



Grandes Teses Tributárias sobre PIS e COFINS

PROFA. FABIANA DEL PADRE TOMÉ

@prof.fabianatome

Aula 5

Precedentes do CARF e créditos de PIS/COFINS para a indústria, para prestadores de serviços e para comerciantes

“É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito.” - RE 1.049.811

- “Os referidos valores tratam-se de custos operacionais, utilizados pelo contribuinte para facilitar e conceber a venda dos seus produtos e a prestação dos seus serviços, inexistindo respaldo legal que autorize a dedução destes da base de cálculo das contribuições sociais”. (Min. Alexandre de Moraes)

- “Deve-se destacar que a questão difere-se daqueloutra decidida pelo Plenário sob o tema de Repercussão Geral nº 69, materializada no RE 574.706, no qual, por maioria, a Corte excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. É que ali a discussão dizia respeito a parcela dos ingressos devida ao ente estatal por força de lei. A exigência é cogente e imperiosa.

No caso de taxas de cartões de débito e crédito ou outros valores devidos a terceiros, ontologicamente temos pagamentos suportados pelo contribuinte por força de contratos privados, firmados sob a égide da ex voluntate.

A diferença entre as situações é gritante. A prevalecer o entendimento posto no voto do ilustre Relator e argumentando ad absurdum chegaríamos ao ponto em que a base de cálculo do tributo devido pelo contribuinte seria definida por ele próprio, a partir da quantidade de repasses que ele é capaz de projetar em sua receita.” (Min. Luiz Fux)

Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 - sobre as atividade econômicas abrangidas:

Produção ou fabricação de bens:

Não se limita às hipóteses de industrialização

Abrange, por exemplo: agricultura, pecuária, piscicultura

Sobre as atividade econômica abrangidas, segundo RFB:

Nas atividades comerciais inexistiriam insumos.

Direito a créditos apenas em relação aos bens adquiridos para revenda (Art. 3º, I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03)

“(…) Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, **empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não-cumulativo sobre gastos com : i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos com amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com BNDS para a construção e edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartão de créditos.**” (CARF – CSRF, Ac. 9303-006.689. j. 12.04.2018)

Caso Ricardo Eletro

CARF concluiu que a empresa varejista poderia aproveitar os créditos de PIS e Cofins decorrentes de despesas de publicidade e propaganda.

A questão envolve a chamada verba de propaganda cooperada (VPC), na qual o varejista recebe uma verba dos fornecedores para restituir parte dos gastos que a empresa tem com publicidade dos produtos revendidos.

Para a delegacia que analisou o caso da Ricardo Eletro, como está no objeto social da empresa que ela presta serviço de publicidade para promover os produtos e essa prestação de serviço é remunerada pela verba de propaganda cooperada, isso deve ser considerado insumo, pois é essencial para a atividade da empresa.

Caso Natura – Acórdão 3401-005.291

NATURA INOVAÇÃO E TECNOLOGIA DE PRODUTOS LTDA

Tratando-

se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos: as consultorias específicas em relação a tais atividades (...); as assessorias específicas (contratos com a empresa “VAA”); e propaganda e marketing.

Caso Visa

Os conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, que julgaram o processo envolvendo a Visa, por exemplo, consideraram o caso peculiar (processo no 19515.721360/2017-23). Por se tratar de uma empresa que não tem postos de venda e não consegue dialogar com o consumidor.

Para eles, os serviços de publicidade e propaganda seriam essenciais e relevantes porque se a bandeira não for conhecida, os clientes dos bancos não vão optar pela marca e os estabelecimentos, da mesma forma, poderiam não aceitá-la como meio de pagamento.

Créditos de insumos para comerciante - STJ

Empresa, comerciante de gêneros alimentícios, teve deferido a condição de creditar-se de PIS e COFINS sobre aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos dos quais faz uso para entrega de mercadorias por ela comercializadas.

A decisão do STJ indica que quando envolver outra atividade, mesmo que esta seja acessória, é possível reconhecer os insumos. Conforme RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 – RS (2011/0023711-3).

Insumo do Insumo

STJ - permite o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela RFB.

Insumos necessários à confecção de bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

Bens e serviços utilizados por imposição legal

Somente os utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços

Ex: Equipamentos de proteção individual; testes de qualidade de produtos, exigidos pela legislação; tratamento de efluentes do processo produtivo, exigidos pela legislação; vacinas de rebanhos, no caso de produção rural.

Não estariam abrangidos: itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (“a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.”)

Gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação de serviços

Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 não admite créditos de gastos APÓS PRODUÇÃO (gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos, embalagens para transporte de mercadorias acabadas, contratação de transportadoras).

Ressalva de que pode se enquadrar no inciso IX do art. 3º, c/c inciso II do art. 15 da Lei 10.833/03.

Excetua exigências legais: como certificação IMETRO.

Insumos usados em projetos infrutíferos

Somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (**esforço bem-sucedido**).

Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

Manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados

Antes: só quanto ao ativo diretamente responsável pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços a terceiros.

Agora: quanto a bens do ativo imobilizado responsável por qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços.

Produtos e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos

“Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.”

Viabilizam o “funcionamento ordinário dos ativos produtivos”.

Mão de obra

Haverá subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos de PIS/COFINS em caso de terceirização de mão de obra, se esta atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

Veda apuração de créditos quanto aos dispêndios com vestimenta dos funcionários, independentemente da área em que atuem, exceto equipamentos de proteção individual.

Custos de qualidade

- Considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc.
- Entre os testes de qualidade que não estão associados ao processo produtivo, e, por conseguinte, não são insumos, podem ser citados os testes de qualidade do serviço de entrega de mercadorias, do serviço de atendimento ao consumidor, etc.
- Quanto aos dispêndios com auditoria (de estoques, de pagamentos a fornecedores, de folha de salários, de processos, contábil, etc.) e com certificação perante entidades especializadas, evidentemente se trata de atividades separadas do processo de produção de bens ou de prestação de serviços e que, portanto, não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos.

Custos de qualidade

- A análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.
- Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais.

Subcontratação de serviços

- Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.
- Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

Rateio em caso de utilização mista

- É possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.
- Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

IN RFB 1911/2019

Art. 172. (...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

IN RFB 1911/2019

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

IN RFB 1911/2019

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

IN RFB 1911/2019

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

IN RFB 1911/2019

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

Próxima aula

21/09 – Aula 06: PIS/COFINS sobre ICMS-ST pagas na operação anterior e hipóteses de créditos presumidos