

Jaqueline Lima de Queiroz

DIREITO DE CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão –
COGEAE/PUC-SP
Curso Direito Tributário – Uma visão Constitucional

Jaqueline Lima de Queiroz

DIREITO DE CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS

Trabalho apresentado para a
conclusão do curso de Especialização,
da COGEAE/PUC-SP. Sob orientação
da Professora Thais Helena Morando.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão –
COGEAE/PUC-SP
Curso Direito Tributário – Uma visão Constitucional

ÍNDICE

1 – INTRODUÇÃO	4
2 – DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS.....	5
2.1 – <i>Breve Histórico</i>	5
2.2 - <i>Dos Regimes Existentes</i>	6
2.3 - Regime Cumulativo	7
2.3.1 - Pessoas Jurídicas sujeitas ao regime cumulativo	7
2.3.2 - Fato Imponível	8
2.3.3 - Base de Cálculo	9
2.3.4 - Alíquotas	9
2.4 - Regime não cumulativo	10
2.4.1 - A não-cumulatividade	11
2.4.2 - A não-cumulatividade do PIS da COFINS.....	13
2.4.3 - Pessoas Jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo	14
2.4.4 - Fato Imponível	15
2.4.5 - Base de Cálculo	16
2.4.6 - Alíquotas aplicáveis.....	19
2.4.6.1 - Regra Geral.....	19
2.4.6.2 - Alíquotas especiais	19
3 - DOS CRÉDITOS PERMITIDOS E NÃO PERMITIDOS DE SEREM APROVEITADOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS	20
3.1 - Dos créditos permitidos.....	21
3.2 - Não dará direito ao crédito	23
3.3 - Regras para aplicação do crédito.....	23
4 - DOS CRÉDITOS PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO	24
4.1 - Bens adquiridos para revenda	24
4.2 - Bens e serviços utilizados como insumo.....	25
4.3 - Energia elétrica e térmica.....	35
4.4 - Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.....	36
4.5 - Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil	38
4.6 - Depreciação de bens do Ativo Imobilizado	39
4.7 - Do Direito a crédito sobre manutenção e peças de reposição de máquinas.....	41
4.8 - Bens recebidos em devolução	43
4.09 - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	44
4.10 - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento e uniforme ..	45
5 - PONTOS POLÊMICOS QUANTO ÀS RESTRIÇÕES AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO TRAZIDAS PELAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003.	46
6 – CONCLUSÃO.....	49
BIBLIOGRAFIA	51

1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem a finalidade de expressar um breve estudo sobre os créditos passíveis de aproveitamento no regime não cumulativo das Contribuições ao PIS e à COFINS.

Para tanto, começamos passando pela evolução histórica das Contribuições sobre o PIS e a COFINS e os regimes de apuração existentes atualmente em nosso ordenamento jurídico.

Nesse sentido, abordamos o regime cumulativo e o regime não-cumulativo de apuração, quais são as pessoas jurídicas sujeitas a cada regime, alíquotas, base de cálculo.

Para analisarmos o tema central do estudo se faz necessário adentrarmos a não-cumulatividade de uma forma geral, inclusive, sobre o prisma constitucional para posteriormente, analisarmos sua aplicação nas contribuições sobre o PIS e a COFINS.

Posteriormente será estudado cada item elencado nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 como passível de gerar crédito na apuração das contribuições no regime não-cumulativo.

Por fim, faremos algumas considerações e críticas sobre a questão referente às limitações dos créditos passíveis de serem aproveitados consoante disposições contidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

2 – DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS

2.1 – Breve Histórico

Inicialmente, antes de adentrarmos ao tema central do presente estudo vale mencionar um breve histórico acerca das Contribuições Sociais que as estão previstas na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 149 e 195, as quais possuem destinação específica para o financiamento da Seguridade Social que se trata de uma obrigação de toda a sociedade, de forma direta ou indireta.

A Contribuição ao PIS que conhecemos hoje foi inicialmente estabelecida de forma segregada, sendo de um lado o Programa de Integração Social (PIS), instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e de outro lado o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) instituído pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975 os programas foram unificados e tinham por objetivo:

- a) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- b) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda;
- d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Após a promulgação da Carta Magna de 1988 os objetivos do PIS/PASEP foram alterados, conforme prevê o artigo 239, para o custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, bem como o financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do BNDES.

Por sua vez, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, cuja destinação é as despesas com atividades das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A COFINS foi instituída em substituição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, o qual foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF em controle difuso de constitucionalidade, tendo sido extinto pela citada Lei Complementar nº 70/1991.

2.2 - Dos Regimes Existentes

Existem dois regimes aplicáveis para a apuração do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento:

- i) o regime cumulativo e;
- ii) o regime não cumulativo.

2.3 - Regime Cumulativo

Muito embora o regime cumulativo não seja o objeto do presente estudo, se faz necessário uma breve passagem sobre os principais pontos do citado regime de apuração para que se tenha uma visão geral acerca das contribuições do PIS e da COFINS.

O regime cumulativo como dito é uma das modalidades de apuração das contribuições do PIS e da COFINS, o qual consiste na aplicação das alíquotas estabelecidas pela norma legal sobre o faturamento das empresas, consoante estabelece a Lei Complementar nº 7/70 e a Lei nº 9.718/98.

A principal diferença entre o regime cumulativo e o não cumulativo é o primeiro não permite a tomada de créditos na aquisição de bens, serviços, custo ou despesa, como permite o segundo, o que será amplamente demonstrado nos itens a seguir.

2.3.1 - Pessoas Jurídicas sujeitas ao regime cumulativo

Estão obrigadas a apurar as contribuições do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo as seguintes pessoas jurídicas:

- a) pessoas jurídicas tributadas pela legislação do Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) bancos: comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas;

- c) sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;
- d) empresas de arrendamento mercantil;
- e) cooperativas de crédito;
- f) empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito;
- g) entidades de previdência complementar abertas e fechadas;
- h) associações de poupança e empréstimo;
- i) empresas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários financeiros e agrícolas;
- j) operadoras de planos de assistência à saúde;
- k) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e transporte de valores;
- l) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo;
- m) pessoas jurídicas imunes a impostos, listadas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art.150 da Constituição Federal de 1988, em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias.

2.3.2 - Fato Imponível

O fato imponível das contribuições para o PIS e COFINS corresponde ao faturamento da pessoa jurídica que é a receita bruta, conforme estabelece a Lei nº 9.718/98

2.3.3 - Base de Cálculo

A base de cálculo para o PIS e COFINS no regime cumulativo é o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas.

