreira Junior

*Coordenadores*



## SUMÁRIO

<b>Apresentação</b>	<b>5</b>
<b>PIS e COFINS – substituição tributária sobre receitas auferidas com a venda à Zona Franca de Manaus de produtos sujeitos ao regime monofásico</b>	<b>15</b>
<i>Adolpho Bergamini</i>	
1. Introdução	15
2. Substituição tributária	16
3. Regime monofásico	17
4. Substituição tributária e regime monofásico nas operações envolvendo a Zona Franca de Manaus	21
5. Conclusão	26
<b>Conceito de insumo para fins de crédito presumido de IPI</b>	<b>29</b>
<i>Antônio Lisboa Cardoso</i>	
<b>A desmutualização das bolsas de valores e seus efeitos fiscais para PIS/COFINS</b>	<b>41</b>
<i>Cassio Sztokfisz</i>	
<i>Igor Nascimento de Souza</i>	
I. Introdução	41
II. A operação de desmutualização	42
III. Escrituração das ações no ativo permanente ou no ativo circulante? Intenção de venda como fator determinante da classificação contábil	46
IV. Da operação de incorporação de ações da BOVESPA HOLDING S.A. pela Nova Bolsa S.A.	58
V. Conclusões	69
<b>O alargamento do conceito de insumos para fins das contribuições devidas ao PIS e COFINS</b>	<b>71</b>
<i>Cláudio Augusto Gonçalves Pereira</i>	
1. Introdução	71
2. Considerações gerais sobre as Contribuições ao PIS e à COFINS	71
3. Fato gerador e base de cálculo das contribuições – PIS-PASEP e COFINS	76
4. Decisões do CARF sobre o conceito de insumos e sua aplicação ao PIS-PASEP e à COFINS	78
5. Apelação cível n. 0000007-252010.404.7200/SC – 1ª Turma – TRF4	80
6. Nova Era	81

7. Conclusões	82
Bibliografia	82
Sites consultados	83

## **O posicionamento do CARF frente à apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre os dispêndios com frete nas operações de transferências de produtos** **85**

*Daniel Dix Carneiro*

*Bruno Francisco Chaves de Resende*

1. Introdução e delimitação do tema	85
2. Breves considerações sobre o regime não cumulativo de apuração das contribuições PIS/COFINS	87
3. Do conceito de insumo para fins de apropriação do crédito das contribuições PIS/COFINS	90
4. Os serviços de frete na transferência de bens e sua caracterização como insumo	96
5. Considerações finais	99

## **Tratamento do deságio decorrente da aquisição de investimento para a contribuição ao PIS e para a COFINS** **101**

*Edison Carlos Fernandes*

Introdução	101
Fundamento contábil-societário do deságio de investimento	102
Tratamento tributário do deságio de investimento	108
Posição do CARF sobre a matéria	109

## **PIS e COFINS no agronegócio. Novas ponderações** **111**

*Fábio Pallaretti Calcini*

1. Introdução	111
2. PIS e COFINS, não cumulatividade e noção de insumo. A importância da peculiaridade da atividade econômica para a manutenção do crédito	112
3. Agroindústria. Apuração do crédito presumido. Lei n. 10.925/2004 e alterações. Alíquota: em função da aquisição ou do produto?	120
4. Crédito presumido. Art. 8º da Lei 10.925/2004. Momento de apuração e dedução	126
5. Insumos submetidos à alíquota zero. Direito ao crédito presumido	128
6. Agroindústria. Crédito presumido. Café. Manutenção. Exportadora. Possibilidade de compensação ou ressarcimento	131
7. Suspensão. Início de vigência da Lei n. 11.051/2004. Necessidade ou não de regulamentação?	132
8. Considerações finais	135

<b>Operações com deságio e a incidência de PIS e COFINS não cumulativos</b>	<b>137</b>
<i>Fabiola Cassiano Keramidas</i>	
I. Introdução	137
II. Da base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos	137
III. Da “receita de deságio”	139
IV. Conclusão	142
<b>A incidência do PIS e da COFINS em subcontratações promovidas por concessionária de ferrovia</b>	<b>143</b>
<i>Geraldo Valentim Neto</i>	
<i>Karen Lie Mizumoto</i>	
I. Considerações introdutórias	143
II. Noções preliminares: conceito de “receita”	145
III. Breve histórico e distinções entre as sistemáticas de apuração do PIS e da COFINS	149
IV. A base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo e o princípio da capacidade contributiva	151
V. A sistemática de apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo	156
VI. Conclusões	162
VII. Bibliografia	163
<b>Créditos extemporâneos do PIS e da Cofins</b>	<b>165</b>
<i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i>	
<i>Rodrigo E. Munhoz</i>	
<i>Rogério Cesar Marques</i>	
1. Objetivo do presente estudo	165
2. A sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins	165
3. Créditos extemporâneos – possibilidade e formas de apropriação	168
<b>Sobre os créditos das contribuições ao PIS e da COFINS dos dispêndios com o transporte de mercadorias</b>	<b>177</b>
<i>Gileno G. Barreto</i>	
I. Considerações iniciais	177
II. Do princípio da autonomia dos estabelecimentos	181
III. Da possível caracterização do frete na “transferência” como frete na “operação de venda”	185
IV. Possibilidade de créditos de PIS/COFINS sobre frete nas “transferências”	188
V. A Jurisprudência administrativa recente	191
VI. Conclusão	199

**Operações de desmutualização da BOVESPA e BM&F e a não incidência de PIS e COFINS sobre a alienação das ações recebidas** 201

*Hercília Maria do A. dos Santos Bauer*

1. Da desmutualização da BOVESPA e da BM&F 201
2. Posicionamento da Receita Federal em relação à incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas derivadas da alienação das participações societárias na BOVESPA S/A e na BM&F S/A 204
3. A classificação das ações como ativo permanente das corretoras e a não incidência do PIS e da COFINS 206
4. A impossibilidade de incidência do PIS e da COFINS sobre receitas derivadas de venda de ações/investimentos próprios de uma instituição financeira 211
5. Conclusões 219

**Análise crítica da jurisprudência do CARF a respeito do creditamento de PIS/COFINS sobre dispêndios com frete (no comércio, na indústria e na prestação de serviços)** 221

*Heroldes Bahr Neto*

*Osnildo de Souza Júnior*

1. Introdução 221
2. Gastos com frete no comércio 223
3. Gastos com frete na indústria e na prestação de serviços 228
4. Conclusões 234

**O crédito de PIS/Cofins no regime não cumulativo em relação às despesas com combustível, transporte e frete** 237

*Ivan Allegretti*

1. Introdução 237
2. Crédito de IPI, despesa operacional de IRPJ ou um terceiro critério? 238
3. O crédito pela aquisição de combustível, serviço de transporte e frete 241
4. Conclusão 245

**Agroindústria: crédito presumido de PIS e COFINS – direito à compensação ou ao ressarcimento do crédito presumido da agroindústria (art. 8º da Lei n. 10.925/2004)** 247

*João Carlos Cassuli Jr.*

1. Introdução 247
2. Evolução histórica da legislação do crédito presumido da agroindústria no regime da não cumulatividade 248
3. Conclusão 264

<b>PIS-COFINS: não cumulatividade e registro de crédito nas "comissões sobre vendas" devidas à pessoa jurídica</b>	<b>267</b>
<i>José Antonio Minatel</i>	
1. Da não cumulatividade do PIS e da COFINS	267
2. Da inerência do encargo de "comissão sobre vendas", sempre concomitante e vinculado à receita	268
3. Direito ao crédito de PIS e COFINS e amplitude do conceito de "insumos"	269
4. Direito ao crédito de PIS e COFINS sobre encargo de "comissões sobre vendas"	277
5. Conclusão	281
<b>Da tributação das cessões de crédito de ICMS pelo PIS e COFINS não cumulativos</b>	<b>283</b>
<i>Luciano Lopes de Almeida Moraes</i>	
Introdução	283
Do PIS e da COFINS	284
Das cessões de ICMS	287
A cessão de crédito de ICMS não é receita	288
Da imunidade	290
Da jurisprudência do CARF	292
Conclusão	294
<b>A incidência do PIS e da COFINS sobre receitas de vendas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus</b>	<b>295</b>
<i>Luís Eduardo Garrossino Barbieri</i>	
1. Introdução	295
2. A Zona Franca de Manaus – criação, conceito e natureza jurídica	295
3. Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus	298
4. Jurisprudência do CARF	305
5. Conclusão	316
<b>PIS e COFINS – Créditos acumulados de ICMS</b>	<b>319</b>
<i>Marco Aurélio Greco</i>	
Consulta	319
Parecer	320
<b>PIS e Cofins – Fretes pagos para o transporte de mercadorias</b>	<b>347</b>
<i>Marco Aurélio Greco</i>	
Consulta	347
Parecer	348

**Comissões pagas a agências de publicidade pelos veículos de divulgação e as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS** **359**

*Matheus Cherulli Alcantara Viana*

I. Introdução	359
II. Base de cálculo e as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS	360
III. Veículos de divulgação, agenciamento de publicidade e as comissões	364
IV. Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	367
V. Conceitos de faturamento e preço do serviço: necessidade de conformação com a jurisprudência dos Tribunais Superiores	371
VI. A Lei n. 12.232/10 e o desconto-padrão como receita de terceiros	375
VII. Conclusão	376

**Indenizações e o PIS e COFINS** **379**

*Maurício Pereira Faro*

*Bernardo Motta Moreira*

1. Introito	379
2. Matriz constitucional e hipótese de incidência das contribuições para o financiamento da seguridade social	380
3. Conceito de indenização, espécies e sua repercussão no patrimônio	385
4. Incidência do PIS e da COFINS sobre indenizações	388
5. A posição da Receita Federal do Brasil e o entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	390
6. Conclusões	394

**A evolução do conceito de insumo relacionado à contribuição ao PIS e à COFINS** **397**

*Natanael Martins*

*Daniele Souto Rodrigues*

Introdução	397
1. Previsão normativa do conceito de insumo	398
2. Paralelo com a sistemática do IPI e ICMS	405
3. Paralelo com a sistemática do Imposto sobre a Renda	408
4. Jurisprudência atual	414
Conclusões	420
Referências e bibliografia consultada	423

