

A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao *Perse* e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições

The Possibility of Maintaining PIS and Cofins Tax Credits, within the Non-cumulative System, by a Company that joined “Perse” and is Submitted to Zero Rate Taxation on these Social Contributions

Arthur Maria Ferreira Neto

Advogado. Mestre e Doutor em Direito pela UFRGS. Mestre e Doutor em Filosofia pela PUCRS. Professor Adjunto de Direito Tributário na Faculdade de Direito da UFRGS. Vice-Presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul – Tarf/RS. *E-mail*: aferreiraneto@yahoo.com.br.

Bruno Guedes Santiago

Advogado. Mestrando em Filosofia pela UFRGS. Pós-graduado em Direito Tributário pela PUC-RS/IET. Graduado em Filosofia pela UFRGS. Graduado em Direito pela PUC/RS. *E-mail*: bruno10_gs@hotmail.com.

Recebido em: 14-10-2022 – Aprovado em: 17-10-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.2.2022.2259>

Resumo

O presente artigo tem a finalidade de averiguar se há a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e da Cofins, dentro da sistemática não cumulativa, por parte da empresa que goza do benefício fiscal de alíquota zero para tais contribuições, por força do art. 4º da Lei n. 14.148/2021, diante de sua adesão ao *Perse*. No trabalho, serão abordados aspectos gerais e explicativos acerca do regime de não cumulatividade de PIS e da Cofins. Após, será promovida breve exposição acerca da natureza jurídica do *Perse* e de seus benefícios fiscais. Por fim, o presente artigo pretende responder se há direito de manutenção e aproveitamento desse crédito, de acordo com a legislação tributária vigente.

Palavras-chave: direito tributário, PIS e Cofins, sistema não cumulativo, *Perse*, manutenção de créditos.

Abstract

This paper aims to verify whether it is possible to maintain PIS and Cofins credits under the non-cumulative system by a company enjoying the zero-tax

rate benefit for such contributions, pursuant to article 4 of Law 14.148/21, when it adheres to Perse. The paper will address general and explanatory aspects of the PIS and Cofins non-cumulative tax regime. After that, a brief exposition of the new Federal Program of Perse and its tax benefits is necessary. Lastly, this paper intends to answer if taxpayers have a right to maintain and benefit from PIS and Cofins tax credits, even though there is a zero-rate taxation for those that have joined Perse, in accordance to current tax legislation.

Keywords: tax law, PIS and Cofins, non-cumulative taxation system, Perse, maintenance of tax credits.

1. Introdução

O presente artigo tem a finalidade de analisar a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e da Cofins, dentro da sistemática de não cumulatividade, por parte de empresa que aderiu ao Perse (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos) no que diz respeito ao art. 4º da Lei n. 14.148/2021, dispositivo este que concede o benefício fiscal de alíquota zero pelo prazo de 60 meses para os seguintes tributos federais: Contribuição ao PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IRPJ. Nestes termos, a dúvida está em definir se é possível ou não a manutenção dos referidos créditos, visto que tanto a legislação concernente ao PIS e à Cofins, bem como a legislação que regulamenta o Perse, não preveem expressamente hipóteses de cancelamento de tais créditos em situações como a das empresas que aderiram ao Perse.

Tal dúvida exegética surge por parte dos contribuintes interessados em aderir a tal muito benéfico Programa Federal de revitalização de setor econômico específico – não obstante aparente autorização legal para tanto – em razão de tendência cada vez mais comum de as autoridades fiscais adotarem postura interpretativa que se escora em simples readequação valorativa de dispositivos legais, de acordo com a qual invocam determinado princípio jurídico (tal como a isonomia, a capacidade contributiva ou até a coerência legislativa) para redimensionar o sentido da norma cogente e restringir o campo de aplicação de determinada regra tributária que estaria atribuindo vantagens ou benefícios fiscais de modo, aparentemente, mais amplo. Tal atitude, valendo-se muitas vezes de adágios e slogans cativantes (como “o que venta lá, venta cá”, “não se pode ganhar sempre” ou “pau que bate em Chico, bate em Francisco”), diminui a relevância do texto positivado, desprezando a expectativa legítima do contribuinte diante do real conteúdo normativo do direito tributário vigente, de modo a impedir que o contribuinte usufrua de benefício fiscal previsto na legislação pelo só fato de consagrar algo a ele vantajoso, como se isso não fosse, logicamente, esperado de um benefício fiscal ou como se a lei pudesse ser inválida por estar concedendo algo considerado subjetivamente “muito benéfico”.

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

Desse modo, primeiramente, serão apresentadas considerações gerais acerca do direito de crédito de PIS e da Cofins, diante do fato de a não cumulatividade dessas contribuições ter natureza jurídica distinta daquela mais tradicional imposta na apuração do ICMS e do IPI. Diante do seu caráter legal (e não constitucional), a não cumulatividade instituída pelos arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 traz previsões legais exemplificativas e não exaustivas das hipóteses que ensejam a apuração de créditos de PIS e da Cofins.