Em 2009, com a publicação da Lei nº 11.941, a base de cálculo ora em análise sofreu uma pequena alteração, sendo que a receita bruta passou a compreender apenas o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, correspondentes à atividade da pessoa jurídica, e, não mais como constava da Lei nº 9.718/98 que enquadrava não só o faturamento auferido pela pessoa jurídica como também as receitas decorrentes do rendimento de aplicação financeira, receita de aluguel, juros recebidos e outros.

2.3.4 - Alíquotas

As alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo da contribuição para PIS e COFINS, no regime de apuração cumulativa são as seguintes:

- Contribuição para Programa de Integração Social (PIS):

- a) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) – regra geral;

- b) 1,46% (um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento) – receita bruta das distribuidoras decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina.

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins):

a) 3% (três por cento) – regra geral;

b) 4% (quatro por cento) – incidente sobre a totalidade das receitas auferidas pelos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados (corretoras de seguro) e de crédito e entidades de previdência privada, abertas e fechadas, e pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários ou financeiros;

c) 6,74% (seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento) – receita bruta das distribuidoras decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina.

2.4 - Regime não cumulativo

O Regime não cumulativo surgiu em nosso ordenamento jurídico com a edição da Lei nº 10.637/2002 que introduziu a não-cumulatividade para o PIS e da Lei nº 10.833/2003 que fez o mesmo em relação à COFINS.

Antes de iniciarmos o estudo sobre a não-cumulatividade nas Contribuições sobre o PIS e a COFINS convém analisarmos a não-cumulatividade propriamente dita em nosso ordenamento jurídico.

2.4.1 - A não-cumulatividade

A não-cumulatividade surgiu em nosso ordenamento jurídico com o objetivo de desonerar a carga tributária dos tributos incidentes sobre a venda que sofriam com o efeito em cascata.

A Constituição Federal de 1988 prevê a não-cumulatividade em seus artigos 153, § 3º, inciso II, 154, I, 155, § 2º, inciso, I e 195, § 12 e estabelece o significado de não-cumulativo como sendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante do que for cobrado nas operações anteriores.

Diante de seu surgimento diversos questionamentos foram e continuam sendo colocados, dentre eles qual seria o seu regime jurídico, um princípio ou uma técnica.

A respeito desse ponto específico já se manifestou o ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado¹ no sentido de que:

“A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica.

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer 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’. Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que aliás, está mal expresso, como adiante será demonstrado.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de

¹ Hugo de Brito Machado no artigo “A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro” em “Não-Cumulatividade Tributária”, co-edição – Editora Dialética São Paulo e ICET Fortaleza 2009, páginas 201 e 202

executar algo'. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa o princípio".

Outro ponto que é bem explorado entre os doutrinadores se refere à questão se a não-cumulatividade seria o mesmo que o tributo sobre o valor agregado. Acerca do tema o doutrinador João Dácio Rolim² nos ensina que:

"(...) a não-cumulatividade, em princípio, conforme instituída com o objetivo de evitar o efeito em cascata do imposto sobre vendas, se identifica com a característica de tributo sobre o valor agregado não somente por sua finalidade, mas também por suas modalidades. Algumas diferenças podem existir, mas desde que não se altere a substância de suas características essenciais, tais como a neutralidade, a oneração do consumo e evitar a tributação cumulativa, o imposto não cumulativo se identifica essencialmente com a natureza e forma dos tributos sobre o valor agregado. Por outro lado, pela natureza do sistema constitucional brasileiro e primazia do ordenamento constitucional, a noção de não-cumulatividade deve ter um núcleo essencial, que não pode ser alterado ou modificado pelo legislador constitucional."

Assim, podemos concluir que o tributo não cumulativo incide somente sobre o valor acrescido a cada operação.

Por fim, a não-cumulatividade é uma característica própria dos tributos plurifásicos que incidem ao longo da cadeia de comercialização de um determinado produto, sendo que esta modalidade de apuração dos tributos como já dito, busca evitar o efeito em cascata, ou seja, que o tributo incida sobre as bases que já foram tributadas anteriormente.

Dito em outras palavras, da plurifasia demanda o dever de *repercussão* e o dever de *dedução* do tributo pago nas operações anteriores no mesmo valor, como faces da mesma moeda, para garantir o *princípio da capacidade contributiva*, em favor do último sujeito da cadeia plurifásica.

²João Dácio Rolim no artigo "Não-cumulatividade (Valor Agregado?)" em "Não-Cumulatividade Tributária", co-edição – Editora Dialética São Paulo e ICET Fortaleza 2009, página 253

2.4.2 - A não-cumulatividade do PIS da COFINS

A não-cumulatividade apenas passou a ser prevista na Constituição Federal para as contribuições ao PIS e a COFINS em 2003 com a edição da Emenda Constitucional nº 42, porém o Poder Executivo já havia instituído a sistemática não cumulativa em relação às contribuições mencionadas, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de outubro de 2002.

No entanto, como é sabido, a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e a COFINS foram introduzidas no sistema infraconstitucional por meio das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, em 2002 e 2003, respectivamente.

Isto significa dizer que a não-cumulatividade foi prevista em lei ordinária antes de haver previsão constitucional para tal sistemática, o que, obviamente, ensejou diversas discussões dentre elas se poderia a não-cumulatividade ser adotada em relação a tributos no qual a Constituição Federal não previa este princípio.

A esse respeito se formaram dois posicionamentos:

1) A primeira entende que, considerando que o legislador constituinte nada estabeleceu no que concerne a não-cumulatividade e também não fez nenhuma proibição, o legislador infraconstitucional teria ampla liberdade para dispor a respeito, porém, ao fazê-lo deve necessariamente observar todos os demais princípios constitucionais tributários, tais como, tipicidade, legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva e isonomia.

2) Já a segunda adota o posicionamento exatamente oposto, no sentido de que se a Constituição Federal não estabeleceu o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e a COFINS o legislador infraconstitucional não é livre para traçar perfil dos tributos distinto do que fora estabelecido pela Carta Magna, em obediência ao princípio da estrita legalidade que orienta o Sistema Tributário Brasileiro Nacional.

Adotando o primeiro posicionamento, estaria validada a sistemática da não-cumulatividade introduzida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que respeitados os demais princípios tributários contidos na Constituição Federal.

Nessa esteira outra discussão surge. Pode o legislador infraconstitucional estabelecer quais são os créditos passíveis de aproveitamento nas Contribuições ao PIS e a COFINS, tendo em vista que o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal apenas possibilita ao legislador infraconstitucional definir quais os setores da atividade econômica estarão sujeitos à sistemática não-cumulativa?

