

## II- A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS, OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES E A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INFRALEGAL

*Larissa Oliveira Araújo*<sup>28</sup>  
*Raquel Ferreira de Souza*<sup>29</sup>

### **Introdução**

O presente artigo objetiva a análise do sistema não-cumulativo da contribuição social para o Programa de Integração Social (PIS), conforme a Lei n.º 10.637/2002 e da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituído pela lei n.º 10.833/2003, e de suas inconstitucionalidades, por impedirem o gozo dos créditos verificados pelas pessoas jurídicas submetidas a diferentes regimes, o que se mostra tratamento desigual em relação às pessoas jurídicas do regime, impedindo de utilizá-las.

As normas jurídicas são necessariamente precedidas de uma outra norma que delimita os meios de sua produção. Tais normas são os princípios constitucionais que aparecem como linhas diretivas que ajudam na compreensão e interpretação das normas constitucionais e principalmente das normas infraconstitucionais.

As normas jurídicas possuem valores que exercem influência sobre o ordenamento jurídico e, tais valores, são justamente os chamados princípios. Todas as normas feitas devem seguir os preceitos da Constituição Federal, e neste sentido os princípios vem como um norteador para a criação, interpretação e aplicação das leis, estabelecendo também os limites objetivos das normas.

De acordo com Bernardo Gonçalves

os princípios devem ser entendidos como normas ainda que não previstas no texto das constituições, e que foram desenvolvidas pela doutrina e pela jurisprudência, atuando como premissas conceituais, finalísticas ou metodológicas no processo de aplicação do direito. Seriam, assim, meta-normas que fixam o raciocínio, com o qual as demais normas constitucionais deveriam ser aplicadas.

<sup>28</sup> Graduada em Direito; Especialista em Direito Tributário; Advogada e Consultora Jurídica; Sócia do Escritório Souza&Araújo Advocacia.

<sup>29</sup> Graduada em Letras e Direito; Especialista em EAD; Especialista em Administração de Pequenas e Médias Empresas; Especialista em Linguística; Especialista em Direito e Planejamento Tributário; Mestre em Filosofia; Docente do Ensino Superior; Coordenadora de Extensão, Pesquisa e Pós-graduações da FEAMIG; Advogada; Sócia do Escritório Souza&Araújo Advocacia.

Com o direito tributário não é diferente, os princípios tributários presentes na Constituição Federal são norteadores da interpretação e aplicação das normas tributárias. Além disso, eles funcionam como um limitador do poder de tributar do estado vez que, o direito é um sistema de limites fruto da racionalidade humana como bem ensina o professor Paulo Adyr.

De acordo com Luís Eduardo Schouri

No direito, principalmente no direito tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa científica, mas objeto da atividade do legislador. Por vezes, os princípios são expressos pelo próprio legislador, outras vezes os princípios não são expressos, mas decorrem de uma leitura atenta dos textos legais.

A CF/1988 então, por meio dos princípios, protege grandes valores da sociedade, um bom exemplo é o princípio da legalidade, postulado pelo inciso primeiro do art. 150. Outro grande valor protegido pelo inciso II é a igualdade por meio da isonomia tributária e assim adiante.

Dessa forma, ao se aplicar as normas jurídico tributárias, deve-se atentar aos princípios explícitos e implícitos contidos no texto constitucional, que serviram de base e de limitação para a criação das normas infraconstitucionais. Posto isso, é necessário analisar o princípio constitucional da não cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS e se tal preceito está sendo realmente respeitado.

### **O princípio constitucional específico da não cumulatividade - do critério da não cumulatividade e o princípio da isonomia**

Em matéria tributária, os princípios gerais são aplicados, se não a todas as espécies tributárias, a grande parte delas. No entanto, o ordenamento jurídico-tributário adota métodos que podem ser aplicados a um ou a poucos tipos de tributo, que são critérios específicos no âmbito tributário. Esses critérios, também denominados como “princípios”, são opções constitucionais ou legais adotadas para que se promova o Princípio da Isonomia – este sim, verdadeiro princípio.

Assim, pode-se inferir que tais critérios são técnicas de tributação que concretizam o Princípio da Igualdade. Como são consequência do princípio que concretizam – isonomia, revestem-se da natureza de Princípio. Nesse sentido, o critério da não cumulatividade é um Princípio Específico adotado pela Constituição, tal como, dentre outros, a progressividade e a seletividade.

Criada na Europa, no século passado, através da instituição do imposto sobre valor agregado (IVA), a não cumulatividade é uma técnica de tributação que tem como finalidade se contrapor à

onerosa incidência cumulativa de tributo em uma cadeia plurifásica de circulação de produtos, mercadorias e serviços.