Por sua vez, muitas empresas que aderiram ao Perse sujeitam-se ao regime de não cumulatividade de PIS e da Cofins, precisamente nos termos dos arts. 3º supramencionados. O Perse, segundo a definição trazida pelo próprio Governo Federal, nada mais é do que um programa de negociação que possibilita às empresas que exercem atividades ligadas ao setor de eventos – e que sofreram demasiados prejuízos e danos diante da pandemia de Covid-19 – pagar os débitos inscritos em dívida ativa da União com uma série de benefícios. A Lei n. 14.148/2021, que criou tanto o Perse quanto o PGSC (Programa de Garantia aos Setores Críticos), em seu art. 4º dispõe sobre o benefício de redução de alíquota a zero por cento da Contribuição ao PIS, da Cofins, CSLL e IRPJ pelo prazo de 60 meses para a empresa aderente ao Perse. Surge, portanto, questionamentos acerca da existência de um dever implícito ou derivado de uma suposta coerência interna da sistemática da não cumulatividade que estaria impondo a anulação ou o cancelamento daqueles créditos que foram apurados em estrita observância do disposto nos arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, relativamente às empresas que aderiram ao Perse, tendo em vista as vantagens que já são garantidas pelo art. 4º da Lei n. 14.148/2021, visto que nestes casos tais empresas ficarão submetidas ao recolhimento das contribuições ao PIS e da Cofins à alíquota zero.

Dentro desse contexto, o presente artigo, por meio de uma análise cuidadosa da legislação de regência e da doutrina, pretende responder tal dúvida, uma vez que ainda não há consenso entre os juristas ou apreciação administrativa ou judicial sobre o presente assunto.

2. Considerações gerais sobre direito de crédito de PIS e Cofins

A Lei n. 10.637/2002 introduziu, primeiramente, no ordenamento jurídico, a não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep. Em seguida, a Lei n. 10.833/2003 e alterações posteriores vieram a dispor sobre o regime da não cumulatividade da Cofins, estabelecendo novas regras sobre o direito ao crédito (créditos básicos). Cabe destacar, desde já, que a “não cumulatividade” do PIS e da Cofins não se identifica, em seu fundamento e em sua extensão, com a tradicional não cumulatividade do ICMS e do IPI¹.

¹ Igor Mauler Santiago e Valter Lobato destacam alguns pontos capazes de tornar evidente a diferença entre a não cumulatividade do PIS e da Cofins da não cumulatividade do ICMS e do IPI,

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 61-82. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

Em primeiro lugar, a sistemática tradicional da não cumulatividade do ICMS e do IPI encontra suporte direto no texto constitucional, o qual garante, em razão do seu status normativo superior, um amplo direito a crédito que não se subordina a qualquer espécie de autorização infraconstitucional nem admite restrição injustificada pelo legislador infraconstitucional². Por sua vez, há amplo consenso doutrinário e jurisprudencial³ acerca do fato de que a “não cumulatividade” do PIS e da Cofins goza de status meramente legal, motivo pelo qual se atribui ao legislador ordinário a tarefa legítima de dispor, não só acerca dos requisitos e condições formais que devem ser observados pelo contribuinte para a tomada de crédito, como também sobre as situações específicas em que haverá aproveitamento ou não dos respectivos créditos apurados dentro desse tipo especial de regime não cumulativo.

Em segundo lugar, a não cumulatividade do ICMS e do IPI baseia-se no tradicional sistema de débitos e créditos, direta e reciprocamente compensáveis,

como, por exemplo, o fato de que o art. 195 da CF/1988 não menciona o consumidor como financiador da Seguridade Social e o fato de que a não cumulatividade do PIS e da Cofins não vem acompanhada da seletividade. Por isso, concluem tais autores: “Parece-nos, entretanto, que a não cumulatividade do PIS e da Cofins, ao contrário daquela aplicável ao ICMS e ao IPI, não transforma tais tributos em indiretos, daqueles que repercutem juridicamente no consumidor final (CTN, art. 166), que assim passa – por meio da seletividade – a ser o parâmetro da tributação, a pessoa cuja capacidade econômica deve ser aferida e atingida. E isso por algumas razões.” (SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. *Análise dos arts. 10, XI, e 15, V, da Lei 10.833/2003* – manutenção da Cofins e do PIS cumulativos para contratos de consórcio, de construção por empreitada e de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, celebrados antes de 31 de outubro de 2003. Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados, 4 de outubro de 2004. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/analise-dos-arts-10xi-e-15v-da-lei-10833-2003-pis-cofins-questoes-atuais-e-polemicas/>. Acesso em: 08 out. 2022)

² Sobre o Status Constitucional da não cumulatividade do ICMS e do IPI, vide CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2020; e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

³ “[...] a não cumulatividade de PIS e Cofins é criação puramente legal e possui as características que as leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e Cofins de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS” (GRECO, Marco Aurélio. *Não-cumulatividade no PIS e na Cofins*. In: PAULSEN, Leandro (coord.) *et al. Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 102).

“O perfil constitucional das contribuições sociais sobre receitas (inclusive as receitas componentes do faturamento) é nitidamente independente da cumulatividade ou não cumulatividade, ou melhor, seu perfil constitucional não impõe a não cumulatividade. Isto fica evidente ao se observar que a Constituição Federal, quando pretende que determinado tributo não seja cumulativo, o determina expressamente, como são os casos do IPI e do ICMS. Outros tributos, sobre os quais a Constituição é silente a respeito deste aspecto da sua incidência e da sua quantificação, são originalmente, ou em princípio podem ser, cumulativos, estando na inteira discrição do legislador infraconstitucional estabelecer ou não a incidência não cumulativa.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, outubro de 2004. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/?filtro=true&autor=&keyword=aspectos+relacionados>. Acesso em: 08 out. 2022)

em que o imposto (nominalmente) devido e destacado nas operações anteriores deve ser escriturado pela empresa como crédito, o qual deverá ser compensado com o montante do imposto devido nas operações de saída, por sua vez escriturado como débito.