Esse assunto será devidamente aprofundado em um tópico específico mais adiante.

2.4.3 - Pessoas Jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo

Estão sujeitas à sistemática da não-cumulatividade para a Contribuição ao PIS e a COFINS as pessoas jurídicas não submetidas ao regime cumulativo e as pessoas jurídicas obrigadas a apurar o imposto de renda com base no lucro real.

2.4.4 - Fato Imponível

Conforme estabelecem as Leis nºs 10.637/2002 e 190.833/2003, o fato imponible das contribuições no regime não-cumulativo é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Enfatize-se que o conceito de receita, para os fins da incidência do PIS e da COFINS, reclama uma correlação entre os valores recebidos e a produção de bens ou a prestação de serviços, a configurar a noção de faturamento.

Com efeito, como bem aduziu Geraldo Ataliba, “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe”.³

Logo, verifica-se que por receita, não há de se entender qualquer ingresso de dinheiro, que venha adicionado a algum lançamento contábil da empresa, ainda que desvinculado das suas atividades. Pelo contrário, como já observado, só há falar em receita tributável se houver uma relação de inerência entre a entrada financeira e as atividades típicas da empresa.

³. Geraldo Ataliba em “ISS e base imponible. Estudos e pareceres de direito tributário”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 81 ss.

Esta relação de inerência está estampada no que tange à apuração da base de cálculo do IRPJ, no artigo 279, do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99 (veiculado pelo Decreto nº 3000/99), que assim dispõe:

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Como expressamente reza o dispositivo supracitado, o conceito de receita bruta abrange as operações por conta própria e o resultado das operações em conta alheia, sendo esse resultado no sentido da diferença entre a receita e a despesa daquela respectiva operação em conta alheia.

Nesse mesmo sentido, o Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁴ conceitua receita como sendo *“os valores relativos aos tributos não cumulativos cobrados em destaque do adquirente, comprador ou contratante, o conceito in casu compreende a totalidade do produto da venda de produtos, mercadorias ou serviços, quer em conta própria, quer em conta alheia, pelo que abrange tanto as receitas advindas da atividade que constitua objeto da pessoa jurídica, como receitas de outras origens, a exemplo daquelas decorrentes de aplicações financeiras, dentre outras.”*

2.4.5 - Base de Cálculo

A base de cálculo das contribuições ora estudadas é o valor do faturamento mensal da empresa que abrange o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁴ Eduardo Marcial Ferreira Jardim em “Dicionário Jurídico Tributário”, Editora Dialética – 5ª edição, São Paulo, 2005, página 241

Por sua vez, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ademais, a teor do que estabelecem as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, da receita bruta podem ser excluídos alguns itens específicos para a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

São eles:

a) Vendas canceladas e glosas - que correspondem: i) às anulações de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; ii) a operação de retorno de produtos ao estabelecimento emissor da nota fiscal em razão do não recebimento da mercadoria pelo cliente; iii) os valores glosados pela auditoria médica dos convênios e plano de saúde, nas faturas emitidas em razão da prestação de serviços e de fornecimento de materiais aos seus conveniados.

b) Descontos incondicionais – que são concedidos independentemente de qualquer condição, isto é, são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependam de evento posterior à emissão desse documento, como, por exemplo, uma ação por parte do adquirente em contrapartida.

c) Bonificações concedidas – que serão excluídas da base de cálculo quando forem consideradas como desconto incondicional.

d) IPI sobre a venda – que estiver devidamente destacado na nota fiscal de venda.

e) ICMS cobrado por substituição tributária – que estiver destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário.

f) Reversão de provisões e créditos baixados como perdas – a regra contábil estabelece que as provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável a necessidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Em razão da movimentação de reversão na contabilidade gera um lançamento em conta credora, geralmente denominada pelas pessoas jurídicas como reversão de provisão, porém, embora sejam tratados como lançamentos a crédito em conta de resultado, não representam uma receita auferida e, por esse motivo, podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições em comento.

g) Resultado positivo de equivalência patrimonial e lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

h) Venda de bens do ativo não circulante (antigo ativo permanente) – o ativo permanente foi excluído (Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009) e foi criado o grupo ativo não circulante, que passou a ser composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

i) Transferência onerosa de créditos de ICMS – originados de operações de exportação, relativo ao saldo remanescente, transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

j) Vendas diretas ao consumidor final de veículos – os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI (Tabela do IPI) por conta e ordem dos concessionários, a este devidos pelas intermediações ou entrega dos veículos, e o ICMS incidente sobre esses valores, nos termos do que estabelece os respectivos contratos de concessão.

2.4.6 - Alíquotas aplicáveis

2.4.6.1 - Regra Geral

Em regra geral no regime não-cumulativo aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

2.4.6.2 - Alíquotas especiais

Para alguns produtos (abaixo listados) são aplicadas alíquotas especiais independentemente da forma de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS, os produtores ou importadores devem adotar tais alíquotas para o cálculo das contribuições, que podem ser em percentual ou valores, conforme o caso:

- a) Álcool, inclusive para fins carburantes – Lei nº 9.718/98;
- b) Bebidas frias – Lei nº 10.833/2003;
- c) Embalagens - Lei nº 10.833/2003;

- d) Biodiesel – Lei nº 11.116/2005;
- e) Gasolina, óleo diesel, GLP, querosene de aviação (Lei nº 10.560/2002) e nafta petroquímica (Lei nº 9.718/98);
- f) Produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal – Lei nº 10.147/2000;
- g) Veículos, máquinas, autopeças, pneus, e câmaras de ar – Lei nº 10.485/2002.

3 - DOS CRÉDITOS PERMITIDOS E NÃO PERMITIDOS DE SEREM APROVEITADOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

Como já mencionado anteriormente a grande diferença entre o regime cumulativo e o regime não-cumulativo consiste na possibilidade de tomada de crédito do valor apurado das contribuições, o qual basicamente após o cálculo das contribuições o contribuinte no regime não-cumulativo deduz do quanto deve recolher à título de PIS e COFINS os créditos a que tem direito.

Contudo, o legislador ordinário impôs diversas regras ao regime não-cumulativo das contribuições em estudo, posto que a não-cumulatividade não foi adotada de forma plena e, portanto, se faz necessário analisar a lista de operações constante nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que geram e as que não geram direito a crédito.