Na tributação cumulativa, o tributo é cobrado a cada transação pela qual passa uma mercadoria, desconsiderando-se o que foi pago anteriormente, o que será acumulado no custo.

Deste modo, a incidência do tributo será em cascata. Em uma cadeia multifásica, a tributação cumulativa é extremamente prejudicial a economia.

Nesse contexto, quanto maior o número de fases ao longo do ciclo econômico, maior será o custo da tributação que será repassado no preço ao consumidor final, bem como maior será a discrepância entre contribuintes com menor capacidade econômica em relação aos grandes conglomerados, que podem reunir em um único estabelecimento, diversas fases do ciclo, como produção e distribuição de mercadorias - verticalização de agentes, eis que concentrará a tributação, na saída da mercadoria deste estabelecimento. Ademais, a cumulatividade implicará em ônus tributário às mercadorias que serão exportadas, o que acarretará perda de competitividade no comércio exterior.

Com relação ao exposto, Luís Eduardo Schoueri argumenta:

Os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer que, quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a cumulatividade traz sérios danos às exportações, já que não permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo o risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial.

Logo, para que não haja a ocorrência dos efeitos nocivos da cumulatividade, deve ser aplicado na cadeia plurifásica, o Princípio Específico da Não Cumulatividade. Por meio deste critério de tributação, o tributo pago em cada etapa da cadeia de circulação é abatido do tributo devido nas etapas posteriores - sistemática de débitos e créditos, de modo que, o custo da carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de sua capacidade contributiva no ato de consumo.

Assim, na não cumulatividade, o tributo somente recai sobre o valor acrescentado em cada

fase da circulação da mercadoria, evitando-se a tributação com efeito cascata decorrente da sobreposição de incidências.

### **Não cumulatividade: forma de apuração**

Nos tributos não cumulativos, a forma de operação pode ocorrer por meio de adição (em um período, tudo que compõe o valor acrescido de uma empresa é considerado: lucro líquido, salário, juros) ou subtração. Pelo método da subtração - a mais frequente, as incidências anteriores e atuais de tributos são compensadas.

Nesta espécie de operação, pode-se considerar duas variantes básicas: o sistema de base sobre base (*Tax on Base*), em que se comparam as bases de cálculo - o valor acrescido é apurado a partir da diferença entre vendas e aquisições em um mesmo período, ou pelo sistema de imposto sobre imposto (*Tax on Tax*), em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao tributo cobrado na entrada.

Na análise de tais variantes, Luís Eduardo Schoueri infere que:

Enquanto o método base sobre base busca o valor acrescido, efetivamente, o método imposto sobre imposto pode não alcançar o mesmo efeito. Basta imaginar que, em determinada etapa, haja uma alíquota diversa daquela existente na subsequente, para que se veja que o crédito será superior ou inferior àquele necessário para que se deduzisse, do montante a ser recolhido na etapa seguinte, todo o valor até então acrescido.

Assim, no sistema imposto sobre imposto, surge o chamado “efeito-recuperação”: se em determinada etapa do ciclo houve uma incidência na alíquota inferior à final, o imposto que deixou de ser cobrado acaba por ser “recuperado” na etapa subsequente.

### **A não-cumulatividade na constituição**

Nos impostos indiretos incidentes sobre o consumo (ICMS e IPI), a Constituição impõe a aplicação da não cumulatividade, ou seja, é obrigatória a sua observância.

No tocante ao ICMS, o artigo 155, &2º, prevê que o imposto “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Verifica-se assim, que o constituinte optou pelo método de não cumulatividade imposto sobre imposto. Em relação ao IPI, a Constituição dispõe, em seu artigo 153, & 3º, que “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante*

*cobrado nas anteriores)*”. Contudo, a não cumulatividade no IPI incide somente no processo industrial, não se aplicando a agregação de valor que se dará durante a fase de comercialização na cadeia econômica.

De igual modo, a não cumulatividade também será impositiva, no caso de a União exercer sua competência residual para instituir novos impostos, que deverão ser não cumulativos, conforme os termos do artigo 154, I, da Constituição Federal. Entretanto, neste caso, o constituinte não especificou o tipo de não cumulatividade a ser adotado, se imposto sobre imposto, ou base sobre base, sendo possível então a aplicação de ambas, sendo o imposto plurifásico.

No mais, nas contribuições incidentes sobre receita ou faturamento, bem como do importador de bens ou serviços do exterior, a Constituição Federal autoriza que a legislação infraconstitucional defina setores de atividade econômica, para as quais, tal contribuições serão não cumulativas, como previsto no artigo 195, §12.

