

PIS e COFINS – Receitas, Insumos e Outros Créditos

Paulo Ayres Barreto
Professor Associado – USP

TRIBUTAÇÃO SOBRE A **RECEITA**

- **Tendência preocupante**
- **Problemas decorrentes da adoção do signo receita em relação à:**
 - a) capacidade contributiva;**
 - b) identificação de critério equânime de rateio de custo da atividade estatal;**

Contribuição ao PIS e à COFINS

- **Conceito de Receita:**

Receita exige a presença dos seguintes atributos:

- (a) conteúdo material: ingressos de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;
- (b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;
- (c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;
- (d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso; e (e) mensuração instantânea e isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua apuração¹”

1 -José Antonio Minatel - *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. 2ª ed, São Paulo: MP Editora, p. 255.

Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS e à COFINS

- **Constituição Federal:**

Artigo 195, §12, da Constituição Federal:

Art. 195 (...)

(...)

§ 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.

Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS e à COFINS

- A não cumulatividade estabelecida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 não atende as exigências constitucionais, previstas no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal.
- Vinculação entre regimes de tributação do imposto sobre a renda e não cumulatividade das contribuições:
 - permite a incidência de tais tributos, de forma mais gravosa, entre aqueles que revelam menor capacidade contributiva;
 - dá ensejo a critério de rateio de custo da atividade estatal nas contribuições, de forma não equânime.

Não Cumulatividade e Neutralidade Tributária

- O princípio da não cumulatividade, dentre suas principais características, deve conferir neutralidade tributária aos tributos.
- Legislador coerente

Espécies de “Não Cumulatividades”

- **método direto subtrativo (ou método de subtração base sobre base):** o contribuinte promove a aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as entradas e saídas;
- **método direto aditivo:** aplica-se a alíquota tributária sobre o valor agregado;
- **método indireto subtrativo:** calcula-se a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e aquela correspondente às entradas;

Espécies de “Não Cumulatividades”

- **método indireto aditivo:** o tributo é calculado mediante a somatória da aplicação da alíquota para cada um dos elementos componentes do valor agregado pelo contribuinte;
- **método de subtração de imposto sobre imposto (ou tributo sobre tributo):** a apuração se dá mediante a subtração do tributo devido nas etapas anteriores.

Espécies de “Não Cumulatividades”

- Não enquadramento, de forma perfeita, da contribuição ao PIS e a COFINS em apenas um dos métodos: sistema “base sobre base”, conquanto agregue em sua sistemática de apuração algumas características do sistema imposto sobre imposto.
- Tal conceito está fundamentalmente atrelado à definição de insumo, à possibilidade da tomada de créditos e aos requisitos específicos aplicáveis à contribuição ao PIS e a COFINS.

Espécies de “Não Cumulatividades”

- Conceito de Insumo
- Aproximação com:
 - IPI?
 - IR?
 - Conceito Autônomo?

Decisões recentes dos Tribunais Administrativos e Judiciais

- **CARF**
- Decisão – Frangosul → possibilidade de créditos relativos aos uniformes utilizados em razão de exigência pela vigilância sanitária

Dedutibilidade de despesas

- **Caso AMBEV – (17ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo – Processo nº 0000049-06.2010.4.03.6100) --- grifos acrescentados:**

“(…)

A cessão dos refrigeradores é um dispêndio necessário, segundo a natureza do bem em causa. Por certo, a não cumulatividade aumentaria as alíquotas das contribuições que já são altas, onerando em muito a atividade econômica.

Conceito de Insumo Aplicável à Legislação do PIS e da COFINS

- **Tribunal Regional Federal da 4ª Região:**

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos (...)

Dessarte, devem ser considerados insumos 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”. (Apelação Cível 0029040-40-2008.404.7100, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, DE 21/07/2011).

Conceito de Insumo Aplicável à Legislação do PIS e da COFINS

- **Tribunal Regional Federal da 3ª Região – Apelação Cível nº 0005469-26.2009.403.6100 (Rel. Des. Consuelo Yoshida):**
- *13. É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS) e nº 404/2004 (COFINS), o conceito restritivo da legislação do IPI. O conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI, como tem reiteradamente decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), de que é exemplo o Processo 11065.191271/2006-47 - 3ª Turma - 23 a 25 de agosto/2010). Por outro lado, também não é o caso de se elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da COFINS usou a expressão "insumo", e não "despesa" ou "custo" dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).*

Dedutibilidade de despesas

- **Trecho do voto divergente proferido pela ilustre Desembargadora Federal Regina Helena Costa:**

“Desse modo, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade estabelecido para contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, que considera insumos apenas as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, inspirada na disciplina do IPI.

Dedutibilidade de despesas

- Trecho do voto proferido pelo ilustre Desembargador Nino Toldo
- Portanto, acompanho o voto da Relatora quanto à sua conclusão, no ponto em que não considera insumos as despesas relacionadas pela apelante, pois, por mais relevantes que sejam para o êxito da comercialização de seus produtos, não são essenciais para o desempenho de suas atividades.

Dedutibilidade de despesas

- **Julgamento – STJ (clipping.planejamento.gov.br/):**

Ao analisar o recurso da S. M. Veículos - revendedora da Fiat no Rio Grande do Sul -, o ministro Asfor Rocha considerou que o trecho entre a fábrica e o estabelecimento faz parte da operação de venda. Outros seis ministros que participaram do julgamento também interpretaram a legislação das contribuições de forma mais ampla do que pretendido pela Fazenda Nacional.

Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS e à COFINS

- Síntese conclusiva
- As sucessivas vedações ao direito de crédito desnaturam o mecanismo da não cumulatividade.
- Em observância ao princípio da não cumulatividade, todo e qualquer insumo necessário à geração de receita, de forma direta ou indireta, deve propiciar direito a crédito.

SÍNTESE CONCLUSIVA

- São três os requisitos essenciais para o enquadramento no conceito de insumo:
- a) a operação ou aquisição que dá ensejo ao direito de crédito está submetida à incidência dessas contribuições, sendo, contudo, irrelevante uma eventual compatibilidade entre valor pago na operação anterior e o direito de crédito da operação subsequente;
- b) a despesa usual e normal é necessária para a atividade da empresa, tendo em consideração os parâmetros fixados pela legislação do imposto sobre a renda para se aferir a presença de tais pressupostos;
- c) o gasto está vinculado à geração de receita da empresa, sendo possível demonstrar a relação de causalidade entre ambos (gasto e receita).