**As bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS** **425**

*Pedro Anan Jr.*

I. Introdução	425
II. Do tratamento contábil das bonificações e descontos comerciais	426

III. Do tratamento tributário dos descontos comerciais ou bonificações para fins de apuração do PIS e da COFINS	429
IV. Exemplos de práticas comerciais que ensejam bonificações ou descontos comerciais pelas redes varejistas	436
V. Conclusões	440
<b>"Insumo do insumo", etapas precedentes à industrialização e o direito a crédito de PIS e de Cofins não cumulativos</b>	<b>441</b>
<i>Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli</i>	
<i>Letícia de Souza Zugaib</i>	
1. PIS e Cofins não cumulativos - um breve histórico	441
2. O regime da não cumulatividade	443
3. A materialidade do PIS e da Cofins, o conceito de insumo e a impossibilidade de aplicação do regime não cumulativo do IPI/ICMS às contribuições sociais para o PIS e a Cofins	446
4. A possibilidade de utilização de créditos sobre insumos adquiridos em etapas precedentes à industrialização; análise de casos concretos – Processo de Solução de Consulta n. 415 de 2009 da 8ª Região Fiscal da RFB e do Acórdão n. 3301-00.661 do CARF	456
<b>A controvérsia continua: ainda sobre o conceito de "insumos" para PIS e COFINS</b>	<b>461</b>
<i>Rodrigo Cardozo Miranda</i>	
I. Introdução	461
II. Breve histórico da legislação e da jurisprudência do STF sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS	462
III. Análise da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – sobre o conceito de insumos para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e COFINS	470
IV. Do critério próprio decorrente da legislação do PIS e da COFINS para conceituação de insumos – legitimidade ampla para creditamento	476
V. Análise de recentes decisões judiciais sobre o tema	480
VI. Conclusão	487
<b>Base de cálculo do PIS&amp;COFINS-Importação e da CIDE-Royalties e reajuste do IRRF</b>	<b>489</b>
<i>Sergio André Rocha</i>	
1. Introdução	489
2. Da base de cálculo do PIS&COFINS-Importação e da CIDE-Royalties	490
3. A posição da RFB em decisões de consulta	491
4. A posição do CARF no Acórdão n. 3201-00.415	493

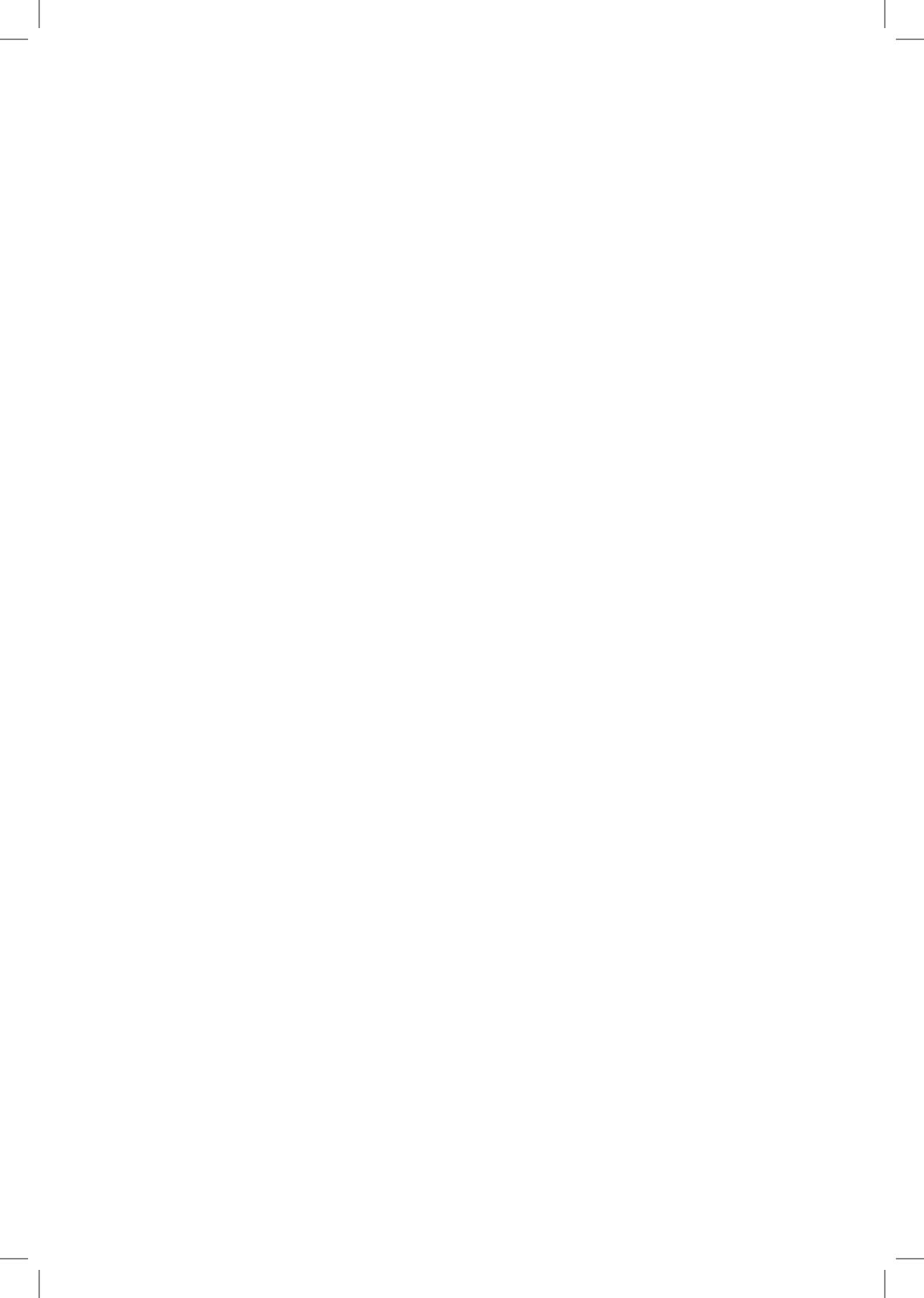
5. Nossos comentários	494
6. Conclusão	496
<b>O PIS e a COFINS das instituições financeiras – uma visão sistêmica</b>	<b>497</b>
<i>Sidney Stahl</i>	
I. Introdução	497
II. Um resumo do assunto	499
<b>Crédito presumido de IPI e a base de cálculo de PIS e Cofins</b>	<b>519</b>
<i>Solon Sehn</i>	
1. Introdução e delimitação do tema	519
2. Diferenciação entre a materialidade do PIS/Pasep e da Cofins nos regimes cumulativo e não cumulativo	519
3. Dos créditos presumidos concedidos como subvenção de custeio	523
4. Dos créditos concedidos como subvenção para investimentos	528
5. Conclusões	537
<b>O PIS/Cofins não cumulativo sobre o serviço de transporte rodoviário de carga</b>	<b>539</b>
<i>Valdete Marinheiro</i>	
1. Introdução	539
2. Histórico	539
3. PIS/COFINS não cumulativo e o critério adotado	541
4. PIS/COFINS não cumulativo sobre a prestação de serviço de transporte rodoviário de carga e sua base de cálculo	542
5. Exceções da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativo	543
6. Alíquotas do PIS/COFINS não cumulativo	552
7. Os créditos do PIS/COFINS não cumulativo	553
8. Cálculo do crédito do PIS/COFINS não cumulativo	558
9. Crédito presumido na prestação do serviço de transporte	558
10. Créditos do PIS/COFINS sobre alugueis de veículos automotores e caminhões	559
11. Outros créditos do PIS/COFINS	559
12. Isenções do PIS/COFINS no transporte rodoviário de carga	560

# **PIS e Cofins**

**à luz da jurisprudência do CARF**

**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

**Volume 3**



MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
(coordenadores)

# PIS e Cofins

à luz da jurisprudência do CARF

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Volume 3

Ademir Bernardo da Silva Jr.	Igor Nascimento de Souza
Adolpho Bergamini	Ives Gandra da Silva Martins
Antonio Reinaldo Rabelo Filho	Jéssica Fernandes Freirias
Augusto Cêzar Tenório Moura	João Carlos Cassuli Jr.
Bernardo Motta Moreira	José Fernandes do Nascimento
Bruno Francisco Chaves de Resende	Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo
Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto	Lucas Esteves Borges
Cassio Sztokfisz	Luís Eduardo Garrossino Barbieri
Charles Mayer de Castro Souza	Marcelo Magalhães Peixoto
Cláudio Augusto Gonçalves Pereira	Maurício Pereira Faro
Daniel Dix Carneiro	Natanael Martins
Edmar Oliveira Andrade Filho	Osnildo de Souza Junior
Fabiola Cassiano Keramidas	Pedro Anan Jr.
Fábio Pallaretti Calcini	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Fernando L. Lobo d'Eça	Ricardo J. Verdile
Flávio de Sá Munhoz	Rodrigo Cardozo Miranda
Gabriel Ulhôa Canto Gebara	Rodrigo E. Munhoz
Geraldo Valentim Neto	Rogério Cesar Marques
Gilberto de Castro Moreira Junior	Sidney Stahl
Gileno G. Barreto	Solon Sehn
Gustavo Martini de Matos	Tarásio Campelo Borges
Hercília Maria do A. dos Santos Bauer	Thalles Eduardo S. Gracelácio da Paixão
Heroldes Bahr Neto	Thiago Moura de Albuquerque Alves
	Winderley Morais Pereira

**MP**  
EDITORA



**TAX**  
Accounting  
Auditoria & Consultoria Tributária

P753

PIS e Cofins à luz da jurisprudência : Conselho Administrativo de Recursos Fiscais : volume 3 / coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Gilberto Castro Moreira Junior. - 1. ed. - São Paulo : MP Ed., 2014.

584 p. ; 23 cm.

(PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF ; 3)

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-066-5

1. PIS. 2. COFINS. 3. Contribuições (Direito tributário) - Brasil. 4. Direito tributário - Jurisprudência. I. Peixoto, Marcelo Magalhães, 1971- . II. Moreira Junior, Gilberto de Castro. III. Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

14-11709

CDU: 34:336.23

---

*Produção editorial/gráfica*  
Mônica Aparecida Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Orgrafic

---

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014  
Rua Cincinato Braga, 340 - 12º andar  
01333-010 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3467-2676  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br  
ISBN 978-85-7898-066-5

## APRESENTAÇÃO

Iniciamos esta apresentação ao volume 3 da obra *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF*, agradecendo e parabenizando a todos os ilustres autores participantes de todos os volumes desta série. Este estudo, cujo principal objetivo é ampliar os debates e discussões acerca de “PIS/Cofins”, obteve tamanha receptividade que, atendendo à demanda, nos últimos anos, já lançamos o volume 2 e, também, a reimpressão do volume 1. Seguramente, o mérito está na amplitude e profundidade dos temas abordados, vistos por diferentes enfoques, por renomados doutrinadores, analisando recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acerca das contribuições em foco. Neste sentido, deveras importante é destacar o papel desse órgão colegiado no contencioso administrativo tributário, solucionando, com imparcialidade, as inúmeras divergências que lhe são apresentadas.