Por outro lado, a “não cumulatividade” do PIS e da Cofins não fixa uma relação direta e necessária entre todos os créditos de entrada com os eventuais débitos de saída, mas se vale do chamado *método indireto subtrativo*, mencionado, de modo expresso, na exposição de motivos da originária Medida Provisória n. 135/2003⁴, segundo o qual cabe ao próprio contribuinte apurar o valor a ser abatido no cálculo do tributo devido, mediante a aplicação de alíquota sobre o valor dos insumos, despesas e custos utilizados na sua produção e fabricação (desde que a tomada desse crédito esteja autorizada por lei), o qual deverá ser descontado do valor apurado mediante a aplicação de alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviço [*Cofins/PIS = (Alíquotas x Receitas) – (Alíquota x Compras)*].

Desse modo, essa técnica de apuração de créditos está relacionada à incorrência em despesas de produção pelo contribuinte que, (i) tendo antes sido causa de geração de receitas de venda para outras empresas, tendo (ii) implicado no pagamento de PIS e Cofins naquela etapa antecedente pelo contribuinte anterior, deverão, por consequência, culminar na apuração dos respectivos créditos dessas contribuições, evitando-se, nessa cadeia de transação econômica, efeitos cumulativos. A par disso, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, é razoável e salutar que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas efetivas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição e que participarão da geração de receita na etapa posterior⁵.

Com efeito, o crédito, em matéria de PIS e Cofins não é um crédito meramente físico, que pressuponha a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a Emenda Constitucional n. 42/2003, o próprio respeito ao critério constitucional⁶.

De outro lado, o legislador foi um tanto casuístico ao prever os dispêndios que permitiriam a apropriação de créditos. Por isso, para adequação da lei ao

⁴ Exposição de Motivos, Medida Provisória n. 135/2003, item 7: “Por se ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 500.

⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 501.

conteúdo mínimo de um sistema de tributação da receita dito não cumulativo, mostra-se mais coerente a interpretação mais ampla e teleológica da listagem de dispêndios que autorizam o aproveitamento de créditos prevista nos arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e 3º da Lei n. 10.833/2003. As previsões contidas na lei tributária devem ser compreendidas, pois, como meramente exemplificativas e não como uma lista taxativa e fechada.

Dentre todas as hipóteses que ensejam a apuração de crédito de PIS e Cofins, mostra-se como a mais relevante para o tema discutido no presente artigo a situação trazida pelo art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003:

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

[...]

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;”

Com efeito, partindo-se do pressuposto interpretativo acima demarcado, a exegese mais adequada é a que delimita o conceito de “insumo”⁷ previsto no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 às características das contribuições sobre a receita, de modo que alcance todos os gastos que são efetuados para a realização da atividade da empresa e que participem da produção da receita bruta que será base de cálculo dessas contribuições⁸. Em resumo, portanto, no regime de não cumulatividade de PIS e Cofins há a possibilidade para que o contribuinte faça o uso de créditos sobre determinados insumos, custos, despesas e bens. Tais créditos servem para abater o montante devido das referidas contribuições ao PIS e Cofins.

Sinteticamente, seguindo o disposto no art. 3º, §§ 1º a 3º e seus incisos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, os requisitos formais para a tomada de cré-

⁷ No que se refere ao conteúdo normativo presente no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e da Cofins, mesmo não sendo esse o objeto imediato do presente artigo, cabe fazer menção ao *caso-paradigma* apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170, em que restou fixada a seguinte tese (no Tema n. 779 sob o rito de recursos repetitivos): “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (Destacou-se)

⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 501.

dito de PIS e Cofins encontram-se previstos de modo exclusivo, nos seguintes termos:

- i)* tomada de crédito sobre insumos seguindo o regime de competência, ou seja, apropriados no mês em que tais bens são adquiridos pelo contribuinte⁹;
- ii)* observância das hipóteses taxativas em que NÃO haverá direito de crédito¹⁰;
- iii)* o aproveitamento de créditos deve estar vinculado aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- iv)* os créditos devem estar relacionados aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e
- v)* créditos serão apurados apenas em relação aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciou a aplicação do disposto nas referidas Leis.

Merece destaque também o § 4º do mesmo art. 3º das duas leis tributárias antes referidas, que prevê expressamente que “[o] crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, o que significa dizer que a própria lei autoriza expressamente a possibilidade de o contribuinte submetido ao regime não cumulativo de PIS e Cofins aproveitar-se de saldos credores acumulados dentro dessa sistemática, sem a necessidade de cancelamento ou anulação dos créditos apurados naquelas hipóteses em que o mesmo contribuinte possa não ter nada a recolher dessas mesmas contribuições.

Por fim, cabe destacar que, mesmo diante dos critérios objetivos estabelecidos pela legislação de regência, a Receita Federal do Brasil veio a definir o conceito de insumos de modo mais restritivo, estabelecendo condições e limites adicionais, não previstos em lei, para o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS e da Cofins, conforme se verifica pela previsão contida no art. 172 da Instrução Normativa RFB n. 1911/2019¹¹. Mesmo que se aceite a natureza legal (e não

⁹ “Art. 3º, § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;”

¹⁰ “Art. 3º, § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I – de mão de obra paga a pessoa física;

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

¹¹ “Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

constitucional) do regime não cumulativo do PIS e Cofins, por óbvio não se poderá admitir como válido qualquer inovação ou acréscimo normativo que seja trazido pelo ato normativo infralegal.

