

NESTA EDIÇÃO:

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos de PIS e COFINS não-cumulativos <i>Maurício Barros e Heitor Cesar Ribeiro</i>	2
A Evolução Jurisprudencial relativa à tomada de créditos de PIS e COFINS <i>Valter de Souza Lobato, Fernando D. de Moura Fonseca e Frederico Menezes Breyner</i>	4
O Regime Não Cumulativo do PIS e da COFINS e o Conceito de Insumo <i>Rafael Marchetti Marcondes</i>	7
Regime Não-Cumulativo das contribuições PIS/COFINS - Principais aspectos controvertidos quanto ao creditamento e o posicionamento atual do CARF <i>Fábio Capelletti</i>	10
Regime Não Cumulativo das contribuições PIS/COFINS - Principais aspectos controvertidos quanto ao creditamento e o posicionamento do CARF <i>Frederico Pereira Rodrigues da Cunha e Álvaro Rotunno</i>	13

Sacha Calmon Navarro Coelho

Diretor Presidente da ABDF

Gustavo Damazio de Noronha

José Maria Arruda de Andrade

Coordenadores da Revista Eletrônica de Direito Tributário - ABDF

A Evolução Jurisprudencial relativa à tomada de créditos de PIS e COFINS

por **Valter de Souza Lobato**

Sócio de Sacha Calmon - Misabel Derzi Consultores e Advogados
Mestre e Doutorando em Direito Tributário na UFMG
Professor Universitário

por **Fernando D. de Moura Fonseca**

Sócio de Sacha Calmon - Misabel Derzi Consultores e Advogados
Mestre em Direito Econômico e Financeiro na USP
Contador

por **Frederico Menezes Breyner**

Sócio de Sacha Calmon - Misabel Derzi Consultores e Advogados
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor Universitário

1. Introdução.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a aplicação exclusiva do princípio da não-cumulatividade aos tributos plurifásicos e referentes à circulação de bens e serviços (ICMS e IPI) foi modificada, tendo sido acrescentado o parágrafo 12 ao artigo 195 da Constituição Federal¹, o qual determinou que tributos incidentes sobre o faturamento ou totalidade das receitas poderiam adotar o regime não-cumulativo (PIS e COFINS).

É certo que a remissão que o art. 195, §12 da Constituição faz à lei restringe-se ao setor econômico que se submeterá à não-cumulatividade, o que deveria levar a conclusão de que a lei regulamentadora não poderia restringir a extensão do regime não-cumulativo e que – reforçado pela base mais alargada do PIS e da COFINS – o crédito financeiro² deveria ser a regra adotada.

Sendo assim, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 não poderiam restringir os créditos a uma listagem taxativa, posto que o direito ao crédito do PIS e COFINS deveria corresponder à integralidade das despesas necessárias à aquisição de receitas. Com a ressalva de que o art. 155, §2º, XII, c do Texto Constitucional remetia à lei complementar o regime de compensação do ICMS, procedimento não seguido pelo §12 do art. 195 para o PIS e a COFINS, importante deixar consignado que o Supremo Tribunal Federal entendeu por constitucional o regime do crédito físico para o ICMS³, restando aguardar qual será o pronunciamento para o caso das contribuições não cumulativas do art. 195, CF/88.

¹§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²Entende-se por crédito financeiro a possibilidade de tomada de créditos de todas as despesas sujeitas ao tributo e imprescindíveis à sua atividade econômica por ele onerada pelo referido tributo.

³ADI-MC nº 2.325/DF, Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 06.10.2006.

Vencida a primeira etapa e com o pressuposto de que a lei poderia determinar o alcance da não-cumulatividade, doutrina e Tribunais também enfrentam a interpretação de alguns conceitos não preenchidos pela lei, especialmente o conceito de insumos, para o qual a Receita Federal do Brasil insiste em estabelecer critérios buscando na legislação do IPI a referência⁴.

O problema em se adotar a legislação do referido imposto está na significativa diferença em relação à sua base de cálculo e as bases do PIS e da COFINS. A legislação do IPI adota o regime do crédito físico, que prevê a tomada de créditos apenas nas hipóteses de bens que integram o produto final. Por outro lado, o PIS e a COFINS gravam receitas, que podem estar ligadas, ou não, à produção de um determinado bem.

2. A evolução jurisprudencial acerca do conceito de insumo para a legislação do PIS e da COFINS.

Como mencionado acima, a RFB, com a finalidade de regulamentar as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, editou instruções normativas⁵ e respondeu a consultas⁶ formuladas por contribuintes restringindo o conceito de insumo às matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais bens consumidos no processo produtivo em decorrência do contato físico com o produto em fabricação. Enfim, buscou na legislação do IPI o parâmetro para os créditos de PIS/COFINS, numa visão absolutamente restrita e ultrapassada do princípio da não-cumulatividade.