Mais uma vez, nesta obra, importantes estudiosos e profissionais do cenário jurídico nacional foram convidados a analisar assuntos relacionados à tributação da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, as chamadas “PIS/Cofins”. Aceitando esse novo desafio, eis que brilhantes autores escreveram sobre: “a constituição do usufruto de ações e sua tributação por PIS e COFINS”; “a incidência de PIS e Cofins no setor das operadoras de saúde”; “Aspectos da incidência do PIS e da Cofins sobre os serviços”; “PIS/COFINS sobre os valores decorrentes da desapropriação”; “venda de mercadorias para Zona Franca de Manaus e a isenção/imunidade das contribuições para o PIS e a COFINS”; “imunidade das entidades beneficentes de assistência social dedicadas à área educacional em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins”; “PIS/Cofins: base de cálculo na prestação de serviços lotéricos”; “a não incidência do PIS e da COFINS sobre a exportação”; “creditamento de PIS/Pasep e Cofins nos gastos com frete”; “análise quanto à possibilidade de créditos: enquadramento da lenha adquirida por cooperativa de leite no conceito de insumos”; “não incidência do PIS e da COFINS sobre valores recebidos a título de Subvenção para Investimento”; “incidência das contribuições ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre as receitas das operações

típicas das administradoras de cartões”; “creditamento de valores pagos a título de direitos autorais na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da Cofins”; “o regime não cumulativo aplicável às contribuições ao PIS e Cofins em relação aos contribuintes que as apurem sob o regime cumulativo e não cumulativo (regime misto). Critérios para cálculo do coeficiente de rateio proporcional”, entre outros assuntos reconhecidamente controversos no direito pátrio.

Por fim, acreditamos (e desejamos muito) contribuir para os posicionamentos teóricos e práticos sobre o tema.

Marcelo Magalhães Peixoto

Gilberto de Castro Moreira Junior

*Coordenadores*

## SUMÁRIO

<b>Apresentação</b>	<b>5</b>
<b>O regime não cumulativo aplicável às contribuições ao PIS e Cofins em relação aos contribuintes que as apurem sob o regime cumulativo e não cumulativo (regime misto). Critérios para cálculo do coeficiente de rateio proporcional</b>	<b>17</b>
<i>Antonio Reinaldo Rabelo Filho</i>	
<i>Thalles Eduardo S. Gracelácio da Paixão</i>	
1. Introdução	17
2. O rateio proporcional	20
3. Conclusão	33
<b>Imunidade das entidades beneficentes de assistência social dedicadas à área educacional em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins</b>	<b>35</b>
<i>Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto</i>	
<b>A constituição do usufruto de ações e sua tributação por PIS e COFINS</b>	<b>51</b>
<i>Cassio Sztokfisz</i>	
<i>Igor Nascimento de Souza</i>	
I. Do usufruto e sua constituição	52
II. Do regime de apropriação das receitas com a constituição do usufruto	55
III. Da tributação por PIS e COFINS das receitas decorrentes da constituição de usufruto e a jurisprudência do CARF	58
IV. Das conclusões	66
<b>O prolapado conceito constitucional de receita e o equívoco cometido pelo Supremo Tribunal Federal ao excluir, da base de cálculo do PIS/Cofins, os valores obtidos com a transferência de créditos de ICMS a terceiros</b>	<b>69</b>
<i>Charles Mayer de Castro Souza</i>	
I. Introdução	69
II. A Constituição Federal e o conceito de receita	70
III. O crédito presumido de ICMS que concedem, a título de benefício fiscal, os estados da federação	74
IV. A transferência de créditos de ICMS a terceiros	78
V. Conclusão	80

<b>Frete na operação de venda: transferência entre estabelecimentos necessária ao processo de comercialização</b>	<b>81</b>
<i>Cláudio Augusto Gonçalves Pereira</i>	
I. Introdução	81
II. Resumo da lide administrativa	81
III. Análise da matéria	83
IV. Conclusão	88
V. Bibliografia	88
<b>A apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a parcela do ICMS-ST incidente sobre aquisição de produtos destinados à revenda e sua possível apreciação futura pelo CARF</b>	<b>91</b>
<i>Daniel Dix Carneiro</i>	
<i>Bruno Francisco Chaves de Resende</i>	
1. Introdução	91
2. A possível abrangência do princípio da não cumulatividade na apuração das contribuições PIS/COFINS	92
3. Do instituto da substituição tributária para o ICMS	94
4. O valor do ICMS-ST como parcela integrante do custo de aquisição da mercadoria a ser revendida	98
5. Do desconto de créditos das Contribuições PIS/COFINS sobre a parcela do ICMS-ST	102
6. Considerações finais	106
<b>Créditos de PIS e Cofins: insumos utilizados na fabricação, na produção, na prestação de serviços e na revenda de bens</b>	<b>109</b>
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Conceitos fundamentais	109
2. Insumos da fabricação	111
3. Insumos da produção	117
4. Insumos da prestação de serviços	121
5. Comercialização ou revenda de mercadorias	122
<b>A incidência de PIS e Cofins no setor das operadoras de saúde</b>	<b>127</b>
<i>Fabiola Cassiano Keramidas</i>	
I. Introdução	127
II. Características específicas da base de cálculo do PIS e Cofins das OPS	128
III. Do advento da Lei n. 12.973 de 24/10/2013	143
IV. Conclusão	144

<b>PIS e COFINS. Não cumulatividade, insumo e agronegócio.</b>	
<b>A jurisprudência do CARF</b>	<b>145</b>
<i>Fábio Pallaretti Calcini</i>	
1. Introdução	145
2. PIS e COFINS. Não cumulatividade, insumo e atividade econômica.	
Amplitude e contextualização do processo produtivo na Agroindústria.	
Jurisprudência do CARF	147
<b>Aspectos da incidência do PIS e da Cofins sobre os serviços</b>	<b>157</b>
<i>Fernando L. Lobo d'Eça</i>	
I. Introdução	157
II. As características econômicas e jurídicas da prestação de serviços	159
III. A não incidência do PIS e da Cofins sobre os ressarcimentos de custos de serviços compartilhados entre controladora e controladas	161
IV. Os serviços como insumos do processo produtivo e o direito ao crédito de PIS e Cofins	168
Referências bibliográficas	171
<b>Incidência de PIS e Cofins sobre receitas decorrentes do pagamento de juros sobre capital próprio</b>	<b>173</b>
<i>Flávio de Sá Munhoz</i>	
<b>O creditamento de valores pagos a título de direitos autorais na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da Cofins</b>	<b>179</b>
<i>Geraldo Valentim Neto</i>	
<i>Gabriel Ulhôa Canto Gebara</i>	
I. Introdução	179
II. Conceito de insumos à luz da legislação do PIS e da Cofins, da doutrina e da jurisprudência administrativa	179
III. Natureza dos valores pagos a título de direitos autorais	187
IV. Conclusão	193
<b>Créditos de PIS e de Cofins na formação, desenvolvimento e manutenção de florestas para produção de celulose</b>	<b>195</b>
<i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i>	
<i>Ademir Bernardo da Silva Jr.</i>	
1. Objetivo do presente estudo	195
2. A sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins	195
3. Conceito de insumo	197

4. Dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas necessárias para formação, desenvolvimento e manutenção de florestas para produção de celulose	202
5. Dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas (encargos) de exaustão	207
6. Conclusão	210

**O direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS sobre o valor do bem: o ICMS-ST como parte do custo de aquisição de bens destinados à revenda** **211**

*Gilberto de Castro Moreira Junior*  
*Ricardo J. Verdile*

1. Introdução	211
2. O ICMS substituição tributária para frente e seus reflexos na formação do valor do bem e no custo de aquisição de mercadorias	213
3. O direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS sobre bens adquiridos para revenda	221
4. Conclusão	228

**Da incidência das contribuições ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre as receitas das operações típicas das administradoras de cartões** **231**

*Gileno G. Barreto*

1. Introdução	231
2. Breve distinção entre as Administradoras de Cartões	232
3. Das atividades inerentes às Administradoras de Cartões – Visão Geral	233
4. Da controvérsia acerca da incidência do PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo	234
5. Conclusão	250

**A não incidência do PIS e da COFINS sobre valores recebidos a título de Subvenção para Investimento** **251**

*Hercília Maria do A. dos Santos Bauer*

1. Subvenções – conceito e definições	251
2. Das regras aplicáveis à contabilização das subvenções para investimento	259
3. Da jurisprudência a respeito das incidências tributárias sobre as subvenções conferidas por meio de benefícios fiscais	262
4. Conclusões	266

<b>Crédito de PIS/COFINS sobre os gastos com o desembaraço aduaneiro: uma análise crítica da orientação atualmente predominante no âmbito da Receita Federal do Brasil</b>	<b>269</b>
<i>Heroldes Bahr Neto</i>	
<i>Osnildo de Souza Junior</i>	
1. Introdução	269
2. A posição atualmente predominante na Receita Federal do Brasil	270
3. Relevância do tema para o CARF	273
4. Direito ao crédito de PIS/COFINS: uma exigência decorrente da opção pelo método hermenêutico sistemático	274
5. Conclusão	280
<b>O princípio da não cumulatividade nas contribuições sociais – PIS/COFINS</b>	<b>283</b>
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>Crédito presumido de PIS e Cofins das agroindústrias exportadoras – aplicação retroativa das Leis n. 12.058/2009 e n. 12.350/2010, aos pedidos de ressarcimento e compensação pendentes de julgamento</b>	<b>293</b>
<i>João Carlos Cassuli Jr.</i>	
1. Introdução	293
2. Da retroatividade benigna aplicável às normas que permitiram o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil	295
3. A visão da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF relativamente às operações de exportações	301
4. Conclusão	304
<b>Base de cálculo do PIS/COFINS das operadoras de plano de assistência à saúde à luz da jurisprudência do CARF</b>	<b>305</b>
<i>José Fernandes do Nascimento</i>	
1. Introdução	305
2. Do regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins	306
3. Da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins	307
4. Da exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins	309
5. Da dedução dos valores das responsabilidades cedidas	310
6. Da dedução das contraprestações destinadas à constituição de provisões técnicas	313
7. Da dedução do valor das indenizações dos eventos ocorridos, efetivamente pago	315
8. Da adição das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade	322
9. Da análise da jurisprudência do CARF	324
10. Conclusões	331

**PIS e COFINS – análise quanto à possibilidade de créditos: enquadramento da lenha adquirida por cooperativa de leite no conceito de insumos 333**

*Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo*  
*Pedro Anan Jr.*

- I. Limitação ao crédito: Solução de Consulta n. 5 - SRRF10/DISIT 333
- II. Do enquadramento da lenha no conceito de insumo, para fins do direito ao crédito de PIS e COFINS 334
- III. Conclusões 347

**O direito ao crédito do PIS e da Cofins sobre o valor do frete pago no transporte no território nacional de bens importados 349**

*Luís Eduardo Garrossino Barbieri*

- 1. Introdução 349
- 2. A incidência do PIS e da Cofins - materialidades 351
- 3. Direito ao crédito do PIS e da Cofins - possibilidades 354
- 4. Jurisprudência do CARF 360
- 5. Conclusão 361

**PIS e Cofins – Distribuidoras de combustíveis derivados de petróleo: Parecer 363**

*Marcelo Magalhães Peixoto*  
*Adolpho Bergamini*  
*Augusto César Tenório Moura*

- 1. Consulta 363
- 2. Contribuição ao PIS e COFINS 366
- 3. Da apropriação do crédito pelo rateio – proporcionalidade 398
- 4. Do conceito de industrialização no direito brasileiro 403
- 5. Do ressarcimento e da compensação dos créditos de PIS e COFINS 412
- 6. Conclusões 418

**PIS/COFINS sobre os valores decorrentes da desapropriação para fins de reforma agrária 423**

*Maurício Pereira Faro*  
*Bernardo Motta Moreira*

- 1. Introdução 423
- 2. Análise do julgado do CARF 425
- 3. Conclusão 433

**Rateio de custos e de despesas – tratamento tributário em relação à contribuição ao PIS e à COFINS: uma necessária incursão pelo conceito de receita, pressuposto da tributação** **435**

*Natanael Martins*

1. Introdução 435
2. A indefinição (ainda) da jurisprudência do CARF 437
3. A natureza jurídica do convênio de rateio de custos e de despesas 440
4. O conceito de receita: hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS 442
5. O conceito de receita em face do Poder Judiciário 446
6. A opinião da Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT, da Secretaria da Receita Federal do Brasil 449
7. Conclusões 454
8. Bibliografia 456

**PIS e COFINS – apropriação de créditos relacionados a aquisições de bens do ativo permanente** **457**

*Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli*

*Gustavo Martini de Matos*

1. Introdução 457
2. A isenção 461
3. O conceito de insumo 473
4. Conclusões 476

**Da não incidência do PIS e da Cofins sobre cessões onerosas de créditos de ICMS para terceiros. Da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107.**

**Algumas reflexões** **479**

*Rodrigo Cardozo Miranda*

*Jéssica Fernandes Freirias*

- I. Introdução 479
- II. Breve histórico da legislação 481
- III. Do Recurso Extraordinário n. 606.107 485
- IV. Do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 494
- V. Conclusão 499

<b>A incidência de PIS e COFINS na importação de serviços e o entendimento do CARF</b>	<b>503</b>
<i>Rodrigo E. Munhoz</i>	
<i>Rogério Cesar Marques</i>	
1. Introdução	503
2. PIS e COFINS sobre importação de bens e serviços	503
3. A problemática da questão dos resultados verificados no Brasil	506
4. Entendimento da Receita Federal em casos envolvendo a incidência do PIS/COFINS-Importação	512
5. O entendimento do CARF	514
6. Bibliografia	516
<b>Venda de mercadorias para Zona Franca de Manaus e a isenção/imunidade das contribuições para o PIS e a COFINS</b>	<b>519</b>
<i>Sidney Stahl</i>	
<b>Creditamento de PIS/Pasep e Cofins nos gastos com frete</b>	<b>533</b>
<i>Solon Sehn</i>	
1. Introdução e delimitação do tema	533
2. Regime jurídico da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins	533
3. Frete nas operações de venda e nas aquisições de insumos e de bens para revenda no território nacional	535
4. Crédito na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte	539
5. Possibilidade de creditamento autônomo do frete nas aquisições de produtos que não autorizam o direito ao crédito	542
6. Particularidades do crédito do frete nas operações de importação	544
Conclusões	548
<b>Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins – base de cálculo na prestação de serviços lotéricos</b>	<b>549</b>
<i>Tarásio Campelo Borges</i>	
<i>Lucas Esteves Borges</i>	
Escopo	549
Breve registro histórico	549
Base de cálculo	549
Base de cálculo no regime cumulativo	550
Base de cálculo no regime não cumulativo	550
Receita das prestadoras de serviços	550
Faturamento ou receita das prestadoras de serviços lotéricos	554
Conclusão	557

<b>PIS/COFINS não cumulativos: o regime legal do desconto de créditos em aquisições suspensas, isentas, alíquota zero, não tributadas e as hipóteses de não estorno do crédito nas saídas de mercadorias</b>	<b>559</b>
<i>Thiago Moura de Albuquerque Alves</i>	
1. Introdução	559
2. A não cumulatividade do PIS/COFINS	559
3. Regime legal do desconto de créditos em aquisições suspensas, isentas, alíquota zero ou não tributadas	561
4. Conclusão	571
<b>A não incidência do PIS e da COFINS sobre a exportação de serviços</b>	<b>573</b>
<i>Winderley Morais Pereira</i>	
Introdução	573
Exigência de beneficiário pessoa estrangeira e do ingresso de divisas	574
Conceito de serviço	576
Serviço de logística no comércio exterior	578
Serviço entre empresas coligadas e controladas	581
A questão da prova	582
Conclusão	583



# PIS e Cofins

## na teoria e na prática

UMA ABORDAGEM COMPLETA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

4ª EDIÇÃO – REVISTA E ATUALIZADA



Coordenadores  
ADOLPHO BERGAMINI  
MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

# PIS e Cofins

## na teoria e na prática

UMA ABORDAGEM COMPLETA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

4ª EDIÇÃO – REVISTA E ATUALIZADA

Autores  
ADOLPHO BERGAMINI  
FÁBIO PALLARETTI CALCINI  
GERSON MACEDO GUERRA  
LEONARDO LIMA CORDEIRO  
MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
MAURÍCIO BARROS



CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

---

P753

4. ed.

PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo / Adolpho Bergamini... [et al.]; coordenadores Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto - 4. ed. - São Paulo: MP Editora, 2017.

1616 p.; 23 cm

ISBN 978-85-7898-074-0

1. PIS - PASEP. 2. COFINS. 3. Contribuição (Direito tributário). I. Bergamini, Adolpho. II. Peixoto, Marcelo Magalhães. III. Título.

16-38347

CDU: 34:336.23

---

Diretor responsável  
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento  
Orgrafic Gráfica e Editora

---

Todos os direitos desta edição reservados a

© MP Editora – 2017  
Rua Tabapuá, 111 – cj. 21/22  
04533-011 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105-7132  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

### MAURÍCIO BARROS

Sócio de Gaia, Silva, Gaede & Associados – Sociedade de Advogados. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP (2013). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP (2010). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários de São Paulo – IBET-SP (2004). Advogado graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP (2000). Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (desde 2014). Professor convidado dos cursos de Pós-Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie (desde 2012). Professor convidado dos cursos de Pós-Graduação da Fundação Getúlio Vargas – FGV-SP (desde 2014). Membro da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Membro da Comissão de Direito Digital da OAB/SP. Coordenador do Núcleo Tributário do Comitê Jurídico da Câmara Ítalo-Brasileira de Comércio, Indústria e Agricultura (ITALCAM). Autor de diversos artigos publicados em revistas e livros especializados em Direito Tributário. Membro do IFA (*International Fiscal Association*) e da ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro).

### LEONARDO LIMA CORDEIRO

Advogado em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP (2006). LL.M. em Direito Societário pelo Insper-SP (2013). Ex-professor de Planejamento Tributário da FECAP.

### FÁBIO PALLARETTI CALCINI

Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Pós-Doutorando em Direito pela Universidade de Coimbra – Portugal. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Salamanca – Espanha. Advogado. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP. Membro da Comissão de Contencioso Tributário da OAB/SP. Membro da Comissão de Direito Constitucional da OAB/SP. Membro da Comissão de Educação Jurídica OAB/SP. Diretor Jurídico Adjunto do CIESP. Professor de Pós-Graduação – IBET, FGV DIREITO SP, EPD, FAAP, UEL, CERS/ESTÁCIO, USP/RP, FACULDADE BAIANA DE DIREITO, IBPT, PUC/SP – COGEAE, entre outras. Ex-Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – do Ministério da Fazenda. Ex-Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

## ADOLPHO BERGAMINI

Advogado, sócio fundador do Bergamini & Collucci Advogados. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário e Aduaneiro na Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Fundace-FEA/USP, FGV-GVlaw, Escola Paulista de Direito, Fucape/ES, e Associação Paulista de Estudos Tributários. Palestrante pela unidade de negócios Tax & Accounting da Thomson Reuters no Brasil (vertical information/FISCOSOFT). Juiz da 1ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP. Autor e coordenador de obras doutrinárias dedicadas ao Direito Tributário, como *ICMS, Regulamento do ICMS comentado e anotado*, *Manual de PIS e COFINS, PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*, *Planejamento Tributário – análise de casos*, *Comentários à Lei Complementar n. 87/96, de advogados para advogados*, *Comentários à Lei Complementar n. 116/03, de advogados para advogados*, *Temas Atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro*, entre outras. Autor de artigos publicados na *Revista Dialética de Direito Tributário*, e outras publicações mensais semelhantes. Membro do Comitê Técnico da *Revista de Estudos Tributários da IOB*, do Conselho Editorial da *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário do IEM/IOB* e da Comissão de Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Coordenador da *Revista de Tributos Indiretos do Fiscosoft*. Ex-professor de Direito Tributário na FECAP, FAAP e Uniban. Ex-Membro do Conselho Editorial da *Revista de Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários*. Ex-coordenador da Subcomissão de Direito Tributário da Comissão dos Novos Advogados da IASP. Ex-Conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

## MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP. Advogado. Contabilista com mais de vinte anos de experiência profissional. Sócio de Magalhães Peixoto Advogados. Sócio da Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária. Diretor da MP Editora. Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET. Consultor tributário e empresarial em São Paulo, em Recife e em Brasília. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (2008-2015). Ex-Juiz do TIT/SP – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

## GERSON MACEDO GUERRA

Graduado em Direito pela PUC/MG, pós-graduado em Direito Tributário e Societário pelo INSPER/SP. Membro da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Um amigo nosso, muito próximo, disse certa feita que este nosso livro havia se consagrado, era tradição. O nosso *PIS e Cofins na teoria e na prática* havia se tornado, segundo ele, o principal livro para consulta em relação a matérias que versam sobre as contribuições sociais.