Com fundamento no referido dispositivo, tanto o PIS quanto a COFINS podem ser cumulativos ou não cumulativos, sendo a não cumulatividade do PIS prevista na Lei 10.637/2012, enquanto que a não cumulatividade da COFINS tem previsão na Lei 10.833/2003.

A esse respeito, Luís Eduardo Schoueri questiona:

Não é este o espaço adequado para criticar a referida legislação. Registre-se, entretanto, que o legislador foi além do que previra a Constituição (escolha de setores), possibilitando que uma mesma empresa tivesse parte de suas receitas no regime cumulativo e outras no não cumulativo. O resultado, que merece reprimenda severa, é que, hoje, não é possível qualquer sistematização com relação àquele tributo. Há casos de incidência monofásica, outros de incidência plurifásica cumulativa e, finalmente, a incidência plurifásica não cumulativa, além, claro, das isenções. Adotou-se uma não cumulatividade base sobre base, mas o legislador ainda se refere a créditos e débitos, embora desconsidere o montante efetivamente pago nas etapas anteriores. Enfim, o referido dispositivo constitucional foi tomado pelo legislador ordinário, quando da introdução da não cumulatividade do PIS (Lei n. 10637/2002) e da COFINS (Lei n. 10833/2003), como “cheque em branco”, gerando um caos incompatível com o Estado de Direito.

Ante o exposto, observa-se a falta de uniformidade nas regras que regulam a aplicação da não cumulatividade – constitucionais e infraconstitucionais, o que propicia um sistema caótico e complexo.

A heterogeneidade de normas distorce a finalidade dessa relevante técnica de tributação, cujo objetivo primordial é a concretização do Princípio da Isonomia.

Nesse sentido, é essencial a busca de meios (reformas) que harmonizem a forma como o princípio da não cumulatividade deva ser interpretado e aplicado, facilitando a arrecadação do

Estado, bem como desonerando o contribuinte, que é uma peça fundamental no ciclo econômico.

## **A não-cumulatividade do pis/pasep e cofins: análise das leis**

Na não-cumulatividade do tributo PIS/PASEP e COFINS baseado no preceito do princípio constitucional, o tratamento que define se é válido a sua cumulatividade ou não-cumulatividade, está na escolha do contribuinte da forma de tributação do seu lucro, por tanto, o lucro presumido que em regra são aplicado para o regime cumulativo, e o lucro real, sendo utilizado em regra no regime não-cumulativo.

Em preceito, todas empresas que desfrutem do lucro real estão obrigadas ao regime não-cumulativo do PIS/PASEP e COFINS, e na lógica as empresas não adotantes, como o lucro presumido são cumulativos, mas como toda boa regra existe exceções, como por exemplo o artigo 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 relacionada ao tributo COFINS, mostra quais são as empresas obrigadas a seguirem o regime cumulativo mesmo sendo adotantes do lucro real:

**Art. 10.** Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

- I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;
- II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
- III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
- VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- VII - as receitas decorrentes das operações:
  - a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
  - b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
  - c) referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;
- VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
- IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

- xi** - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
- a)** com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
  - b)** com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
  - c)** de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
- xii** - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- xiii** - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- a)** prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
  - b)** de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xiv** - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- xv** - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xvi** - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xvii** - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xviii** - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xix** - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xx** - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência
- xxi** - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- xxii** - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)
- xxiii** - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de

2004)

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

**xxv** - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) **xxvi** - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**xxvii** - (VETADO) (Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005)

**xxviii** - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012)  
Produção de efeito

**xxix** - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012) Produção de efeito

**xxx** - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

**§ 1º** Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

**§ 2º** O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

A partir deste momento, trabalhar-se-á a diferença entre as duas formas de tributar, no caso o PIS/PASEP e COFINS cumulativo e não-cumulativo. O regime cumulativo, não possibilita que a empresa credite o imposto, sendo uma forma de cascata, onde será cobrado em cada etapa. Agora o regime não-cumulativo, são empresas que podem creditar de uma forma abater das comercializações anteriores, descontado dos valores pago ao Governo.

Outra diferença que existe entre essas duas formas se dá nas suas alíquotas, no sistema não-cumulativo, que não permite calcular estes tributos e bases que já foram tributadas, tem suas alíquotas com valores maiores PIS/PASEP de 1,65% e COFINS de 7,6%, e no modo cumulativo tem suas alíquotas inferiores PIS/PASEP de 0,65% e COFINS de 3%.

Não devemos confundir a mecânica utilizado na não-cumulatividade usada no PIS/PASEP e COFINS, com o não-cumulatividade do ICMS e do IPI, eles são diferentes. No ICMS consiste em permitir que a empresa tenha crédito do imposto da etapa anterior, já no caso do PIS/PASEP e COFINS são mais setorizadas, estando ligado diretamente em situações em que a lei permite e de forma segregada item a item, separando qual produto é cabível ou não o regime não-cumulativo.