O equívoco está na origem, seja porque a adoção de um regime não-cumulativo tendo como o parâmetro o crédito financeiro, ligado à essencialidade dos bens e serviços necessários à execução da atividade econômica é adotada pela maioria absoluta dos países, tornando-se item de redução da competitividade do Brasil frente ao comércio internacional, seja na simples desconsideração do fato de que o PIS e a COFINS gravam materialidades absolutamente distintas do IPI, não se mostrando válida a eleição do parâmetro, pelo menos não em termos tão restritos. O IPI é um imposto que busca tributar a ocorrência de uma operação específica, a de industrialização, enquanto as referidas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelo sujeito passivo, o que tende a abranger um sem número de operações.

Não seria equivocado dizer que o espectro de tributação do PIS e da COFINS é bem mais amplo até mesmo que os do IRPJ e da CSLL. Enquanto aqueles, insista-se, gravam as receitas, estes partem delas para tributar o lucro auferido. Ainda que se possa admitir a existência de lacuna quanto ao conceito de insumo na legislação do PIS/COFINS, a busca desse conceito na legislação de outros tributos deve se dirigir àquelas exações cujas estruturas mais se aproximem à do PIS e COFINS.

A não-cumulatividade no PIS e na COFINS se presta a afastar da receita tributável os gastos necessários à sua obtenção, sejam elas referentes a insumos, ativos ou materiais de uso e consumo, destinados, direta ou indiretamente, à atividade da empresa. Com efeito, se sem a aquisição de determinado bem ou serviço for impossível realizar o processo industrial, as vendas ou prestação dos serviços, não há dúvidas de que o mesmo é aplicado na atividade econômica que gera a receita tributada, motivo pelo qual a despesa incorrida, desde que esteja no âmbito de alcance de tais contribuições, junto à outra pessoa jurídica, gera direito ao crédito de PIS e COFINS.

Argumentar em sentido contrário é permitir que a despesa do contribuinte adquirente do bem ou tomador do serviço, que nada mais é do que a receita tributada na pessoa do alienante/prestador, e que carrega consigo o ônus das contribuições, seja novamente tributada na pessoa do adquirente/tomador ao ser incluída no custo que compõe a sua receita tributada.

Conclui-se, portanto, que, o único caminho para a não cumulatividade do PIS e da COFINS é a adoção do crédito financeiro, como parece ter sido a intenção do §12 do art. 195 do Texto Constitucional, buscando-se o conceito de insumo junto à identidade estrutural do próprio tributo a ela relacionado (PIS e COFINS). E essa identidade demonstra que insumo é todo bem ou serviço essencial à obtenção de receitas pela empresa, excetuadas as restrições expressamente previstas na legislação.

Esse entendimento vem sendo, de certa forma, adotado pelo CARF nos últimos dois anos. Com base no argumento da direta relação entre os gastos e a fabricação de determinados bens (indispensabilidade, essencialidade, necessidade e pertinência), decidiu a 3ª Turma da CSRF, no âmbito do acórdão nº 9303-01.740, de 09/11/2011, que poderiam ser tomados créditos relativos à indumentária imposta pelo Poder Público para uma indústria de processamento de alimentos. O acórdão, ao mesmo tempo em que afastou a utilização da legislação do IPI como referência, deixou de adotar a definição utilizada para o IRPJ. Os julgadores buscaram identificar se os gastos questionados preenchiam o pressuposto da essencialidade ao processo produtivo como um todo – o que é mais que utilidade –, ainda que não fosse diretamente a ele empregado. O mesmo raciocínio foi aplicado no acórdão nº 9303-01.741.

⁴Tal entendimento está expresso na IN/RFB nº 404/04.

⁵Vide as INs nº 247/02 e 404/04.

⁶Vide Solução de Consulta nº 96, de 2011.

É preciso ressaltar que o acórdão recorrido havia deferido o crédito relativo a gastos com aluguel de guinchos e tratamento inicial das águas usadas na lavagem e congelamento de aves, tendo negado, com base nos mesmos fundamentos, o direito ao crédito relativo a gastos com estivas e capatazias, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, locação de mão de obra e elaboração de projetos.

Em julgamento recente, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, na sessão de 15/02/2012, novamente afastou a aplicação subsidiária da legislação do IPI para a definição do insumo. Fixou-se entendimento de que o conceito de insumo se estende aos itens *"capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa."* Assim, foi permitido o crédito sobre gastos com armazenagem e fretes sobre vendas de produtos, sobre o frete relativo a transferências de mercadorias entre estabelecimentos. Por outro lado, manteve-se a linha de não adoção da legislação do IRPJ como referência.

A questão do frete foi igualmente enfrentada no acórdão nº 3401-002.075, proferido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária (sessão de 28/11/2012). Decidiu o CARF pela possibilidade do crédito relativo a fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos. Note-se que o julgado vai além do permissivo legal para a tomada de créditos relativo a operações de venda, o que decorre de uma interpretação conjunta dos incisos IX e II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

O acórdão nº 3302-01.521, proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária (sessão de 21/03/2012) enfrentou a relevante questão dos combustíveis e lubrificantes usados na produção. Analisou, ainda, a possibilidade de tomada de créditos relativos a embalagens incorporadas ao produto após o processo produtivo e aqueles relacionados a despesas com peças diversas para manutenção de máquinas, equipamentos, veículos e instalações.