Essas palavras foram inspiradoras. Mais do que isso. Foram motivadoras. Fizeram com que quiséssemos melhorar, mais e mais.

Foi com esse espírito que, nesta quarta edição, buscamos incrementar a obra com novos tópicos, alinhando os comentários de acordo com novas legislações, novos entendimentos, nova jurisprudência – e convidamos o amigo Fábio Calcini a fazer parte dela.

Desejamos a todos, mais uma vez, uma boa leitura.

Um grande abraço,

Adolpho Bergamini

Marcelo Magalhães Peixoto

*Coordenadores*



Levantando o histórico da presente obra, verificamos que a primeira edição não demorou mais que nove meses para se esgotar. Já a segunda edição se esgotou em pouco mais de doze meses. A repetição desse sucesso mais uma vez nos enche de ânimo para levar adiante o projeto *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*.

E, novamente, vimo-nos na feliz obrigação de melhorar sempre, a todo custo. Por isso, os autores novamente atualizaram seus comentários por conta das alterações normativas levadas a efeito nos anos de 2010 e 2011 e da jurisprudência administrativa e judicial que se firmaram nesse período, além de revisarem alguns temas, pontos e questionamentos cuja complexidade demanda uma permanente e atenta reflexão.

Mais ainda, atentos às inovações relativas às obrigações acessórias do PIS e da COFINS, acrescentamos um Manual Prático da Escrituração Fiscal Digital das contribuições (EFD-Contribuições), sem prejuízo ao Manual do Dacon, que fora introduzido já na segunda edição da obra e mantido nesta terceira edição.

Temos a certeza de que nossos leitores gostarão ainda mais desta edição. Desejamos a todos uma boa leitura.

Um grande abraço,

Adolpho Bergamini

Marcelo Magalhães Peixoto

*Coordenadores*



A primeira edição da obra *PIS e Cofins na teoria e na prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* não demorou mais que nove meses para se esgotar. Este feito assaz nos felicita, afinal, deixa clara a sua aceitação por todos os leitores, sejam estudantes, advogados, procuradores, ou julgadores das esferas judicial ou administrativa.

Ao nos deparar com tamanho sucesso, sentimo-nos obrigados a fazer mais e melhor nesta segunda edição. Para tanto, os autores atualizaram seus comentários em razão das modificações normativas havidas em 2009, revisitaram alguns temas deveras complexos e trouxeram novas interpretações às Soluções de Consultas e outras decisões proferidas no ano que passou.

Também corrigimos alguns erros de grafia encontrados ao longo da redação da primeira edição que, de forma gentil e construtiva, foram apontados por leitores e amigos.

Mas não é só. Trouxemos a esta edição um novo tomo: trata-se do Manual do Dacon, uma ferramenta imprescindível àqueles que almejam não apenas estar a par dos conceitos teóricos da contribuição ao PIS e da COFINS e suas interpretações, mas também de seus aspectos práticos, mormente como deve ser feita a declaração que, ao final, terá o efeito de introduzir a norma individual e concreta que efetivamente obrigará o contribuinte a levar recursos ao Erário Federal.

Por conta de tudo isto é que temos a certeza de que vocês, nossos leitores, gostarão ainda mais desta edição. Desejamos a todos uma boa leitura.

Um grande abraço,

Adolpho Bergamini

Marcelo Magalhães Peixoto

*Coordenadores*



No meio tributário, corre o ditado segundo o qual tributo bom é tributo velho, porque a Fazenda Pública e os contribuintes já sabem como operá-lo e ele já faz parte de seu dia a dia. Mas o PIS e a COFINS, além de serem tributos novos (foram remodelados em 2002 e 2003, respectivamente), ainda passam por constantes renovações, o que dificulta o seu pleno entendimento pelo operador do Direito.

Este entendimento era ainda mais dificultado pela falta de uma obra doutrinária que abordasse o PIS e a COFINS de um modo estruturado, científico, completo. As (boas) obras até então existentes consistiam em coletâneas de artigos sobre temas relativos às contribuições; essas obras, no entanto, não se preocuparam com a estruturação temática completa desses tributos.

E é para suprir essa lacuna que, após a publicação do *Regulamento do Imposto de Renda* (atualmente na 6ª edição) e do *Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados*, a MP Editora traz a lume este novo livro, único no mercado editorial, denominado **PIS E COFINS NA TEORIA E NA PRÁTICA – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**.

A obra foi idealizada há mais de cinco anos; porém, por se tratar de legislação altamente complexa, raríssima doutrina, bem como quase inexistente jurisprudência, foi difícil conseguir autores com gabarito e coragem para enfrentar esse desafio.

Foi numa das conversas com o meu amigo Adolpho Bergamini, em 2008, que lhe fiz o convite: “*Vamos coordenar juntos uma obra que traga TUDO sobre PIS e COFINS cumulativo e não cumulativo, nos mesmos moldes do nosso Regulamento do IR e do IPI?*”

O prof. Adolpho aceitou na hora e demos início aos trabalhos, incluindo no projeto outros três corajosos e brilhantes advogados: Gerson Macedo Guerra, Leonardo Lima Cordeiro e Maurício Barros.

Para que a obra fosse levada a cabo, foi fundamental a rica experiência prática dos autores, que, além de advogados militantes, demonstraram ser também professores e doutrinadores de alto gabarito e certamente farão história no direito tributário brasileiro.

Mas foi também necessário muito trabalho. De fato, a complexidade da legislação que disciplina as contribuições é indiscutível, complexidade esta que teve início com o advento da Lei n. 10.637/02, que instituiu a não cumulatividade ao PIS (o documento, até a presente data, já foi alterado por mais de 12 leis) e da Lei n. 10.833/03, que instituiu a não cumulatividade à COFINS (lei essa que até a presente data já foi alterada por mais de 13 leis).

Essa “colcha de retalhos” é grande e seus números surpreendem: a legislação dos regimes cumulativo e não cumulativo é formada por mais de 20 leis ordinárias, cerca de 50 decretos executivos, mais de 70 instruções normativas, cerca de 100 atos declaratórios executivos, 18 portarias e mais de 3.900 soluções de consultas (muitas delas contraditórias entre si), publicadas pela Secretaria da Receita Federal, além de diversos acórdãos do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Destarte, esta é, sem dúvida, uma obra completa sobre um dos temas mais complexos e novos no direito tributário atual – PIS e COFINS cumulativo e não cumulativo; ela foi construída para facilitar e incentivar a leitura de advogados, contadores, *controllers*, auditores fiscais e julgadores do Poder Judiciário e de instâncias administrativas: cada um dos tomos está subdividido em capítulos e temas, e cada capítulo contém os itens “Comentários” (no qual os autores expõem os aspectos teóricos e práticos de determinado tema), “Jurisprudência” (no qual são transcritas seleções de Soluções de Consultas, julgamentos de DRJs, Conselhos de Contribuintes e decisões judiciais) e “Doutrina”.

Com a obra, espera-se trazer luzes aos operadores do Direito que querem entender mais sobre o PIS e a COFINS. A obra pretendeu ser isenta, de modo a servir de fonte de estudos àqueles que atuam em prol do contribuinte, àqueles que defendem a Fazenda Pública, ou, ainda, para os que julgam as incontáveis (e infundáveis) lides erigidas entre eles.

Desejamos uma boa leitura!

Marcelo Magalhães Peixoto

*Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET*

TOMO 1

PIS/COFINS CUMULATIVO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS	37
1. Breves considerações sobre as contribuições sociais	37
2. A destinação e a finalidade como traços inerentes e diferenciados das contribuições sociais e o PIS/Cofins	43
3. Breve histórico da contribuição ao PIS e da COFINS e sua materialidade comum	51
CAPÍTULO 1	
CONTRIBUINTES SUJEITOS AO REGIME CUMULATIVO	57
Comentários	57
CAPÍTULO 2	
RECEITAS SUJEITAS AO REGIME CUMULATIVO	105
2.1. Comentários gerais	105
2.2. Receitas submetidas ao regime cumulativo: algumas considerações	108
2.2.1. Receitas decorrentes das operações de venda de álcool para fins carburantes	108
2.2.2. Receitas sujeitas à substituição tributária da COFINS	110
2.2.3. Receitas da venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, quando auferidas por pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores	111
2.2.4. Receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações	112
2.2.4.1. Definição de “serviços de telecomunicações”	112
2.2.4.2. Serviço de provimento de acesso à internet	114
2.2.4.3. Serviço de “VoIP” (Voice on Internet Protocol)	117
2.2.5. Receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens	120

2.2.6. Receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, referentes a pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE)	127
2.2.7. Receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: (a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; (b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; (c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data	129
2.2.8. Receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros	131
2.2.9. Receitas decorrentes de serviços: (a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue	133
2.2.10. Receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior	134
2.2.11. Receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia	135
2.2.12. Receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral	135
2.2.13. Receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil	136
2.2.14. Receitas auferidas por parques temáticos e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo	139
2.2.15. Receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos	141
2.2.16. Receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias	141
2.2.17. Receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo	142
2.2.18. Receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas	143

2.2.18.1. Serviços relacionados à computação em nuvem	147
2.2.19. Receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita	150
2.2.20. Receitas decorrentes da alienação de participações societárias	150
2.3. Unidade contratual e discriminação de atividades	150

### CAPÍTULO 3

BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	183
3.1. Comentários gerais	183
3.2. Análise das alterações à base de cálculo do PIS/COFINS promovidas pela Lei 12.973/14	197
3.2.1. Venda de Bens, Prestação de Serviços em Geral e Resultado Auferido nas Operações de Conta Alheia (incisos I a III)	197
3.2.2. Receitas Operacionais X Receitas da Atividade (inciso IV)	202
3.2.3. Tributos não cumulativos e componentes da receita bruta (§§ 4º e 5º)	204
3.2.4. Ajuste a Valor Presente (§ 5º)	206
3.3. Exclusões da base de cálculo	207
3.3.1. Vendas canceladas	208
3.3.2. Descontos incondicionais concedidos	212
3.3.2.1. Descontos incondicionais e bonificações concedidos	214
3.3.2.2. Descontos incondicionais e bonificações recebidos	216
3.3.3. Reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas	223
3.3.4. Resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta	226
3.3.5. Receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível	227
3.3.5.1. A polêmica classificação de participações societárias e bens de alta liquidez no ativo permanente/não circulante	232
3.3.6. Transferência onerosa de créditos de ICMS originados em operações de exportação	239
3.3.7. Receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos	241
3.4. Outras hipóteses	242
3.4.1. IPI e ICMS-ST	242
3.4.1.1. IPI	243
3.4.1.2. ICMS – Substituição Tributária	243