3.1 - Dos créditos permitidos

Consoante disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 do valor apurado das contribuições a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

a) Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência concentrada (alíquotas especiais) e à substituição tributária;

b) 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;

c) Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

d) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

e) 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;

f) Encargos de depreciação e amortização de 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;

g) Encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

h) Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela sistemática não-cumulativa;

i) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos das letras “a” e “b”, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

j) 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.

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6 % para a COFINS e de 1,65% para o PIS sobre o valor:

- a) dos itens mencionados nas letras “a” e “b”, adquiridos no mês;
- b) dos itens mencionados nas letras “c” a “e” e “i”, incorridos no mês;
- c) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nas letras “f” e “g”, incorridos no mês;
- d) dos bens mencionados na letra “h”, devolvidos no mês.

3.2 - Não dará direito ao crédito

O crédito não poderá ser aproveitado em relação a:

- a) de mão-de-obra paga a pessoa física; e
- b) 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.

3.3 - Regras para aplicação do crédito

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

- a) aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- b) aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- c) 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.

A legislação também estabelece que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Nos tópicos a seguir serão tratados cada item passível de gerar direito a crédito.

4 - DOS CRÉDITOS PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO

4.1 - Bens adquiridos para revenda

São passíveis de gerar créditos os bens adquiridos para revenda, exceto quando essas mercadorias ou produtos estiverem sujeitos à substituição tributária ou tributação pelo regime monofásico.

Vale ressaltar que a exceção não se aplica para as pessoas jurídicas produtoras ou fabricantes de produtos sujeitos à tributação monofásica na aquisição desses produtos de outras pessoas jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

As mercadorias para revenda são aquelas adquiridas com o fim específico para comercialização que não sejam destinadas a qualquer modificação de sua natureza ou apresentação, por meio de processo industrial pelo adquirente.

Ademais, apesar da legislação não mencionar em nenhum momento qual o valor deve ser adotado pelo contribuinte, devemos concluir que os créditos de PIS e COFINS sobre as mercadorias adquiridas para revenda devam ser calculadas sobre o valor de aquisição dos bens, entendimento esse que é adotado pelas empresas e aceito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4.2 - Bens e serviços utilizados como insumo

São permitidos créditos relativos a 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.

Esse é um dos itens listados pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que mais gera discussões em torno de sua aplicação, pois consoante das referidas leis não há definição do conceito de insumo.

Assim, a Receita Federal do Brasil ao tratar da matéria, editou as Instruções Normativas nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004, definindo o conceito de insumo, as quais admitem como passíveis de gerar crédito, apenas as despesas com matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que se incorporem ao produto final ou, pelo menos, desgastem-se pelo contato físico com o produto em fabricação.

Contudo, as referidas Instruções Normativas utilizaram-se da definição de insumo contida na legislação do IPI, o que há toda evidência não é possível, na medida em que se pretende equiparar a materialidade de tributos totalmente distintos, porquanto o regime não cumulativo do PIS e da COFINS está embasado na receita, ao passo que o regime não cumulativo do IPI e do ICMS pauta-se no produto industrializado e mercadoria, respectivamente.

Nesse mesmo sentido é o entendimento do Professor Fábio Pallaretti Calcini⁵:

“a noção de não cumulatividade de IPI e ICMS não se confunde com a adotada para o PIS e para a COFINS, de maneira que elementos daqueles impostos não podem influenciar restritivamente, o aproveitamento de créditos neste regime, principalmente, pelo fato de ser mais ampla e estar vinculada à receita (sentido amplo)” e continua “a legislação, como se pode notar, permitiu expressamente, em cumprimento ao regime não cumulativo, o desconto de créditos em relação aos bens e serviços utilizados – direta ou indiretamente – como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos, inclusive, combustíveis e lubrificantes”.

Por sua vez, o conceito de insumo, segundo o dicionário⁶ é *“neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final. Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai.”*

Dessa forma, não restam dúvidas de que o conceito de insumo adotado para as contribuições ao PIS e à COFINS deve ser muito mais amplo do que àquele adotado para o IPI e ICMS, até mesmo porque, conforme já dito tratam-se de tributos totalmente distintos, com materialidades diversas.

Acerca da impossibilidade de se utilizar a definição dada pela Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas, quanto ao conceito de insumo, Ricardo Mariz de Oliveira⁷ entende que:

⁵ Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, in “PIS e COFINS. Algumas Ponderações acerca da não Cumulatividade”.

⁶ Dicionário Michaelis

⁷ Aspectos relacionados à não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas, São Paulo – Quartier Latin, 2005

“constituem em insumos, não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas contribuam para produção”, pois “todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções.”

Adolpho Bergamini⁸ nos esclarece que:

“É exatamente em razão da distinção (clara) entre as materialidades do IPI e do PIS e da COFINS que os métodos aplicáveis à aferição da não-cumulatividade de um e de outro são diferentes.

De fato, o IPI se vale do método Crédito de Imposto, segundo o qual o montante a ser descontado do imposto calculado a cada operação consiste exatamente no imposto que incidiu na etapa anterior (daí a alcunha que recebe “imposto contra imposto”). Neste método, o imposto a ser lançado como crédito no livro Registro de Entrada é exatamente aquele destacado na Nota Fiscal que, ao final, será lançado no livro Apuração do IPI para ser confrontado com os débitos existentes do período. Deste encontro de contas surgirá o valor a pagar (caso o saldo seja devedor), ou o valor do crédito a ser transportado ao período subsequente de apuração (caso o saldo seja credor).

Por esta razão é que somente os insumos que efetivamente se consumirem ou se desgastarem em razão do contato direto com o produto em fabricação é que conferem crédito de IPI.

Mas essa metodologia não se aplica ao PIS e à COFINS. A não-cumulatividade foi desenhada segundo o alvedrio do legislador ordinário porque, conforme já dissemos, naquele tempo não havia qualquer preceito constitucional impondo a sistemática na apuração dos tributos. Adotou-se exclusivamente, no início, o Método Indireto Substrativo, conforme expressamente admitido na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/03 (convertida posteriormente na Lei nº 10.833/2003, que por sua vez, equiparou os regimes aplicáveis ao PIS e à COFINS). (...)

Segundo a trilha de nossas premissas acerca da definição do método Subtrativo Indireto, bem como das disposições expressas contidas nos artigos 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 30.833/03 (que não prevêm os critérios apresentados nas instruções Normativas SRF nº 358/03 e 404/04), é-nos forçoso concluir que todo e qualquer insumo adquirido pelo contribuinte à fabricação do bem ou à prestação do serviço deve lhe conferir crédito das contribuições”.