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I – bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II – bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III – combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV – bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V – bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI – embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII – serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII – bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX – serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X – bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I – bens incluídos no ativo imobilizado;

II – embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III – bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV – bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V – serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI – despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII – bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII – bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I – serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II – bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.”

Partindo-se de tais considerações gerais¹², cabe averiguar se e quando a legislação de regência impõe a anulação ou o cancelamento dos créditos apurados de acordo com o art. 3º acima transcrito, de modo a averiguar se a adesão ao Perse poderá implicar nessa consequência jurídica.

3. O regramento da hipótese de alíquota zero trazido pelo Perse

O chamado *Perse* (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos) é um programa especial instituído pela Lei n. 14.148/2021 que pretende fixar uma série de “ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19” (art. 1º), tendo como objetivo “criar condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo n. 6, de 20 de março de 2020” (art. 2º).

Esse programa veio a prever inúmeros mecanismos vantajosos para aqueles contribuintes qualificados como pertencentes ao “setor de eventos”¹³, tudo com o intuito de viabilizar não apenas a sobrevivência financeira desses contribuintes, mas efetivamente permitir que esse setor econômico possa – a médio e longo prazo – se reestabelecer e voltar prosperar. Tais benefícios fiscais abarcam (a) facilidades no pagamento (transação) de dívida tributária federal (art. 3º) e (b) desoneração de tributos federais devidos pelas empresas que se enquadrem nos requisitos de adesão ao programa (art. 4º), bem como (c) uma possível indenização “aos beneficiários do Perse que tiveram redução superior a 50% (cinquenta por cento) no faturamento entre 2019 e 2020 com base nas despesas com pagamento de empregados durante o período da pandemia da Covid-19” (art. 6º). Como se vê, portanto, está-se diante de um verdadeiro “pacote de bondades” sem precedentes que foi destinado a um setor econômico específico, o qual, aparentemente, na visão do legislador, foi aquele que mais sentiu, em termos financeiros, os efeitos adversos da pandemia da Covid.

¹² Para um estudo profundo e completo acerca da não cumulatividade, recomenda-se a consulta à magnífica obra de MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

¹³ “Art. 2º, § 1º [...] consideram-se pertencentes ao setor de eventos as pessoas jurídicas, inclusive entidades sem fins lucrativos, que exercem as seguintes atividades econômicas, direta ou indiretamente:

I – realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos;

II – hotelaria em geral;

III – administração de salas de exibição cinematográfica; e

IV – prestação de serviços turísticos, conforme o art. 21 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008.”

Por isso, para demarcar subjetivamente aqueles que efetivamente sofreram de modo mais intenso com as restrições à atividade econômica causadas pela Covid, o Ministério da Economia elaborou uma lista de CNAEs (Código Nacional de Atividade Econômica), por meio da Portaria ME n. 7.163/2021, elencando e limitando, assim, as empresas que desempenham atividades abarcadas pelos benefícios trazidos pelo Perse.

Com efeito, o Perse representa um amplo modelo de negociação tributária que possibilita às empresas que exercem atividades econômicas ligadas aos CNAEs listados pelo Ministério da Economia pagarem seus débitos inscritos em dívida ativa da União com benefícios – como, por exemplo, descontos, entrada reduzida e prazos diferenciados –, conforme a sua capacidade de pagamento.

No que pertine ao presente artigo, o benefício proporcionado pelo Perse que interessa está contido no art. 4º e seus incisos da Lei n. 14.148/2021, *in verbis*:

“Art. 4º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) pelo prazo de 60 (sessenta) meses, contado do início da produção de efeitos desta Lei, as alíquotas dos seguintes tributos incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 2º desta Lei:

- I – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição PIS/Pasep);
- II – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e
- IV – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).”

Como se vê, o legislador tributário que instituiu o Perse, dentre as outras vantagens fiscais concedidas, entendeu por bem fixar alíquota zero, de modo temporário (por 60 meses), em relação à incidência de quatro tributos federais, quais sejam: PIS, Cofins, CSLL e IRPJ. Importante destacar que a escolha do legislador pelo uso da técnica da “alíquota zero” incidente nessas operações é relevante e emblemática, na medida em que, nessas situações, há a ocorrência dos fatos geradores dos respectivos tributos, há também a potencial apuração das respectivas bases de cálculo (receita bruta e lucro), mas o percentual da alíquota incidente nessas operações deverá ser considerado como reduzido a zero, o que, sabidamente, sempre redundará em apuração de montante zero a recolher nesses casos. Com efeito, a alíquota zero, diferentemente de uma isenção, imunidade ou hipótese de não incidência, pressupõe que toda a configuração do fato gerador do tributo tenha se concretizado e se manifestado de modo pleno, havendo tão somente uma redução total do percentual de incidência dessa exação, culminando em apuração final “sem valor” naquelas operações que recebem tratamento beneficiado¹⁴.

¹⁴ “[...] o Supremo Tribunal Federal [...] veio a assentar, pacificamente, que a alíquota zero nada tem a ver com a não incidência, nem com a isenção. Que a alíquota zero, como categoria da técnica

Aliás, importante destacar que essas hipóteses de “alíquota zero” previstas no Perse sequer indicam necessariamente que as empresas beneficiadas não terão jamais que recolher qualquer valor a título de PIS e Cofins, no período dos 60 meses consagrado nesse programa especial. Isso porque, no que se refere às suas operações de vendas e prestações de serviços, as empresas beneficiadas estarão ainda obrigadas a realizar o cotejamento contábil das suas eventuais receitas que mantenham relação com o setor de eventos – dedicando a essas o tratamento benéfico –, mas, de outro lado, separando aquelas receitas oriundas de operações que não mantenham qualquer pertinência temática com esse ramo econômico, de modo a continuar submetendo essas à tributação regular de PIS/Cofins/CSLL/IRPJ.