3.4.1.2.1. A figura do ICMS-ST antecipado	244
3.4.2. PIS/COFINS das instituições financeiras, seguradoras, entidades de previdência privada e empresas de capitalização	247
3.4.2.1. A discussão das instituições financeiras e seguradoras e os efeitos da revogação do artigo 3º, inciso I, da Lei 9.718/98	249
3.4.2.2. A posição dos Tribunais Regionais Federais	255
3.4.3. A base de cálculo das administradoras de consórcios e os montantes pagos aos corretores	263
3.4.4. Créditos presumidos de ICMS	265
3.4.5. As receitas de juros e multa e a incidência do PIS e da Cofins	270
3.4.6. O Regime Especial de Tributação (RET) do setor energético	273
3.4.7. Montantes pagos às administradoras de cartões de créditos	279
3.4.8. Outros casos específicos	280
3.5. Alíquotas	281
 CAPÍTULO 4	
RECOLHIMENTO	341
Comentários	341

## TOMO 2

### CONTRIBUINTES SUJEITOS AO REGIME NÃO CUMULATIVO

 CAPÍTULO 1	
CONTRIBUINTES SUJEITOS AO REGIME NÃO CUMULATIVO	351
Comentários	351
 CAPÍTULO 2	
RECEITAS EXCLUÍDAS DA NÃO CUMULATIVIDADE	357
2.1. Prévias considerações	357
2.2. Receitas com a venda de álcool para fins carburantes	360
2.3. Receitas sujeitas à substituição tributária de PIS e COFINS	360
2.3.1. Fabricantes e importadores de veículos	361
2.3.2. Venda de álcool para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) e Áreas de Livre Comércio (ALC)	362
2.3.3. Venda de combustíveis, produtos farmacêuticos, máquinas e veículos, autopeças, querosene de aviação, pneus e câmara de ar, embalagens e bebidas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) e Áreas de Livre Comércio (ALC)	363
2.3.4. Fabricantes e importadores de cigarros e cigarrilhas	364

2.3.5. Distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes	365
2.4. Receitas da revenda de veículos usados	365
2.5. Receitas da prestação de serviços de telecomunicações	365
2.6. Receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens	367
2.7. Receitas quanto ao regime especial para pessoas jurídicas optantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE)	367
2.8. Receitas quanto aos contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003	369
2.9. Receitas decorrentes de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros	372
2.10. Receitas de serviços ligados à saúde	373
2.11. Receitas de serviços educacionais	375
2.12. Receitas de vendas de mercadorias em zona primária de porto ou aeroporto por lojas francas	375
2.13. Receitas de serviços de transporte coletivo de passageiros por empresas aéreas e de táxi aéreo	376
2.14. Receitas decorrentes da edição de periódicos e de informações para assinantes de serviços públicos de telefonia	377
2.15. Receitas de serviços de prestação de serviços de aeronaves de uso agrícola	377
2.16. Receitas de prestação de serviços de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral	377
2.17. Receitas da execução de obras de construção civil por administração, empreitada ou subempreitada	377
2.18. Receitas de parques temáticos e de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos	381
2.19. Receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos pela EBCT	383
2.20. Receitas decorrentes da prestação de serviços públicos de concessionárias de rodovias	384
2.21. Receitas de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo	384
2.22. Receitas decorrentes de serviços prestados por empresas de serviços de informática (desenvolvimento de software, licenciamento ou cessão de direito de uso, análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico, manutenção ou atualização de software)	385
2.23. Receitas relativas à atividade imobiliária (revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento, incorporação e construção de prédio)	386
2.24. Receitas decorrentes da comercialização de pedra britada, areia para construção civil e de areia de brita	388
2.25. Receitas decorrentes de alienação de participações societárias	388

## CAPÍTULO 3

BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	419
3.1. Comentários	419
3.1.1. Receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero)	427
3.1.2. Receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo não circulante	427
3.1.3. Receitas auferidas por pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária	429
3.1.4. Vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos	429
3.1.4.1. Vendas canceladas	429
3.1.4.2. Descontos incondicionais	434
3.1.4.3. Bonificações e doações	437
3.1.5. Receitas referentes às 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 participações societárias que tenham sido computados como receita	442
3.1.6. Receitas decorrentes da transferência onerosa de créditos acumulados de ICMS originados de operações de exportação	443
3.1.7. Receitas financeiras decorrentes de ajuste a valor presente de que trata o art. 183, VIII, da Lei n. 6.404/76	444
3.1.8. Receitas relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo	445
3.1.9. Receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público	445
3.1.10. Receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos	450
3.1.11. Receitas relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977	452
3.1.12. Receitas relativas ao prêmio de emissão de debêntures	453
3.2. O IPI e o ICMS cobrados a título de substituição tributária	454
3.3. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS	457
3.4. Créditos presumidos de ICMS e recuperação de tributos	459
3.5. Recuperação de custos e despesas (rateio de despesas)	461
3.6. Créditos de PIS e COFINS	464

3.7. Receitas de terceiros	465
3.8. Alíquotas do PIS e COFINS não cumulativos	467

#### CAPÍTULO 4

CRÉDITOS – COMENTÁRIOS GERAIS	491
4.1. Panorama da não cumulatividade do PIS/COFINS	491
4.2. Natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS	498
4.3. Os créditos de PIS/COFINS permitidos pela legislação	501
4.4. Violação à isonomia e à livre concorrência	505
4.5. As indevidas restrições ao setor comercial (varejo e atacado)	509

#### CAPÍTULO 5

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA	555
Comentários	555
5.1. Créditos sobre o ICMS-ST retido pelo fornecedor	561
5.2. ICMS recolhido por antecipação	568

#### CAPÍTULO 6

INSUMOS DA ATIVIDADE FABRIL (INCLUSIVE FRETE) E DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	577
6.1. Linhas gerais	577
6.2. Insumos da atividade fabril	581
6.2.1. Traçando paralelos – o regime não cumulativo do IPI	581
6.2.2. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS segundo o nosso entendimento	588
6.2.3. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS no entendimento da Receita Federal do Brasil	592
6.2.4. O conceito de insumo na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes	597
6.2.5. O conceito de insumo na jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF	598
6.2.6. O conceito de insumo segundo o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região	601
6.2.7. O conceito de insumo segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ)	603
6.2.8. Enquadramento de bens utilizados em controle de qualidade no conceito de insumos	605
6.2.9. O conceito de insumos aplicável à prestação de serviços para os fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS segundo nosso entendimento	608
6.2.10. O conceito de insumos aplicável à prestação de serviços para os fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF	611

6.2.11. Os gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados como insumos da prestação de serviços segundo nosso entendimento	612
6.2.11.1. Gastos com fornecimento de vale-refeição ou vale-alimentação	612
6.2.11.2. Gastos com fornecimento de vale-transporte	612
6.2.11.3. Gastos com fornecimento de uniforme e Equipamento de Proteção Individual (EPI)	613
6.2.11.4. O crédito de PIS e COFINS sobre vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, segundo o entendimento da RFB	615
6.2.11.5. O crédito de PIS e COFINS sobre vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, segundo as inovações da Lei n. 11.898/09	617
6.2.12. Inclusão do frete no conceito de insumos	619
6.2.13. Crédito presumido na prestação de serviços de transporte	622

## CAPÍTULO 7

CRÉDITOS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA	643
Comentários	643

## CAPÍTULO 8

CRÉDITOS SOBRE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	659
Comentários	659

## CAPÍTULO 9

CRÉDITOS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL	683
Comentários	683

## CAPÍTULO 10

CRÉDITOS SOBRE ATIVOS IMOBILIZADOS, EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS	693
10.1. Ativo Imobilizado	693
10.1.1. Definição de “ativo imobilizado”	693
10.2. Créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de ativos imobilizados	696
10.2.1. Bens usados versus bens novos	697
10.2.2. Formas de aproveitamento do crédito	703
10.2.2.1. Forma inicialmente prevista: depreciação	703
10.2.2.2. Lei 10.865/04: opção à apropriação do crédito em 04 (quatro) anos, equivalente a 1/48 ao mês	707
10.2.2.3. IN SRF n. 457/04: apropriação do crédito em 02 (dois) anos, equivalente a 1/24 ao mês	709

10.2.2.4. Lei n. 11.774/08: apropriação do crédito em 01 (um) ano, equivalente a 1/12 ao mês	709
10.2.2.5. Lei n. 12.546/11: novas reduções ao prazo de apropriação do crédito	711
10.2.3. Mudança de regime de apropriação de créditos	713
10.2.4. Depreciação incentivada e reavaliação de bens	713
10.2.5. Outras modificações contidas na Lei n. 10.865/04	715
10.2.5.1. O direito ao crédito no tempo e suas restrições	715
10.2.5.2. Vedação ao crédito sobre bens alugados que já pertenceram ao contribuinte	717
10.2.6. O frete na base de créditos de PIS e COFINS	718
10.2.7. Inconstitucionalidade relativa à exclusão dos comerciantes dentre os beneficiários dos créditos sobre a aquisição de ativo imobilizado	718
10.3. Edificações e benfeitorias	719
10.4. Intangíveis	721
CAPÍTULO 11	
CRÉDITO SOBRE BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO	739
Comentários	739
CAPÍTULO 12	
CRÉDITOS SOBRE FRETE E ARMAZENAGEM	743
12.1. Crédito sobre frete. Considerações iniciais	743
12.1.1. Frete nas operações de venda	744
12.1.2. Frete internacional	747
12.1.3. Frete na entrada (aquisição)	749
12.1.4. Frete entre estabelecimentos	754
12.1.4.1. Frete durante o processo produtivo	755
12.1.4.2. Frete de produtos acabados entre estabelecimentos	757
12.1.4.3. Outras situações peculiares	760
12.1.5. Operações relacionadas ao frete	761
12.2. Armazenagem	761
CAPÍTULO 13	
CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE ESTOQUES DE ABERTURA	795
Comentários	795
13.1. Estoques existentes em 1º/12/02 e 1º/02/04	798
13.2. Estoques existentes quando da modificação de regime – de cumulativo para não cumulativo	799
13.3. Base de cálculo do crédito presumido sobre estoques	800

