
DO DIREITO AO CRÉDITO NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

Ana Carolina Silva Barbosa

Sócia Coordenadora do Departamento Tributário do Escritório Homero Costa Advogados

As Leis nº 10.637/2002 e a nº 10.833/2003 instituíram um regime não cumulativo para cálculo do PIS e da COFINS onde cabe ao contribuinte a apuração do montante devido, seguindo as etapas: (i) apuração da base de cálculo (e exclusões previstas em lei), ou seja, de sua receita aplicando-se a respectiva alíquota (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS); (ii) apuração dos créditos (aplicação também da alíquota); e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 consagrou no texto constitucional o regime não cumulativo para as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, bem como na importação de bens ou serviços do exterior.

O regime não cumulativo e seus métodos estão ligados à noção de neutralidade tributária, a fim de que o sistema tributário “*não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial*”.¹

A legislação de PIS e COFINS nos moldes das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 estipula que tais contribuições terão como base de cálculo o faturamento (receita bruta), excluindo-se desta algumas hipóteses previstas em lei. É o chamado regime de **crédito financeiro**, onde se garante o crédito de forma genérica, quanto a:

“I- bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à substituição tributária, à incidência monofásica ou ao regime especial de tributação;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

¹ ZILVETI, Fernando. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”. Direito Tributário Atual nº 19. São Paulo: Dialética, 2005, pp-24-25.

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior,

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.”

A legislação não determinou expressamente o que poderia ser considerado insumo para fins de aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa. Mas, após 10 anos de vigência, parece que o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem chegado a uma interpretação razoável.

Num primeiro momento, a Receita Federal utilizou-se do conceito de insumo aplicado ao IPI, e foram várias Soluções de Consultas e decisões de Delegacias de Julgamento entendendo que somente aqueles bens consumidos no processo produtivo dariam direito ao crédito de PIS e COFINS.

Por outro lado, verificou-se a argumentação de contribuintes buscando o conceito de insumo próprio à teoria contábil, que admitia como crédito todos os custos, assim previstos no art. 290 do Regulamento de Imposto de Renda.

O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais parece ter encontrado uma corrente de interpretação muito mais razoável, apoiada nos Princípios da não Cumulatividade e da Neutralidade, ressaltando ainda a necessidade da teoria se aplicar ao caso concreto, ou seja, à realidade de cada contribuinte.

É o que se verifica no julgamento do Processo nº 13053.000211/2006-72², em novembro de 2011, no qual prevaleceu o entendimento de que geraria direito ao crédito todo insumo, produto ou serviço que atendesse a dois requisitos: **essencialidade e necessidade no processo produtivo**, por esta razão os créditos deveriam ser apreciados **em cada caso concreto** tendo em vista que o processo produtivo de cada empresa, sob pena de negar-se vigência à legislação.

A leitura do voto da Conselheira Susy Gomes Hoffman é esclarecedora sobre a abrangência do conceito de insumos para fins de aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS não cumulativos:

“Em linhas gerais esta terceira corrente possui duas vertentes que, mais uma vez esclareço, não são conflitantes entre si:

1. Os insumos viriam de todos os bens e serviços que a pessoa jurídica **precisa** incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada (diretos e indiretos para a produção do bem ou serviço);
2. Os insumos que geram os créditos são aqueles bens ou serviços **imprescindíveis** ao processo produtivo.

(...)

Assim, entendo que todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção dos serviços e bens por ela realizada devem servir de crédito para apuração do PIS e da COFINS.” (sem grifos no original)

² Outras decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda trazem o mesmo fundamento: Acórdãos 3301.000954, 3402.0001088, 9303.01036.

Dessa forma, o entendimento que tem se consolidado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é de que deve ser verificado o processo produtivo da empresa para se apurar os bens e serviços que dariam direito a crédito e seriam considerados como insumos para fins de PIS e COFINS.

Outro ponto não menos importante que o CARF enfrentou de forma brilhante é sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos.

Temos visto muitas decisões administrativas impedindo que os contribuintes aproveitem créditos de maneira “extemporânea”, ou seja, nos trimestres calendários diferentes que os de apuração. Entretanto, o §4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, garante que os créditos que não forem aproveitados em um mês, poderão ser aproveitados nos meses subsequentes, *verbis*:

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.” (grifos nossos)

A disposição legal é clara, e não impede que os créditos apurados sejam aproveitados pelos contribuintes nos meses subsequentes ao de apuração.

O entendimento da própria Receita Federal é o de que o aproveitamento destes créditos deve se dar no prazo de 5 anos, destaca-se:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 104 de 28 de Maio de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Os gastos referentes a partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa

jurídica objetivando a manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da precitada contribuição social, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes e as referidas importâncias não sejam contabilizadas no ativo permanente. **O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados da data em que as partes e peças de reposição são utilizadas e os serviços terceirizados são aplicados na manutenção de máquinas ou equipamentos empregados diretamente no processo produtivo.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 101 de 17 de Maio de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Não-cumulatividade. Créditos. Insumos. Peças de reposição. Serviços de manutenção. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3o, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. Também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. **O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados a partir da data de aquisição do bem aplicado ou consumido diretamente na fabricação dos produtos industrializados ou da prestação do serviço por pessoa jurídica, adquirido de pessoa jurídica domiciliada no país, e após o início da vigência de tal possibilidade, ou seja, 1º de fevereiro de 2004. O aproveitamento de créditos é cabível somente para as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de tributação não-cumulativa da Cofins.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 50 de 13 de Abril de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. Os valores referentes às aquisições de peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, adquiridas a partir de 1º de dezembro de 2002, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que essas peças não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes. Os valores referentes às aquisições de serviços para manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, prestados a partir de 1º de dezembro de 2002, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes. **O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados a partir da aquisição dos aludidos materiais ou dos serviços terceirizados.**

Recentemente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastou qualquer pretensão do Fisco em limitar este aproveitamento de crédito de maneira extemporânea, e ainda admitiu que este aproveitamento se desse de duas formas:

"PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas:

- a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização;

- a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003). Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima.

(...)”

(Processo nº 16682.720330/2012-75, FURNAS-CENTRAIS ELÉTRICAS S.A., Acórdão nº 3403-002.420)

Assim, as decisões administrativas que glosarem créditos extemporâneos devidamente apurados pelos contribuintes, simplesmente porque não estão sendo aproveitados no trimestre calendário deverão ser objeto de revisão pelo CARF, sob pena de contrariar a legislação e o Princípio da Legalidade e da não cumulatividade.