Assim, nesse contexto, surge a dúvida que originou o presente artigo: uma empresa que está submetida ao regime de não cumulatividade de PIS e Cofins e que, portanto, apropria os créditos respectivos na compra de bens e insumos para a realização de seus serviços e produtos, observando estritamente o disposto no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pode manter e aproveitar tais créditos para compensação com saldos devedores das mesmas contribuições após ter aderido ao Perse, tendo em vista que as suas operações econômicas posteriores poderão estar (total ou parcialmente) submetidas à apuração dessas contribuições à alíquota zero? Vejamos a resposta para tal questão no tópico a seguir.

4. Há direito de manutenção dos créditos de PIS e Cofins, dentro da sistemática não cumulativa, por parte de empresa que aderiu ao Perse e está submetida à incidência de alíquota zero dessas contribuições?

Primeiramente, cumpre destacar que não se localizou, até o presente momento, na lei tributária em vigor, qualquer disposição que esteja vedando, expressamente, a tomada de crédito de PIS e Cofins por empresas do regime não cumulativo que tenham aderido ao Perse. Em outros termos, não há – na Lei n. 14.148/2021 e na Portaria PGFN n. 7.917/2021 – qualquer vedação textual proibindo a apuração de crédito que tenha sido apropriado de acordo com os requisitos formais fixados no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. Outrossim, não foi localizada, nas legislações que disciplinam esse regime de não cumulatividade, qualquer provisão específica que obrigue o cancelamento ou anulação dos mesmos créditos apurados pelas empresas que adquiram insumos e que, em sua posterior operação econômica, tenham sido submetidas à apuração de alíquota zero dessas mesmas contribuições, estejam ou não vinculadas ao Perse.

Aliás, importante destacar que o próprio inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 já contém expressamente, na sua parte final, a regra

fiscal, significa tributação qualificada ou incidência cuja alíquota é zero e essa alíquota mantém ou qualifica a hipótese como de incidência.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 168)

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 61-82. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

de exceção¹⁵ que estaria restringindo tal direito de crédito, o que impõe concluir que o legislador, nessas hipóteses, já fixou os casos em que tal direito de tomada de crédito não estaria, legalmente, permitido, devendo, *a contrario sensu*, ser autorizado o aproveitamento desses créditos nas outras hipóteses que não se encontram submetidas a qualquer restrição legal.

Além disso, há também previsão expressa trazida pela Lei n. 11.033/2004, reconhecendo de modo inequívoco a possibilidade de manutenção de créditos de PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos oriundos de vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de tais contribuições. Vejamos:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

No entanto, o referido dispositivo gerou debates intensos na jurisprudência, visto que alguns contribuintes passaram a interpretá-lo de modo a permitir, também, o aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos sobre o valor de aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica para a revenda. A Fazenda Nacional, por sua vez, defendeu a incompatibilidade do regime de tributação monofásica com o disposto no artigo transcrito acima. Desse modo, a questão foi levada ao Superior Tribunal de Justiça, que decidiu, em resumo, (i) pela vedação da constituição de créditos de PIS e da Cofins sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13 do Decreto-lei n. 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica; e que (ii) o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não estaria restrito somente às empresas que se encontram inseridas no regime de tributação do Reporto, sendo, portanto, aplicável a outras empresas¹⁶.

¹⁵ “... exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da *Tipi*.”

¹⁶ Teses firmadas no julgamento do Tema Repetitivo n. 1.093 (Recurso Especial n. 1.894.741/RS e Recurso Especial n. 1.895.255/RS), do Superior Tribunal de Justiça:

“1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, ‘b’ da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, ‘b’ da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

Ainda, cumpre destacar que há, na legislação tributária vigente, outro dispositivo pertinente a essa discussão, o qual autoriza a compensação e/ou a restituição de saldo credor acumulado de PIS/Pasep e da Cofins oriundos de saídas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de tais contribuições. Vejamos o art. 16 da Lei n. 11.116/2005:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Sobre o dispositivo acima, conclui Ricardo Mariz de Oliveira que “a pessoa jurídica que detiver créditos da contribuição para o PIS e da Cofins decorrentes de aquisições de insumos tributados e relacionados a saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, e que não lograr utilizá-los para fins de abatimento do valor dessas contribuições, poderá, após o encerramento do trimestre calendário, aproveitá-los para compensar débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou pedir o correspondente ressarcimento em dinheiro”¹⁷.

Desse modo, é possível afirmar que na legislação tributária vigente há distintos dispositivos legais, permitindo não só a manutenção, mas também o aproveitamento por diferentes vias, de créditos em situações análogas a das empresas

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *PIS/Cofins – utilização do saldo credor acumulado*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, março de 2006, p. 10. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/?filtro=true&autor=&keyword=PIS%2FCO-FINS+%E2%80%93+UTILIZA%C3%87%C3%83O+DO+SALDO+CREDOR+ACUMULADO>. Acesso em: 08 out. 2022.

que aderiram ao Perse no que diz respeito ao benefício trazido pelo art. 4º da Lei n. 14.148/2021.