13.4. Inclusão do ICMS no valor dos estoques	802
13.5. Valor dos estoques – Inclusão de parcelas do custo não tributadas pelo PIS/COFINS	805
13.6. Produtos em elaboração ou acabados compostos por insumos importados	807
CAPÍTULO 14	
CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS	823
14.1. Introdução	823
14.2. A natureza jurídica do crédito	823
14.3. Exemplo prático	832
14.4. Conclusão	846
CAPÍTULO 15	
APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS	847
Comentários	847
15.1. Ressarcimento	853
15.2. Compensação	857
15.3. Possibilidade de compensação do saldo credor de PIS e COFINS com débitos de natureza previdenciária	863
15.4. Crédito presumido	865
15.5. Crédito extemporâneo	866
15.6. Atualização dos créditos – taxa Selic	867
15.7. Penalidades – multa isolada	869
15.8. Não homologação da compensação ou indeferimento do ressarcimento – processo administrativo fiscal	871
CAPÍTULO 16	
FATURAMENTO MISTO	879
Comentários	879
16.1. Das receitas sujeitas à substituição tributária	885
CAPÍTULO 17	
PIS/COFINS EM OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ZONA FRANCA DE MANAUS	903
17.1. Introdução	903
17.2. Zona Franca de Manaus (ZFM): aspectos gerais	903
17.3. PIS/Cofins	907
17.3.1. Introdução	907
17.3.2. Operações destinadas à Zona Franca de Manaus	907

17.3.2.1. Venda de mercadorias	907
17.3.2.2. Prestação de serviços	916
17.3.2.3. Venda de álcool para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM)	918
17.3.2.4. Venda de combustíveis, produtos farmacêuticos, máquinas e veículos, autopeças, querosene de aviação, pneus e câmaras de ar, embalagens e bebidas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM)	919
17.3.3. Operações realizadas pelas empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus	924
17.3.3.1. Pessoa jurídica. Lucro real. Venda de produção própria	924
17.3.3.2. Pessoa jurídica. Lucro presumido. Venda de produção própria	926
17.3.3.3. Pessoa jurídica. Revenda. Produtos não industrializados na Zona Franca de Manaus	927
17.3.3.4. Transferência de produtos entre pessoa jurídica na Zona Franca de Manaus e outra com estabelecimento fora	927
17.3.3.5. Insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) produzidos na ZFM	927
17.3.3.6. Não cumulatividade. Créditos. Aquisição pelas pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus	928
17.3.3.7. Regime de substituição tributária	929
17.3.3.8. Zona Franca de Manaus. Operações com empresas sediadas na própria ZFM. STJ REsp 1.276.540/AM	930
17.3.3.9. Alíquota zero de PIS/Cofins para pneumáticos e câmaras de ar para bicicletas	931
17.4. PIS/COFINS-importação	931

## CAPÍTULO 18

OPERAÇÕES INCENTIVADAS (RECAP, RECOF, REIDI, PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL, REPES, PATVD E PADIS E OUTROS)	949
Comentários	949
18.1. RECAP – Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras	950
18.2. REIDI – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura	955
18.3. REPES – Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação	958
18.4. RECOF – Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado	960
18.5. Programa de Inclusão Digital	962
18.6. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital	968

18.7. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	969
18.8. REPORTO – Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária	971
18.9. RETAERO – Regime Especial de Incentivos Tributários para a Indústria Aeronáutica Brasileira	973
18.10. RECOPA – Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol	976
18.11. RECOMPE – Regime Especial para Aquisição de Computadores para uso Educacional	979
18.12. REPENEC – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste	981

## CAPÍTULO 19

CONTRIBUIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS DEDICADAS À CONSTRUÇÃO CIVIL E ÀS ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS	997
Comentários	997
19.1. PJs dedicadas às atividades de incorporação e venda de unidades imobiliárias	998
19.2. PJs dedicadas às atividades de construção civil	1001

## CAPÍTULO 20

IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E SUSPENSÃO DE PIS/COFINS	1005
20.1. Imunidade	1005
20.2. Não incidência	1012
20.3. Isenção	1015
20.4. Alíquota zero	1017
20.4.1. Introdução	1017
20.4.2. Lei n. 10.865/2004	1019
20.4.3. Lei n. 10.485/2002 – Concessionários de veículos	1025
20.4.4. Lei n. 10.925/2004 – Produtos agropecuários e da cesta básica	1026
20.4.5. Lei n. 10.312/2001 – gás natural e carvão mineral	1030
20.4.6. Lei n. 12.715/2012 – água mineral	1030
20.4.7. Lei n. 11.945/2009 – Programa de concessão de crédito à solicitação de documento fiscal	1030
20.4.8. Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – Produtos químicos, farmacêuticos, destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde, laboratórios e sobre sêmens e embriões	1031
20.4.9. Lei n. 10.833/2003 – Livros técnicos e científicos	1033

20.4.10. Lei n. 10.833/2003 – setor bebidas	1033
20.4.11. Leis n. 12.024/2009 e 12.096/2009 – Motocicletas	1034
20.4.12. Lei n. 12.865/2013 – Subvenção – cana-de-açúcar e etanol	1035
20.4.13. Lei n. 11.196/2005 – Programa de inclusão digital	1035
20.4.14. Receitas financeiras	1041
20.4.15. Venda de equipamentos ou materiais destinados a uso médico, hospitalar, clínico ou laboratorial	1043
20.4.16. Transporte público coletivo	1044
20.4.17. Receitas e ganhos auferidos por fundos garantidores	1044
20.4.18. Pneumáticos e câmaras de ar para bicicletas	1045
20.4.19. Cessão de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa	1045
20.4.20. Tributação de bebidas frias (cerveja, refrigerante e outras bebidas)	1045
20.4.21. Hipóteses de incidência monofásica	1047
20.4.22. Hipóteses com incentivos fiscais ou regimes especiais	1049
20.5. Suspensão	1050
20.5.1. Introdução	1050
20.5.2. Agronegócio	1051
20.5.2.1. Lei n. 10.925/2004 – agronegócio – alimentação humana ou animal	1051
20.5.2.2. Lei n. 12.058/2009 – agronegócio – bovinos, ovinos e caprinos e respectivos produtos	1052
20.5.2.3. Lei n. 12.350/2010 – agronegócio – aves e suínos e respectivos produtos	1053
20.5.2.4. Lei n. 12.794/2013 – agronegócio – laranja	1055
20.5.2.5. Lei n. 12.865/2013 – agronegócio – soja	1055
20.5.2.6. Leis n. 10.925/2004, 11.727 e 12.844/2013 – agronegócio – cana-de-açúcar	1055
20.5.2.7. Lei n. 12.546/2011 – Biodiesel	1056
20.5.3. Industrialização por encomenda de veículos – encomendante sediado no exterior	1057
20.5.4. Pessoa jurídica preponderantemente exportadora – Lei n. 10.865/2004	1057
20.5.5. Venda de desperdícios, resíduos ou aparas	1061
20.5.6. Material de embalagem a ser utilizado em mercadoria a ser exportada	1061
20.5.7. Máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis	1062
20.5.8. Lei n. 11.727/2008: Acetona	1063
20.5.9. Zona de Processamento de Exportação – ZPE – Lei n. 11.508/2007	1064
20.5.10. Óleo combustível destinado à navegação de Cabotagem e de Apoio Portuário e Marítimo – Lei n. 11.774/2008	1065
20.5.11. Mercadoria utilizada na industrialização de produto a ser exportado – Lei n. 11.945/2009	1065
20.5.12. Hipóteses de suspensão nos incentivos fiscais ou regimes especiais	1066

## CAPÍTULO 21

CRÉDITOS DE PRESTADORES DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, LIMPEZA E CONSERVAÇÃO	1093
21.1. Introdução	1093
21.2. Esboço histórico do tema	1094
21.3. Irretroatividade da Lei n. 11.898/09	1098
21.4. Possibilidade de apropriação de créditos se os bens forem caracterizados como insumos	1100
21.5. Violação ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva	1100
21.6. Violação ao princípio da não cumulatividade plena	1102

## CAPÍTULO 22

RECOLHIMENTO	1107
Comentários	1107

## CAPÍTULO 23

CRÉDITOS DAS ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS	1113
23.1. Introdução	1113
23.2. Definição de “produtos agropecuários”	1114
23.3. O crédito presumido nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou pessoas jurídicas beneficiadas pela suspensão das contribuições	1116
23.4. Apuração do crédito presumido sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou pessoas jurídicas beneficiadas pela suspensão do PIS e da COFINS	1119
23.5. O crédito presumido sobre os insumos produzidos pelo próprio contribuinte	1129
23.6. O cálculo do crédito sobre insumos de produção própria	1130
23.7. O rateio a ser aplicado	1133
23.8. Alterações relevantes do regime de créditos presumidos de agropecuários	1133
23.8.1. Crédito presumido sobre aquisições de insumos pela Lei n. 10.925/04 e sua revogação pela Lei n. 12.058/09	1133
23.8.2. Insumos de produtos agropecuários para exportação de produto industrializado: crédito presumido da Lei n. 12.058/09	1134
23.8.3. Insumos de produtos agropecuários para industrialização e revenda no mercado interno: crédito presumido da Lei n. 12.058/09	1135
23.8.4. Modificações das Leis n. 12.350/10 e 12.431/11	1136
23.8.4.1. Utilização do crédito presumido após a Lei 12.350/10	1136
23.8.4.2. Suspensões nas Leis n. 12.350/10 e 12.431/11	1136
23.8.4.3. Créditos presumidos nas Leis n. 12.350/10 e 12.431/11	1137
23.8.4.3.1. Exportações	1137
23.8.4.3.2. Operações no mercado interno	1137

23.8.4.3.3. Outras disposições das Leis n. 12.350/10 e 12.431/11	1138
23.8.5. Lei n. 12.599/2012 – Setor cafeeiro	1138
23.8.6. Lei n. 12.794/2013 – Laranja	1141
23.8.7. Lei n. 12.865/2013 – Soja	1143
23.8.8. Leis n. 10.925/2004, 11.727/2008 e 12.844/2013 – Cana-de-açúcar	1145
23.8.9. Lei n. 12.546/2011 – Biodiesel	1146

## CAPÍTULO 24

AJUSTE A VALOR PRESENTE E A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	1149
--	------