⁸ PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo – Coordenadores Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto – 2ª edição – MP Editora, 2010

Dessa forma, conclui-se que as Instruções Normativas nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004, violam totalmente o princípio da legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal e artigo 97, do Código Tributário Nacional), posto que extrapolam sua competência ao restringir a noção de insumo das contribuições ao PIS e à COFINS não cumulativos, o que não se coaduna com o disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, importante frisar que a jurisprudência recente vem alterando seu posicionamento anteriormente adotado, tendo sido proferidas decisões no sentido de que não deve ser utilizado o conceito de insumo adotado pela legislação do IPI para o PIS e a COFINS, conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em algumas das disposições legais para isenção, fazendo prova de tal enquadramento.

REGIME NAO CUMULATIVO. INSUMOS.MATERIAIS PARA MANUTENCAO DE MAQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO DO SERVIÇO CONSUMO.

O creditamento relativo a custo com energia elétrica só pode ser admitido mediante a comprovação do efetivo consumo integral do valor faturado ao estabelecimento da empresa, não havendo previsão legal que ampare e regulamente o aproveitamento, mediante rateio de qualquer espécie.” (CARF, Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso nº 369.519, Acórdão Nº 3202-00.226 - 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Gilberto de Castro Moreira Junior, Sessão de 08 de dezembro de 2010 – destacamos)

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
CRÉDITO RESSARCIMENTO**

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.” (CARF, Processo nº 11065.101271/2006-47, Recurso nº 248.457, Acórdão nº 9303-01.035 – 3ª Turma, Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 23 de agosto de 2010 – destacamos)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.

3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos

destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva. (TRF4, AC 0029040-40.2008.404.7100, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 20/07/2011 - destacamos)

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 66 DA IN SRF N.º 247/02 E ART. 8º DA IN SRF N.º 404/04. ILEGALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.

2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de

faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal. (...)." (TRF4, AC 2009.71.07.001153-5, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 26/05/2010)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp 1125253/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 27/04/2010)

"TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS. CREDITAMENTO DE INSUMO. ARTS. 3º, II, DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. ABRANGÊNCIA. 1. O art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim entendidos todos e quaisquer bens que se aglutinam no processo de transformação da qual resultará a mercadoria industrializada, diversa dos produtos que inicialmente foram empregados no processo. 2. É inviável estender o alcance da expressão "insumo" de modo a permitir o aproveitamento, como créditos de PIS/COFINS, de despesas com marketing, representação comercial, consultoria, limpeza e vigilância, que são meros custos despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado." (AC 200671040020132, JORGE ANTONIO MAURIQUE, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, D.E. 15/12/2009.)

Por fim, convêm citar que a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no dia 16/06/2011 começou a julgar o Recurso Especial nº 1246317, da empresa Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A, controladora de Vilma Alimentos, no qual se requer compensação créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de material de limpeza, serviços de higienização e dedetização usados no processo de produção. O julgamento possui o voto de três ministros em sentido favorável ao contribuinte, são eles o Ministro Relator Mauro Campbell Marques, voto este foi seguido pelos ministros Humberto Martins e Castro Meira. O julgamento foi interrompido por um pedido de vista do ministro Herman Benjamin. Além dele, falta votar apenas o ministro César Asfor Rocha.

Portanto, constata-se que a jurisprudência tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial começou a mudar seu posicionamento anteriormente adotado, acompanhando o entendimento pacífico da doutrina, segundo o qual o conceito de insumo para as contribuições ao PIS e à COFINS deve ser muito mais ampla do que àquele utilizado para o IPI e ICMS.

Assim, a partir desses posicionamentos foi possibilitado aos contribuintes apropriar créditos sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente se consumiam ou se desgastavam em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre os insumos que apenas eram aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos, como, por exemplo, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos que não sejam contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, e, que, portanto, são bens de uso e consumo, utilizados e necessários para o desempenho daquela pessoa jurídica.

Por outro lado, outras questões são colocadas, como as empresas dos demais ramos de atividades, especialmente as empresas comerciais, não poderiam elas tomar crédito sobre determinados bens e serviços que são necessários ao desempenho de suas atividades e, portanto, são seus insumos?

Entendo que sim, pois, apesar da legislação pertinente (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, artigo 3º, inciso II) não mencionar expressamente a atividade comercial, tem-se que o conceito de insumo é todo bem ou serviço essencial à concretização da atividade geradora de receitas para a empresa, e, entendimento contrário violaria: (i) o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS; (ii) o princípio da capacidade contributiva; e (iii) o princípio da igualdade.

Nesse mesmo sentido é o entendimento exarado por Roque Antonio Carrazza⁹, bem como por André Luiz Pinheiro Teixeira¹⁰, consoante se constata dos trechos abaixo citados:

André Luiz Pinheiro Teixeira

“De certo, a legislação esmerou-se em definir insumo no âmbito das atividades industriais e de prestação de serviços, pelo que a atividade comercial careceu de uma definição mais precisa. Por isso mesmo, a SRF já respondeu a esse respeito, em consulta sobre os gastos recuperáveis para fins de apuração do PIS (...) Dessa forma, o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS pode ser considerado de forma mais abrangente, desde que esteja intimamente ligado à atividade-fim da empresa.”

Roque Antonio Carrazza

“Portanto, o PIS e a COFINS não-cumulativos contemplam direitos de crédito com diversas exclusões. Detalhando a idéia, quando não houver restrição expressa, deve-se averiguar se o insumo é inerente à atividade em foco, ou seja, é essencial ao processo de industrialização, à prestação de serviço ou à prática do ato de comércio. Sendo positiva a resposta, o direito ao crédito é de rigor”.

Contudo, em que pese o entendimento acima exposto, a jurisprudência não é pacífica em relação ao tema em comento, como se observa das consultas a seguir transcritas:

⁹ Roque Antonio Carrazza em resposta à consulta intitulada “Aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com frete e transporte de produtos acabados ou em fase de elaboração”, páginas 38 a 45 e 76 a 82

¹⁰ André Luiz Pinheiro Teixeira em resposta à consulta intitulada “COFINS e PIS – Apropriação de créditos de imobilizado na sistemática não cumulativa de apuração”, páginas 11 e 12

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 99 de 19 de Marco de 2004

“DISTRIBUIÇÃO DE MERCADORIAS. Na distribuição e comercialização de mercadorias, geram direito aos créditos os gastos relativos aos bens aplicados ou consumidos diretamente na atividade, tais como os gastos com consertos e reparos de veículos, recauchutagem de pneus, seguros dos veículos e pedágios, desde que os bens não sejam passíveis de inclusão no ativo imobilizado e os bens e serviços prestados tenham sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 341 de 05 de Outubro de 2009

“CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS EM OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS. Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Na prestação dos serviços de separação, embalagem para transporte e endereçamento de mercadorias fabricadas por terceiros não é admissível a apropriação de créditos da Cofins relativamente aos pagamentos de serviços contratados de pessoa jurídica referentes à realização de estudos e pesquisas sobre alternativas para o transporte e distribuição daquelas mercadorias, os quais não preenchem a definição legal de insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente no serviço de separação, embalagem para transporte e endereçamento de mercadorias prestado pela empresa contratante.”