Como já dito anteriormente, o regime de crédito não-cumulativo do PIS/PASEP e COFINS é verificado em produto á produto de forma segregada, de modo que permite ou não aplicação do regime de não-cumulatividade, assim como se pode ver na Lei 10.637 de 2003, está em seu artigo 3º a seleção de itens:

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

x - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

xi - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

iii - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

iv - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.  
§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

i - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5o : (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

i -(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

ii -(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

i - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

ii - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8o, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o

PIS /PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

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

**§ 11.** (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

**§ 12.** (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I - (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II - (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

**§ 13.** Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**§ 14.** Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**§ 15.** O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**§ 16.** Opcionalmente, o sujeito passivo poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos). (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

II - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

**§ 17.** Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

**§ 18.** No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei

nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

**§ 19.** A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Confins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da COFINS devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

**§ 20.** Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

**§ 21.** Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§ 22.** (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).

**§ 23.** O disposto no § 17 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

**§ 24.** Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

**§ 25.** No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 26.** O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 27.** Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 28.** No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo

com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)  
**§ 29.** Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 30.** O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 29. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

E também se encontra na Lei do PIS/PASEP, a segregação dos produtos com podemos observar em seu artigo 3º demonstra quais itens são passíveis do crédito:

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

IX - Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

ix - Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

x - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

xi - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a

escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano- calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea b do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 21.** Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

**§ 22.** O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 21. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Com tudo exposto, pode-se afirmar que, em regra, o que determina se uma empresa vai ou não adotar o regime de não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS e qual tipo de tributação sobre o lucro que empresa adotou, se for lucro real será não-cumulativo, se for lucro presumido será cumulativo, porém existem exceções previstas na lei para empresas adotantes do lucro real, que não poderão usufruir desse benefício.

## **Conclusão**

Conclui-se que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, acumula vícios de inconstitucionalidade aos princípios constitucionais, ao proibir o aproveitamento de créditos relativos a alguns bens e serviços, fixando taxativamente bens e despesas que concorrem para a geração de renda da pessoa jurídica.

Contudo, o legislador infraconstitucional inovou ao criar regras para a compensação do crédito não-cumulativo, menosprezando a competência que fora outorgado pela carta magna em seu Artigo 195, §12.

O legislador infraconstitucional, não teve autorização pela Carta Magna em alterar o sistema não-cumulativo definido constitucionalmente, “criado assim um sistema de abatimento de crédito através de um rol taxativo daqueles que serão aproveitados, sem qualquer razão jurídica.

Assim sendo, as restrições ao direito de crédito nessas leis afrontam o conceito constitucional de não-cumulatividade, criando formas de abatimentos diversas de créditos, sem a previsão constitucional.

## REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho – **A não cumulatividade do Pis/Cofins sob a ótica constitucional** — Disponível em: [https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-nao-cumulatividade-do-pis-cofins-sob-a-otica-](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-nao-cumulatividade-do-pis-cofins-sob-a-otica-constitucional/#:~:text=Conforme%20j%C3%A1%20dissemos%2C%20a%20n%C3%A3o,n%C3%A3o%2Dcumulatividade%20das%20contribui%C3%A7%C3%B5es%E2%80%9D)

[constitucional/#:~:text=Conforme%20j%C3%A1%20dissemos%2C%20a%20n%C3%A3o,n%C3%A3o%2Dcumulatividade%20das%20contribui%C3%A7%C3%B5es%E2%80%9D](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-nao-cumulatividade-do-pis-cofins-sob-a-otica-constitucional/#:~:text=Conforme%20j%C3%A1%20dissemos%2C%20a%20n%C3%A3o,n%C3%A3o%2Dcumulatividade%20das%20contribui%C3%A7%C3%B5es%E2%80%9D). Acesso em 09 de agosto de 2020.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 de abril de 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – CTN. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 de abril de 2020.

BRASIL. **Lei nº.: 10.637/2002**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm). Acesso em 15 de abril de 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833/2003**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm). Acesso em 15 de abril de 2020.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves – **Curso de Direito Constitucional** 6º edição – Salvador: Editora Juspodivm, 2014.

DO AMARAL, Paulo Adyr Dias – **Aulas de Direito Tributário** – 2º edição – Belo Horizonte: Editora D’Placido, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário** – 9º Edição – São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Sabbag, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Brigagão, Gustavo. **Não cumulatividade na cobrança de contribuições continua polêmica**. Conjur, 23 de maio de 2018.