No que diz respeito aos combustíveis e lubrificantes, baseou-se a decisão no fato de que as suas ausências inviabilizam o processo produtivo, de modo que o crédito deve ser autorizado. O mesmo entendimento foi aplicado em relação às embalagens, com destaque para o fato de que elas eram utilizadas após a conclusão do processo produtivo. A decisão levou em consideração o fato de que elas eram *"itens necessários ao correto acondicionamento e consequentemente preservação da qualidade e da integridade dos produtos (...)"*. É importante destacar a ressalva consignada no acórdão de que deve o contribuinte ser capaz de segregar as despesas em suas contas contábeis como forma de identificar se se tratam de despesas relacionadas à produção ou não.

No âmbito do Poder Judiciário, digno de menção é a decisão liminar concedida pela Justiça Federal em Minas Gerais, em agosto de 2012, nos autos do Processo nº 0038740-88.2012.4.01.3800, estabelecendo que *"as despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos trabalhadores da linha de produção; as despesas com serviços de análises químicas e laboratoriais dos produtos fabricados; e, finalmente, os dispêndios com serviços de limpeza e higienização da fábrica e das máquinas e tratamento de efluentes e resíduos industriais inserem-se no conceito de insumo para fins de creditamento, na medida em que constituem gastos indissociavelmente ligados à atividade-fim da impetrante e que proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. O insumo, sob essa perspectiva, pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento dos fatores de produção da empresa"*.

Note-se que a decisão segue a linha da essencialidade sem restringir aos gastos ocorridos ao longo do processo produtivo em sentido estrito.

No Superior Tribunal de Justiça vale destacar o REsp nº 1.246.317, em que se requereu o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS resultantes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização os quais aplicam-se no ambiente da empresa que tem por objeto a indústria alimentícia. Neste sentido, três dos cinco ministros que compõem a Segunda Turma, em decisão inédita, desconsideraram a interpretação da Receita, manifestadas nas Instruções Normativas, aceitando o aproveitamento destes créditos.

O interessante a ser destacado no julgado acima citado do STJ é o fato de este ainda trouxe o critério da essencialidade como elemento crítico para a tomada do crédito.

Contudo, há que se atentar para o mais recente julgado levado à jurisdição do STJ. Ao julgar o REsp nº 102.099-1/RS, a Primeira Turma entendeu que o contribuinte não fazia jus, com base no princípio da não-cumulatividade, à inclusão no conceito de insumo de todos os custos necessários à atividade da empresa em relação aos quais houve a incidência da contribuição destinada ao PIS e à COFINS.

Este novo julgado merece cautela, haja vista que restou consignado para a maioria dos ministros do colegiado que certos serviços, ainda que necessários à execução do objeto social da empresa, não são enquadrados no conceito de insumo previsto na legislação, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação. Entretanto, a decisão merece censura porque parte do pressuposto que a não cumulatividade deveria ser analisada sob as luzes do art. 111 do CTN, por se tratar de um benefício fiscal. Contudo: a) a não cumulatividade não pode ser interpretada pelo referido dispositivo constitucional, pois é princípio que direciona a forma de tributação e não incentivo fiscal; b) a não cumulatividade foi imposta ao PIS e à COFINS com aumento de alíquotas, o que demonstra a busca – em tese – pela neutralidade; c) o referido art. 111 do CTN sempre foi objeto de ressalvas pela doutrina.

De toda forma, esta decisão pode representar o início de uma divergência jurisprudencial entre as turmas do STJ, haja vista que, ao contrário da análise realizada pela Primeira Turma, a Segunda Turma não apenas indicou validar o conceito do IPI para fins do creditamento do PIS/COFINS, mas também conferiu à não-cumulatividade o tratamento de benefício fiscal.

4. Conclusões.

Do exposto, como avanço para implementação correta da não-cumulatividade, podemos apontar que a utilização da legislação do IPI para fins de conceituação de insumo nas hipóteses de crédito de PIS/COFINS vem sendo aos poucos superada pela jurisprudência administrativa e judicial.

Os julgados administrativos, em número consideravelmente maior, apontam para o afastamento da aplicação subsidiária da legislação do IPI e indicam a adoção de critérios aferíveis em cada caso concreto, quais sejam: indispensabilidade, essencialidade, necessidade e pertinência.

Perante o Poder Judiciário, em que pese alguns julgados favoráveis, o último precedente da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça aponta para um caminho perigoso, pois além de acatar a linha de interpretação similar do IPI para a não cumulatividade, restringe este importante princípio a um mero incentivo fiscal. Se o país deseja realmente competir no comércio internacional, não há outro caminho a seguir senão a interpretação ampla da não-cumulatividade, evitando a dupla tributação sobre as mesmas receitas e fazendo valer a força normativa do Texto Constitucional.