No entanto, o Fisco Federal poderá tentar restringir o direito de manutenção dos créditos discutidos no presente trabalho, diante de uma interpretação divergente e restritiva do art. 229¹⁸ da Instrução Normativa RFB n. 1.911/2019. Segundo tal artigo, o saldo credor de PIS/Pasep e da Cofins acumulado ao final de cada trimestre-calendário poderá ser objeto, conforme preceitua o art. 16 trazido acima, de (i) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ou (ii) pedido de ressarcimento em dinheiro, tudo conforme a Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017.

A restrição, portanto, poderá vir a ser materializada caso o Fisco Federal entenda que somente empresas que aderiram ao Perse e que efetuam “vendas” de produtos/mercadorias desonerados é que estariam plenamente autorizadas pela legislação a pleitear o ressarcimento dos créditos de PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 49 da Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021. Adotando-se tal interpretação restritiva, excluir-se-iam, portanto, empresas que aderiram ao Perse e que prestam serviços – e que são, na verdade, a maioria das empresas que poderão se vincular ao Perse.

Tal interpretação, porém, mostra-se manifestamente arbitrária e implausível. Por um, essa tentativa de restringir o sentido da lei, de modo a vinculá-la a apenas um tipo de operação econômica (*i.e.*, venda de mercadorias e não oferecimento de serviços), cria privilégio anti-isonômico em relação às receitas oriundas de atos comerciais, em prejuízo de receitas que possuem idêntica manifestação de riqueza, mas que são causadas pela prestação onerosa de uma obrigação de fazer (*i.e.*, serviços). Por dois, essa leitura enviesada da lei atribui a ela um sentido incompatível com a correta extensão normativa que se deve atribuir à não cumulatividade, mesmo que de natureza legal. Isso porque não há razão plausível para dar-se tratamento diametralmente oposto aos créditos e débitos vinculados a vendas de mercadorias e aqueles créditos e débitos que estão relacionados a serviços. Dentro da sistemática não cumulativa, a natureza de um crédito e de um débito não pode, em tese, estar amarrada ao fato de se estar diante de uma relação de

¹⁸ “Art. 229. O saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma dos arts. 166 a 186 e 190, e dos arts. 204 a 213, acumulado ao final de cada trimestre-calendário em virtude do disposto no art. 162, poderá ser objeto de (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16):

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, observado o disposto nos §§ 2º a 5º do art. 226 (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).”

venda de mercadoria ou de um serviço, mas, sim, deve manter relação com o ciclo produtivo que será capaz, na etapa seguinte, de produzir uma futura receita para a empresa-contribuinte, mesmo que essa riqueza produzida em fase posterior se submeta à incidência PIS e Cofins à alíquota zero. Por fim, sequer seria plenamente justificável afastar o conceito de “vendas”, em sentido amplo, das operações econômicas de prestação de serviços, pois, mesmo que possa ser considerado incomum no direito, não se poderia afirmar que seria manifestamente ilógico ou aberrante falar-se em uma “venda de serviço”, visto que empresas que prestam serviços também podem, em termos semânticos, vender seus serviços para terceiros por um preço¹⁹. Com efeito, o termo “venda” pode ser visto como gênero de operações econômicas dentro das quais se localizam as espécies “venda de produtos” e “venda de serviços”.

Em verdade, há também outro julgado relevante sobre o assunto no Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n. 1.423.000²⁰) em que restou definido que “é incabível a pretensão de aproveitar créditos de PIS e Cofins relativos a insumos adquiridos à alíquota zero quando houver tributação na saída, pois isso significaria criar crédito presumido, estabelecendo um benefício fiscal sem a devida previsão legal”. No entanto, nesse caso, o contexto jurídico difere do contexto em discussão no presente artigo em aspectos que são bastante relevantes, na medida em que, naquele julgado, decidiu-se que não seria possível apurar crédito quando não tivesse havido tributação de PIS e Cofins na operação econômica anterior, ou seja, quando o contribuinte submetido ao regime não cumulativo comprou bens e insumos que não tiveram incidência dessas contribuições e, portanto, não sofreram a oneração da receita bruta anteriormente gerada. Ora, tal caso não se compatibiliza com a discussão aqui sendo travada.

Em realidade, tal conclusão foi alcançada especificamente porque, em se tratando de operação antecedente sujeita à alíquota zero, a lei veda expressamen-

¹⁹ Um dos sentidos de “venda” que consta do Dicionário Houaiss é genericamente “transferência da posse ou do direito sobre alguma coisa mediante pagamento de um preço combinado” (HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2840).

²⁰ Interessante destacar, ainda, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) já reconheceu o direito ao crédito sobre os fretes de aquisição de insumos com alíquota zero de PIS e Cofins, abrindo precedentes, portanto, para outras situações e, quem sabe, um dia para a permissão de creditamento sobre insumos sujeitos à alíquota zero:

“Deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de aquisição de insumos com alíquota zero das contribuições para o PIS e a Cofins, pois essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. Não há restrição, na legislação, quanto à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.” (Acórdão n. 9303-011.763 – CSFR/3ª Turma)

te o aproveitamento de créditos na aquisição desses bens (art. 3º, § 2º)²¹ por parte do contribuinte submetido ao regime não cumulativo, de modo que se mostraria incabível tal aproveitamento, inclusive nos casos em que houver saída tributada, segundo o Ministro Gurgel de Faria, Relator do referido julgado.