Porém, para que o princípio da não-cumulatividade seja devidamente obedecido nos termos estabelecidos pela Constituição Federal é mister concluirmos que são passíveis de créditos todos os bens ou serviços essenciais à concretização da atividade geradora de receitas para a empresa.

4.3 - Energia elétrica e térmica

A pessoa jurídica pode aproveitar crédito de PIS e COFINS sobre a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos seus estabelecimentos.

Importante mencionar que o crédito sobre energia elétrica e térmica inicialmente previsto pela Lei nº 10.637/2002 somente era aplicado para as empresas industriais e prestadoras de serviços que utilizassem energia como insumo em sua atividade, o que era de difícil aplicação na prática.

Em seguida a referida lei ordinária foi alterada pela Lei nº 10.684/2003 acrescentando o inciso IX ao artigo 3º da citada Lei nº 10.637/2002, passando a admitir o desconto de crédito de PIS e de COFINS sobre a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

Posteriormente, a Lei nº 11.488/2007 alterou as Leis nºs 10.637/2002 e a 10.833/2003 para passar a permitir o desconto dos créditos de PIS e de COFINS também sobre a energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Dessa forma, conclui-se que são passíveis de crédito das contribuições em análise as despesas com energia elétrica, térmica, inclusive sob a forma de vapor de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, não só da área fabril, mas também de todas as áreas que integrem o estabelecimento da empresa.

4.4 - Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

As despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos geram créditos de PIS e COFINS, desde que pagos à pessoa jurídica e que sejam cumpridos dois requisitos: i) pagos a pessoa jurídica e; ii) sejam utilizados nas atividades da empresa, seja essa atividade operacional ou administrativa.

No tocante ao segundo requisito, importa ressaltar que o termo “utilizado na atividade da empresa” não se confunde com o conceito de insumo, na medida em que, não se restringe aos bens que façam parte do processo produtivo ou necessário a prestação de serviço, na verdade basta que não seja alheio a atividade da empresa.

Por outro lado, apenas gera direito a crédito o aluguel de prédio, máquinas e equipamentos, não se incluindo nesse rol aluguel de veículos automotores.

Concernente ao tema em comento já se manifestou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme ementas a seguir elencadas:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 261 de 20 de Outubro de 2011

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. Geram créditos de Cofins, a partir de 1º de fevereiro de 2004, os dispêndios com 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. Entendem-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, nos expressos termos da legislação vigente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) Os dispêndios com os referidos serviços de manutenção,

portanto, também geram, a partir de 1º de fevereiro de 2004, direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins. **Por expressa disposição do art.3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, a possibilidade de apuração de créditos de Cofins em relação a dispêndios com aluguéis de máquinas e equipamentos não exige que a utilização desses itens caracterize-se como insumo do processo produtivo, apenas que sejam “utilizados nas atividades da empresa”.** (destacamos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 18 de 04 de Novembro de 2010

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO. ALUGUEL. VEÍCULOS. Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pela Lei nº 10.833, de 2003, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de caminhões ou outros tipos de veículos automotores. CRÉDITO. FRETE. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Inexiste previsão legal para desconto de créditos, na determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pela Lei nº 10.833, de 2003, calculados sobre despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.” (destacamos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 492 de 31 de Dezembro de 2009

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS. No cálculo da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.” (destacamos)

4.5 - Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil

A pessoa jurídica é permitido aproveitar crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Sobre o conceito de arrendamento mercantil está previsto no § 1º do artigo 1º, da Lei nº 6.099/74, segundo o qual *“considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta”*.

Nessa mesma esteira, Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹¹ conceitua arrendamento mercantil (leasing) como sendo a *“conjugação de dois contratos conexos com repercussões recíprocas, o primeiro repousando na compra de equipamento por parte da empresa financeira, e o segundo consubstanciado na respectiva locação ao cliente, facultada a este ao final, a opção de compra, ou a renovação, ou mesmo a restituição do bem ao locador.”*

Importante mencionar que a Lei nº 10.865/2004 em seu artigo 31, § 3º trouxe uma restrição correspondente a vedação a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da sua publicação (31/07/2004), o desconto de créditos relativos a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Na verdade essa disposição tem o objetivo de evitar que a pessoa jurídica aliene equipamentos de sua propriedade a terceiro e, imediatamente, arrende-o para aproveitamento de crédito das contribuições.

¹¹ Eduardo Marcial Ferreira Jardim em “Dicionário Jurídico Tributário”, Editora Dialética – 5ª edição, São Paulo, 2005, páginas 187/188.

4.6 - Depreciação de bens do Ativo Imobilizado

Ainda, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, estabeleceram a possibilidade de tomada de crédito em relação às 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.

Consoante se verifica da leitura do dispositivo supracitado, devemos em uma interpretação contrário senso, deduzir que o legislador apesar de apenas citar produção ou prestação de serviços, não quis excetuar os créditos oriundos da depreciação de máquinas e equipamentos que possam eventualmente ser utilizados em operações comerciais puras, pois caso contrário tais operações não estariam contempladas no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

Assim, da mesma forma em que concluímos à possibilidade de tomada de crédito dos insumos, também serão passíveis de tomada de créditos pela depreciação todos os bens que forem incorporados ao ativo imobilizado, desde que utilizados no desempenho das atividades exercidas pela empresa.

No que concerne à conceituação do ativo imobilizado o Eduardo Marcial Ferreira Jardim ¹² expõe que é *“a parcela do ativo composta por bens e direitos vocacionados à manutenção da atividade da empresa, a exemplo de terrenos, edificações, máquinas, equipamentos de transporte (tangíveis), bem como patentes, direitos autorais, marcas de indústrias e comércios e outras (intangíveis).”*

¹² Eduardo Marcial Ferreira Jardim em “Dicionário Jurídico Tributário”, Editora Dialética – 5ª edição, São Paulo, 2005, página 36.