## CAPÍTULO 25

CRÉDITO SOBRE ATIVOS INTANGÍVEIS	1159
----------------------------------	------

# TOMO 3

## REGIME MONOFÁSICO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Comentários	1169
1. Introdução	1169
2. Regime monofásico na prática	1170
2.1. Lei n. 10.147/00: produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal	1170
2.1.1. Lista positiva, lista negativa e lista neutra: apontamentos relevantes	1171
2.1.2. Medicamentos utilizados na prestação de serviços hospitalares	1172
2.1.3. Crédito presumido	1175
2.1.3.1. Linhas gerais	1175
2.1.3.2. O propósito do regime não cumulativo a necessidade de utilização de créditos à sua consecução	1178
2.1.3.3. Alguns mecanismos alternativos de aproveitamento de créditos à consagração da não cumulatividade	1183
2.1.3.4. Natureza extrafiscal dos institutos jurídicos da isenção e alíquota zero	1187
2.1.3.5. Natureza extrafiscal do crédito presumido contido na Lei n. 10.147/00 em face de seu propósito e respectivos efeitos econômico-financeiros	1195
2.1.3.6. Equiparação do crédito presumido às formas desonerativas previstas no artigo 17 da Lei n. 11.033/04, bem como sua utilização na forma do artigo 16 da Lei n. 11.116/05	1195
2.2. Industrialização por encomenda	1203
2.3. Lei n. 10.485/02: veículos e autopeças	1204
2.3.1. Exclusões da base de cálculo	1205

2.3.2. Exceções às alíquotas majoradas	1206
2.3.3. Retenções na fonte	1206
2.4. Lei n. 10.560/02: querosene de avião	1206
2.5. Lei n. 10.833/03: bebidas	1209
2.5.1. Opção por regime especial	1209
2.5.2. Regras adicionais	1210
2.6. Lei n. 11.116/05: biodiesel	1210
2.6.1. Opção por regime especial	1211
2.6.2. Regras adicionais	1212
2.7. Artigo 5º da Lei n. 9.718/98, com redação dada pela Lei n. 11.727/08 (álcool, inclusive para fins carburantes)	1213
2.7.1. Opção por regime especial	1213
2.7.2. Outros créditos aplicáveis ao regime monofásico de álcool	1214
3. Regime monofásico X substituição tributária: diferença entre os regimes	1215
3.1. Linhas introdutórias	1215
3.2. Substituição tributária	1216
3.2.1. Substituição tributária regressiva	1217
3.2.2. Diferimento que se encerra na entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente	1218
3.2.3. Diferimento que se encerra na saída do produto industrializado do estabelecimento adquirente	1219
3.2.4. Comparação entre os diferimentos	1219
3.2.5. Substituição tributária concomitante	1220
3.2.6. Substituição tributária progressiva	1220
3.2.7. Conclusões preliminares acerca da diferença entre o regime monofásico e a substituição tributária	1222
3.3. Substituição tributária aplicada ao PIS e à COFINS	1222
3.3.1. Art. 43 da MP n. 2.158-35/01: motocicletas e semeadores	1223
3.3.2. Artigo 65 da Lei n. 11.196/05: substituição tributária e regime monofásico nas operações envolvendo a Zona Franca de Manaus	1223
3.3.2.1. Descrição da operação e sua tributação	1223
3.3.2.2. Bases de cálculo do PIS e da COFINS cobrados por substituição tributária	1224
3.3.2.3. Exemplificação da apuração das contribuições e seu efeito benéfico aos contribuintes	1225
3.3.2.3.1. Exemplo de como seria a operação sem a substituição tributária	1226
3.3.2.3.2. Exemplo de como seria a operação com a aplicação da alíquota majorada sobre a venda com a margem de lucro do adquirente localizado na ZFM	1226

3.3.2.3.3. Exemplo de como seria a operação com a aplicação da alíquota majorada sobre o preço de venda do fornecedor – regras do artigo 65, § 4º, atualmente em vigor	1227
3.3.2.3.4. Conclusão	1227
3.3.2.4. Hipóteses de não aplicação da substituição tributária	1227
3.3.2.5. Inclusão das operações cobradas por substituição tributária no regime da não cumulatividade	1228
3.3.2.6. Compensação de PIS e COFINS-ST no caso de utilização dos bens como insumos	1228
3.3.3. Art. 5º da Lei n. 9.715/98 e art. 4º da IN n. 247/02: cigarros	1228
3.4. Regime “monofásico” e regime monofásico	1229
4. Do regime monofásico ao regime híbrido (monofásico e não cumulativo)	1234
4.1. Linhas gerais	1234
4.2. Nossa defesa ao direito ao crédito na aquisição de bens destinados à revenda, mesmo que sujeitos ao regime monofásico	1238
5. Medidas Provisórias n. 413/08 e 451/08: tentativa de revogação do direito ao crédito de distribuidores, atacadistas e varejistas de produtos “monofásicos”	1245
6. Sujeição ao regime monofásico por pessoas jurídicas que apuram seu IRPJ pelo lucro real ou presumido, bem como a aplicabilidade da sistemática não cumulativa	1245
6.1. Lucro presumido de IRPJ (regime cumulativo de PIS e COFINS) e apuração monofásica das contribuições	1246
6.2. Lucro real de IRPJ (regime não cumulativo de PIS e COFINS) e apuração monofásica das contribuições	1246
7. Empresas enquadradas no SIMPLES e o regime monofásico	1246

## TOMO 4

### PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS	1259
1. Aspectos gerais	1259
2. O problema da base de cálculo do PIS/COFINS-importação	1263
3. Impossibilidade de aproveitamento de créditos pelos contribuintes sujeitos ao regime cumulativo	1266
4. Adoção do critério “crédito do imposto” no PIS/COFINS-importação e as restrições da Medida Provisória 540/2011 e legislação posterior (adicional de 1% da Cofins-Importação)	1267
5. A importação dos intangíveis	1271
6. Operações inerentes à “computação em nuvem”	1279

CAPÍTULO 1	
CONTRIBUINTE	1311
Comentários	1311
CAPÍTULO 2	
OPERAÇÕES SUJEITAS AO PIS-IMPORTAÇÃO E À COFINS-IMPORTAÇÃO	1319
2.1. Aspectos constitucionais e disciplina legal	1319
2.2. Incidência: importação de bens e/ou serviços	1320
2.2.1. Incidência na importação de mercadorias (“bens”)	1321
2.2.2. Incidência na importação de serviços	1323
2.2.3. Hipóteses legais de não incidência	1329
CAPÍTULO 3	
OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, MOMENTO DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES E PRAZO DE RECOLHIMENTO	1339
Comentários	1339
CAPÍTULO 4	
NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E SUSPENSÃO DO PIS-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO	1345
4.1. Não incidência	1345
4.2. Isenção	1347
4.3. Alíquota zero	1349
4.3.1. Introdução	1349
4.3.2. Lei n. 10.865/2004 – art. 8º, §§ 11 e 12	1349
4.3.3. Lei n. 10.925/2004 – Produtos agropecuários e da cesta básica	1357
4.3.4. Hipóteses com incentivos fiscais ou regimes especiais	1361
4.4. Suspensão	1362
4.4.1. Introdução	1362
4.4.2. Lei n. 11.727/2008 - Acetona	1362
4.4.3. Regimes aduaneiros especiais e Zona Franca de Manaus	1363
4.4.4. Pessoa jurídica preponderantemente exportadora – Lei n. 10.865/2004	1366
4.4.5. Máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis	1371
4.4.6. Zona de Processamento de Exportação – ZPE – Lei n. 11.508/2007	1372
4.4.7. Óleo combustível destinado à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo – Lei n. 11.774/2008	1374
4.4.8. Mercadoria utilizada na industrialização de produto a ser exportado – Lei n. 11.945/2009	1374
4.4.9. Hipóteses de suspensão nos incentivos fiscais ou regimes especiais	1375

CAPÍTULO 5	
APURAÇÃO, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO	1395
Comentários	1395
5.1. Base de cálculo reduzida	1399
5.2. Pagamento de despesas em razão de contrato de compartilhamento de custos e despesas	1400
5.3. Alíquotas	1401
CAPÍTULO 6	
CRÉDITOS DE PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS	1417
6.1. Introdução	1417
6.2. Requisitos e hipóteses legais do crédito: art. 15	1417
6.2.1. Requisitos	1417
6.2.2. Hipóteses legais	1419
6.3. Apuração do crédito e aproveitamento	1420
6.4. Vedações	1426
6.5. Outras hipóteses legais de crédito: art. 17	1427
6.6. Importação por conta e ordem de terceiro: crédito	1437
CAPÍTULO 7	
DRAWBACK	1445
Comentários	1445
7.1. Drawback suspensão	1447
7.1.1. Drawback integrado suspensão	1447
7.1.2. Drawback em operações especiais	1449
7.1.2.1. Drawback para fornecimento ao mercado interno (licitação)	1449
7.1.2.2. Drawback para embarcação	1450
7.1.2.3. Drawback genérico	1450
7.1.2.4. Drawback sem cobertura cambial	1450
7.1.2.5. Drawback intermediário	1451
7.2. Drawback isenção	1451
7.3. Drawback restituição	1452
CAPÍTULO 8	
BACK TO BACK	1461
Comentários	1461
8.1. Back to back como intermediação de negócios	1464
8.2. Back to back como operação de natureza estritamente cambial, que gera uma receita financeira	1466

8.3. Back to back como exportação de mercadorias	1468
8.4. PIS/COFINS-Importação	1473

## TOMO 5

### PIS E COFINS SOBRE AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

1. Cooperativismo, Constituição e princípios	1481
2. Sociedade cooperativa. Aspectos gerais	1485
3. Ato cooperativo e tributação	1488
4. PIS e COFINS nas sociedades cooperativas. Considerações iniciais	1505
4.1. Forma e regimes de tributação	1505
4.2. PIS/COFINS sobre o faturamento	1506
4.2.1. Sujeito passivo	1506
4.2.2. Fato gerador	1508
4.2.3. Alíquotas	1509
4.2.4. Base de cálculo	1512
4.2.5. Das exclusões e deduções em geral da base de cálculo	1512
4.2.6. Das exclusões e deduções das cooperativas de produção agropecuária	1515
4.2.7. Das exclusões e deduções das cooperativas de eletrificação rural	1517
4.2.8. Das exclusões e deduções das cooperativas de crédito	1519
4.2.9. Das exclusões e deduções das cooperativas de transporte rodoviário de cargas	1522
4.2.10. Das exclusões e deduções das cooperativas de trabalho médico	1522
4.2.11. Regime não cumulativo. Cooperativas de produção agropecuária e de consumo	1528
4.2.11.1. Créditos ordinários	1528
4.2.11.2. Créditos presumidos	1534
4.2.11.3. Créditos decorrentes de produtos exportados	1552
4.2.11.4. Vendas com suspensão, isenção e não incidência	1553
4.3. PIS/COFINS-importação	1557
4.4. PIS/PASEP – folha de salários	1559
4.5. Prazo para pagamento	1560

## TOMO 6

### RETENÇÕES NA FONTE

Comentários	1601
-------------	------