É nossa opinião, porém, que tal precedente do STJ não se aplica à questão sendo analisada no presente estudo, na medida em que, aqui, se está diante de situação substancialmente diversa daquela prevista na lei, uma vez que se está tratando, aqui, de operações em que houve, sim, apuração de PIS e Cofins na compra de bem ou insumo pelo contribuinte, tendo, assim, havido tributação da receita gerada em favor do vendedor (sem qualquer isenção ou alíquota zero naquela incidência), o que autoriza, automaticamente, o aproveitamento dos respectivos créditos, nos termos do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Se isso não bastasse, cabe mencionar que, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa RFB n. 2055/2021 dispõe expressamente sobre o regramento aplicável na restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de saldos credores acumulados de PIS e Cofins, sendo que, no seu art. 48²², tal Instrução Normativa anuncia que os seus artigos seguintes regularão especificamente o procedimento de apuração e aproveitamento de créditos no regime de não cumulatividade de PIS e Cofins, mesmo em situações de acúmulo de saldos credores.

Já do art. 49 da mesma Instrução Normativa consta previsão expressa autorizando que os créditos de PIS e Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 – e que por qualquer razão não puderem ser usados no desconto de eventuais débitos das respectivas contribuições – poderão ser ressarcidos ou compensados, desde que decorram de custos, despesas e encargos, mesmo quando vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Vejamos:

“Art. 49. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

²¹ “§ 2º Não dará direito a crédito o valor: II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

²² “Art. 48. O disposto nesta Seção aplica-se somente às hipóteses em que a legislação autoriza a apuração de créditos do regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Parágrafo único. Os créditos a que se refere o caput poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação somente nos casos previstos na legislação.”

[...]

II – às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;”

Mais ainda, a título ilustrativo e em raciocínio analógico, cabe mencionar que o art. 51 da mesma Instrução Normativa chega a prever que até mesmo créditos presumidos de PIS e Cofins (*i.e.*, créditos escriturais outorgados como benefícios legais e não necessariamente atrelados à grandeza econômica das operações que são a sua causa concessiva) também poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação:

“I – art. 33 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, vinculados a exportação, nos termos do § 7º do referido dispositivo;

II – art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009;

III – art. 55 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, vinculados a exportação, nos termos do § 8º do referido dispositivo;

IV – art. 5º da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012;

V – art. 6º da Lei nº 12.599, de 2012, vinculados a exportação;

VI – art. 15 da Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013, vinculados a exportação;

VII – art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013; e

VIII – inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.”

Ainda de forma análoga ao presente caso, a Lei n. 9.779/1999, que trata de IPI (imposto sobre produtos industrializados), também admite²³ com naturalidade o ressarcimento de saldo credor apurado decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos. Vejamos:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74

²³ “Ressarcimento de IPI. Saldo credor. Créditos básicos e crédito presumido. Dever de escriturar. O saldo, credor ou devedor, diz respeito ao confronto entre débitos e créditos, básicos e presumidos, na escrita fiscal do contribuinte, em cumprimento à característica fundamental, constitucional do tributo IPI, que é estar submetido ao princípio da não cumulatividade. Quando se apura saldo credor surge o direito ao ressarcimento, mas sem dúvida deve ser antecedido pela apuração que se dá no âmbito da escrituração fiscal do contribuinte, que tem o interesse e a obrigação de provar o direito, mediante escrituração regular, amparada em documentação hábil e idônea para tal fim (art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e art. 164, inc. I, do Ripi/2002, art. 190, do Ripi/2002).” (Carf, Acórdão n. 3302-009.537, j. 24.09.2020)

da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Eis os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996, mencionados no artigo transcrito acima:

“Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.
[...]

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
[...]

Desse modo, quanto à hipótese específica da previsão de alíquota zero de PIS e Cofins para as empresas que vieram a aderir ao Perse, é nossa opinião que os créditos apurados dentro do regime não cumulativo, em estrita observância dos requisitos formais fixados no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, poderão ser plenamente mantidos e aproveitados, uma vez que não há vedação expressa ao aproveitamento desses créditos básicos, não há determinação legal para o seu cancelamento ou anulação em hipóteses de posterior venda submetida à técnica de alíquota geral, sendo certo ainda que há regramento claro autorizando a possibilidade de ressarcimento ou compensação dos saldos credores acumulados pelo contribuinte dentro da sistemática não cumulativa, conforme dispõe a Instrução Normativa RFB n. 2055/2021, no seu art. 49, inciso II.

Por outro lado, considerando que a matéria aqui discutida ainda não chegou a ser apreciada pelos Tribunais, não se descarta a possibilidade de a Fiscalização realizar interpretação de maneira diversa, partindo do pressuposto de que não seria possível a tomada do crédito no caso de empresas que aderiram ao Perse, pois já estão beneficiadas pela apuração à alíquota zero dessas exações e não poderiam, por razões de suposta coerência jurídica, obter “dupla vantagem”.

Do mesmo modo, a Fiscalização poderá entender que não há direito de manutenção do crédito, diante da inexistência de regramento específico na legislação que instituiu esse programa de benefícios fiscais, ou partindo ainda do pressuposto de que o entendimento expresso pelo Superior Tribunal de Justiça (no caso do não cabimento do aproveitamento de créditos de PIS e Cofins relativos a insumos adquiridos à alíquota zero quando houver tributação na saída) também

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

poderia ser estendido ao presente caso, por mais que tal interpretação esteja em desacordo com a referida Instrução Normativa RFB e com a legislação concernente à não cumulatividade.