De acordo com o que estabelece o artigo 301 do Regulamento de Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000/99) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC nº 27, podemos concluir que para que um determinado bem seja caracterizado como ativo imobilizado, é necessário que:

- a) sirva à manutenção das atividades da empresa, podendo os bens ser de propriedade industrial ou comercial;
- b) seja provável que a empresa aufera futuros benefícios econômicos e, decorrência de sua utilização;
- c) o custo do ativo possa ser medido de forma confiável;
- d) seu valor seja igual ou superior a R\$ 326,61;
- e) sua vida útil seja superior a um ano.

Ademais, cumpre mencionar que o período para a tomada de crédito sofreu algumas alterações no decorrer do tempo. Inicialmente, o § 14º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelecia que o contribuinte opcionalmente poderia calcular os créditos relativos à aquisição destes bens no prazo de quatro anos, mediante a aplicação, a cada mês, da alíquota de 9,25% sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição do bem.

Posteriormente, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 457/2004 estabelece que o contribuinte pode calcular o crédito em 1/24 (um vinte e quatro avos) desde que adquiridos a partir de 1º/10/2004.

E, por fim, a Lei nº 11.774/2008 estabelece que o contribuinte pode calcular o crédito em 1/12 (um doze avos) dos bens adquiridos a partir de maio de 2008.

4.7 - Do Direito a crédito sobre manutenção e peças de reposição de máquinas

A tomada de crédito quanto à manutenção e peças de reposição de máquinas poderá ocorrer em duas circunstâncias:

- Nos casos que em razão da realização da manutenção ocorrer um acréscimo na vida útil do bem, o citado bem incorporará o ativo imobilizado da empresa, ocasião em que a tomada de crédito se dará por meio da depreciação, independentemente do bem estar em comodato ou não;
- Nos casos em que o bem for considerado como insumo, isto é, necessário para atividade da empresa, sofrer manutenção ou reposição de peça, a tomada de crédito se dará da mesma forma dos insumos, desde que o bem não esteja em comodato.

Nesse sentido, seguem recentes soluções de consultas proferidas pela Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 225, DE 8 DE NOVEMBRO DE 2011

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei No- 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie, sendo desnecessário que haja contato físico das aludidas partes e peças com o produto em fabricação. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos,

por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsumem no conceito de insumo para os mesmos fins. Dispositivos Legais: Lei No- 10.833, de 2003, art. 3o, II e VI, e §§ 1o, 2o e 4o, e art. 13; Decreto No- 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF No- 404, de 2004, art. 8º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 238, DE 4 DE OUTUBRO DE 2011

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

A partir de 1º de dezembro de 2002, gera direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e caso as referidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado, sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

Respeitados tais requisitos, a partir daquela data também os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos a serem descontados da PIS/Pasep, desde que dos dispêndios com tais serviços não resulte aumento de vida útil superior a um ano.

A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares.

FRETE.

A partir de 1º de dezembro de 2002, o valor do serviço de transporte (frete) prestado por pessoa jurídica domiciliada no País contratado para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda podem gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

A partir de 1º de fevereiro de 2004, o valor do serviço de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País na operação de venda cujo ônus seja suportado pelo vendedor pode gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 15 e 93; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67; IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 289 e 346.

“APURAÇÃO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA Nos termos do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa nº 404/2004, o conceito de insumos para efeitos de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos abrange tão somente os casos em que ocorre processo de industrialização ou prestação de serviços, não se aplicando, portanto, quando a atividade econômica se restringe à operação de revenda de mercadorias. Ano-calendário: 01/01/2005 a 31/12/2005.” (Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal, 2ª Turma, Acórdão nº 12-32237, de 15 de julho de 2010)

4.8 - Bens recebidos em devolução

São passíveis de gerar direito a crédito os bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, e tenha sido tributada e, por óbvio, as devoluções relativas às operações isentas, sujeitas à alíquota zero, com suspensão ou não alcançadas pela incidência da contribuição não geram direito a crédito.

Cumpra mencionar que não há que se confundir o conceito de venda cancelada com o conceito de bens recebidos em devolução, porquanto no primeiro caso o negócio é desfeito antes da entrega da mercadoria ao adquirente (exclui-se os respectivos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS), já no segundo caso o desfazimento do negócio ocorre depois que a entrega da mercadoria se concretizou (os valores serão mantidos na base de cálculo do PIS e da COFINS, porém com a possibilidade de creditamento das mercadorias pelo seu valor de venda).

4.09 - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

É permitido desconto de crédito do PIS e da COFINS sobre as despesas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pela vendedora.

Em relação às despesas com armazenagem, importante mencionar que os serviços de organização e separação dos produtos, por pedido de venda e embalagem para expedição dos produtos vendidos, quando cobrados isolada e independente da armazenagem, não geram direito a créditos da contribuição.

No que tange aos créditos sobre as despesas com frete nas operações de venda, a Secretaria da Receita Federal possui entendimento no sentido de que somente é passível de aproveitamento de crédito a operação do frete que entrega a mercadoria ao seu cliente.

O frete utilizado para transferência de mercadoria para estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito, porém esse entendimento se mostra equivocada e extremamente prejudicial as empresas.

É muito comum as empresas varejistas centralizarem suas mercadorias em um armazém (centro de distribuição) para posteriormente transferi-las para suas lojas para posterior comercialização. As indústrias também precisam transportar suas mercadorias em fase de produção para conclusão do processo em outro local.

Assim, esses fretes quando foram considerados como essenciais ao desempenho da atividade de diversas empresas e não se referirem aos fretes de operação de venda, devem necessariamente gerar créditos de PIS e de COFINS como insumos.

4.10 - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento e uniforme

Pode a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção descontar créditos de PIS e de COFINS com os gastos sobre o fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme.

Essa possibilidade de crédito foi trazida pela Lei nº 11.898/2009 para mitigar as diversas discussões que estavam sendo travadas pelas empresas que exploram a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, porquanto anteriormente a vigência da citada legislação a Secretaria da Receita Federal do Brasil vedava tais créditos, pois no seu entendimento os itens ora analisados não se enquadravam como insumo e, portanto, não havia possibilidade de serem passíveis de gerarem créditos.

Vale lembrar que é vedado às demais empresas que não explorem a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção descontar créditos de PIS e de COFINS com os gastos sobre o fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme.

5 - PONTOS POLÊMICOS QUANTO ÀS RESTRIÇÕES AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO TRAZIDAS PELAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003.

Como anteriormente mencionado no presente estudo, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003 ocorreu a constitucionalização do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, de sorte que seu fundamento de validade e de interpretação foi transferida das Leis Ordinárias para a Constituição Federal.