Com base nos argumentos acima apresentados, divergimos dessa proposta de interpretação, pois, como já defendido, a lei tributária do PIS e Cofins não cumulativo é que tem a competência exclusiva para definir quando é correto e razoável apurar, manter e aproveitar os créditos básicos dessas exações. De todo modo, uma avaliação de riscos concreto, que leve em consideração as contingências de cada caso, é sempre recomendável para empresas que aderiram ao benefício do Perse trazido pelo art. 4º da Lei n. 14.148/2021 e que queiram manter e aproveitar créditos de PIS/Pasep e da Cofins, diante do fato de que o assunto discutido no presente artigo ainda não foi objeto de resolução pela jurisprudência administrativa e judicial, tornando, portanto, o entendimento sobre a questão solo fértil para o debate.

5. Conclusão

Com base na legislação tributária vigente, há direito de manutenção e aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, dentro da sistemática não cumulativa, por parte de empresa que aderiu ao Perse e ficará submetida, por 60 meses, à incidência de alíquota zero de PIS/Cofins/CSLL/IRPJ?

Em nossa opinião, a tomada de crédito para as empresas que aderiram ao Perse observa estritamente o disposto nos arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, estando atendidos todos os requisitos legais e infralegais para esse aproveitamento.

Não foi localizado dispositivo legal que determine expressamente o cancelamento ou a anulação desses créditos no caso de empresas que aderiram ao Perse. Do mesmo modo, não se identificou disposição legal que proíba expressamente a tomada de crédito em casos em que a receita bruta a ser auferida por empresas vinculadas ao Perse sofrerá, na etapa subsequente, a incidência de PIS e Cofins à alíquota zero. Pelo contrário, foram identificadas situações concretas em que a legislação de regência prevê expressamente a possibilidade de aproveitamento por compensação ou ressarcimento de saldo credor acumulado, mesmo em cenários de alíquota zero de PIS e Cofins nas vendas posteriores.

De outro lado, mostra-se substancialmente distinto (e, portanto, inaplicável ao presente caso) o precedente do Superior Tribunal de Justiça trazido anteriormente (Recurso Especial n. 1.432.000) em que se decidiu pela impossibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins relativos a insumos adquiridos pelo contribuinte e que foram submetidos à alíquota zero na operação de venda anterior, mesmo quando houver tributação na operação subsequente de saída.

Diante disso, impõe-se concluir que se mostra juridicamente viável a manutenção e o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, dentro da sistemática não

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

cumulativa, por parte de empresa aderente ao Perse, mesmo considerando-se que as suas posteriores operações de venda e de prestação de serviço estarão, temporariamente, submetidas à alíquota zero, nos termos do art. 4º da Lei n. 14.148/2021.

De qualquer modo, considerando que a matéria aqui discutida ainda não chegou a ser apreciada pelos Tribunais, não se descarta a possibilidade de a Fiscalização realizar interpretação que parta de juízo valorativo que se distancia do previsto expressamente em lei, motivo pelo qual se recomenda uma avaliação de riscos a ser promovida pelas empresas aderentes ao Perse antes de qualquer tomada de decisão.

6. Referências bibliográficas

- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10783.920820/2011-74. Acórdão n. 3302-009.537. 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Rel. Conselheiro Corinθο Oliveira Machado. 24 de setembro de 2020.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10783.901349/2015-49. Acórdão n. 9303-011.763. CSFR/3ª Turma. Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello. 18 de agosto de 2021.
- BRASIL. Ministério da Economia. Portaria n. 7.163, de 21 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-me-n-7.163-de-21-de-junho-de-2021-327649097>. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 11.116, de 18 de maio de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111116.htm. Acesso em: 08 out. 2022.

- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 14.148, de 3 de maio de 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14148.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2003/135.htm. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 7.917, de 2 de julho de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=118838>. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.911, de 11 de outubro de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=104314>. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 2.055, de 6 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122002>. Acesso em: 06 out. 2022.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.221.170. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. 1ª Seção. 22 de fevereiro de 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.423.000. Rel. Min. Gurgel de Faria. 1ª Turma. 9 de dezembro de 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2020.
- GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, outubro de 2004. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/?filtro=true&autor=&keyword=aspectos+relacionados>. Acesso em: 08 out. 2022.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *PIS/Cofins – utilização do saldo credor acumulado*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, março de 2006. Disponível em: [https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/?filtro=true&autor=&keyword=PIS%2FCOFINS+%E2%80%93+UTILIZA%](https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/?filtro=true&autor=&keyword=PIS%2FCOFINS+%E2%80%93+UTILIZA%2)

FERREIRA NETO, Arthur Maria; SANTIAGO, Bruno Guedes. A Possibilidade de Manutenção dos Créditos de PIS e da Cofins, dentro da Sistemática não Cumulativa, por Parte de Empresa que aderiu ao Perse e está Submetida à Incidência de Alíquota Zero dessas Contribuições.

C3%87%C3%83O+DO+SALDO+CREDOR+ACUMULADO. Acesso em: 08 out. 2022.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SANTIAGO, Igor Mauler; LOBATO, Valter. *Análise dos arts. 10, XI, e 15, V, da Lei 10.833/2003 – manutenção da Cofins e do PIS cumulativos para contratos de consórcio, de construção por empreitada e de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, celebrados antes de 31 de outubro de 2003*. Sacha Calmon e Misabel Derzi Consultores e Advogados, 4 de outubro de 2004. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/analise-dos-arts-10xi-e-15v-da-lei-10833-2003-pis-cofins-questoes-atuais-e-polemicas/>. Acesso em: 08 out. 2022.