Assim, considerando a constitucionalização da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e, considerando a não-cumulatividade como princípio constitucional que deve ser obedecido, não é possível a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional.

Isto porque, sendo a Constituição Federal uma norma de hierarquia superior as demais normas do ordenamento jurídico, estas devem buscar no texto constitucional sua eficácia, para estar em conformidade com aquela em seus aspectos formais e substanciais.

Seguindo nesse contexto, a não-cumulatividade prevista para o PIS e COFINS deve estar vinculado à receita auferida pela pessoa jurídica que é a base de cálculo das contribuições, o que possibilita uma vasta possibilidade de obtenção de créditos.

Para analisarmos com uma maior clareza a impossibilidade do legislador ordinário restringir os créditos de PIS e de COFINS é preciso interpretarmos a não-cumulatividade como foi estabelecida pelo § 12º do artigo 195 da Constituição Federal, o qual dispõe que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições para o PIS e a COFINS serão não-cumulativas.

Percebe-se diante do disposto no artigo acima mencionado que o legislador para editar uma norma válida e eficaz sofreu uma maior restrição em sua liberdade de atuação no que concerne ao princípio da não-cumulatividade, sendo que apenas pode dizer quais são os setores da economia que estarão sujeitos à não-cumulatividade.

Uma vez realizada a escolha dos setores da atividade econômica, baseando-se nos princípios da igualdade, razoabilidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, livre iniciativa e defesa da concorrência, essas estarão sujeitas à não-cumulatividade, que deve ser adotada em sua plenitude e não ao bel prazer do legislador infraconstitucional.

Sendo assim, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 devem seguir os princípios fundamentais advindos da não-cumulatividade, não podendo, inclusive, criar exceções que não existem na Constituição Federal de maneira a reduzir a eficácia da não-cumulatividade.

Portanto, incluir determinada atividade econômica no regime não-cumulativo e restringir a ela o aproveitamento de crédito de forma ampla é não obedecer aos ditames constitucionais estabelecidos para a não-cumulatividade.

E foi exatamente isso o que fizeram as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ao incluir as empresas comerciais, por exemplo, no regime não-cumulativo e vedar os créditos sobre insumos e encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, posto que expressamente determinam que esses créditos são passíveis de aproveitamento na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços.

Ora as empresas comerciais nem produzem ou fabricam bens e nem prestam serviços, portanto, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estão restringindo a aplicação da não-cumulatividade de forma totalmente inconstitucional, pois viola não só o princípio da não-cumulatividade, como também os princípios da igualdade, razoabilidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, livre iniciativa e defesa da concorrência.

Por outro lado, não bastasse a violação trazida pelas próprias leis ordinárias, a Secretaria da Receita Federal por meio de Instrução Normativa, inúmeras soluções de consultas e decisões vem restringindo diversos créditos vinculados a tais contribuições em favor dos contribuintes, dentre eles, o que mais enseja discussões diz respeito aos insumos, o que se mostra completamente inconstitucional, ilegal e irrazoável, o que não se coaduna com nosso Estado Democrático de Direito.

6 – CONCLUSÃO

De todo o exposto no presente trabalho, verificamos que o tema referente à não-cumulatividade e os créditos passíveis de aproveitamento nas contribuições ao PIS e a COFINS ainda encontra muitas discussões e divergências de entendimento.

Como vimos, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 trouxeram restrições quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito para as contribuições em comento em total desobediência ao princípio da não-cumulatividade, portanto, pelas razões aqui expostas são normas inconstitucionais e devem ser retiradas do nosso ordenamento jurídico para serem substituídas por normas válidas, eficazes e que sejam de clara aplicação ao contribuinte, impossibilitando, assim, que a Secretaria da Receita Federal faça as vezes de interpretá-las como menor lhe convir.

Isso porque, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003 ocorreu a constitucionalização do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, consoante dispôs o § 12º do artigo 195 da Constituição Federal, o qual dispõe que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições para o PIS e a COFINS serão não-cumulativas.

Portanto, o legislador infraconstitucional apenas poderia elencar quais são os setores da economia que estarão sujeitos à não-cumulatividade e não estabelecer quais são créditos passíveis de aproveitamento das Contribuições ao PIS e a COFINS.

Logo, ao fazê-lo se tornou absolutamente inconstitucional, pois violou não somente o princípio da não-cumulatividade, como também os princípios da igualdade, razoabilidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, livre iniciativa e defesa da concorrência e, portanto, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser retiradas do nosso ordenamento jurídico.

BIBLIOGRAFIA

MACHADO, Hugo de Brito Machado, artigo “A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro” em “Não-Cumulatividade Tributária”, co-edição, Editora Dialética São Paulo e ICET Fortaleza, 2009

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O princípio da não-cumulatividade”. co-edição, Editora Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2004

ROLIM, João Dácio, artigo “Não-cumulatividade (Valor Agregado?)” em “Não-Cumulatividade Tributária”, co-edição, Editora Dialética São Paulo e ICET Fortaleza, 2009

ATALIBA, Geraldo. “ISS e base imponible. Estudos e pareceres de direito tributário”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. “Dicionário Jurídico Tributário”, Editora Dialética, 5ª edição, São Paulo, 2005

CALCINI, Fábio Pallaretti. “PIS e COFINS. Algumas Ponderações acerca da não Cumulatividade”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, 2010

SILVA, Eric Castro. “Definição de insumos para fins de PIS e Cofins não cumulativos”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 170, 2009

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Aspectos relacionados à não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS”. PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas, São Paulo, Quartier Latin, 2005

BERGAMINI, Adolph e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. “PIS e COFINS na Teoria e na Prática - Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo”. MP Editora, 2ª edição, 2010

CARRAZZA, Roque Antonio. Consulta “Aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com frete e transporte de produtos acabados ou em fase de elaboração”, 2011

TEIXEIRA, André Luiz Pinheiro. Consulta intitulada “COFINS e PIS – Apropriação de créditos de imobilizado na sistemática não cumulativa de apuração”, 2011

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. “Definição de insumos para a apropriação de créditos do PIS e da COFINS”, Fiscosoft Editora, São Paulo, 2011

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de, OLIVEIRA Jonathan José e ONO, Juliana M. O. “Manual do PIS e da COFINS”. Fiscosoft Editora, São Paulo, 2011

NICOLINI, Teixeira Andrea, ARAUJO Elaine Cristina de, ALVES, José Carlos Alves e RAMOS, Rogério Bezzera. “Guia do PIS/PASEP e da COFINS”. Editora IOB, São Paulo, 2011

Dicionário Michaelis