

Curso Grandes Teses sobre PIS e COFINS

Profa. Fabiana Del Padre Tomé

Material de Apoio

(24/08/2020)

Aula 3. Não-cumulatividade do PIS/COFINS e hipóteses de creditamento

1. A origem da não-cumulatividade do PIS e da COFINS

Como visto, tanto a contribuição ao PIS como a COFINS têm por base de cálculo a receita ou faturamento, representando elevado ônus econômico às cadeias industriais, comerciais e de serviços. Daí o pleito dos contribuintes pela implantação da sistemática da não-cumulatividade a esses tributos.

Nesse sentido, adveio a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, instituindo uma série de medidas destinadas a implementar a “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS e PASEP. Logo depois, foi editada a Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, dispondo também sobre a “cobrança não-cumulativa da COFINS”.

Publicou-se, também, a Emenda Constitucional nº 42, de 10/12/2003, acrescentando o § 12 ao art. 195 da Carta Suprema, alçando ao nível hierárquico máximo a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita, ao dispor:

“§ 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”.

Com a entrada em vigor da referida Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, que havia sido instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação. A disposição constitucional autoriza que o legislador, ao instituir as contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita, escolha fazê-lo de forma cumulativa ou não. Porém, caso pretenda a implantação da não-cumulatividade àqueles tributos, cabe-lhe tão somente indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, contudo, limitar o direito ao crédito.

Eis o motivo pelo qual a interpretação das disposições das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 há de ser feita, sempre, considerando o conceito constitucional de não-cumulatividade.

2. O princípio da não-cumulatividade e as formas de sua implementação

A não-cumulatividade é princípio constitucional de aplicação obrigatória ao IPI (art. 153, II), ICMS (art. 155, II, § 2º, I), impostos residuais (art. 154, I) e contribuições residuais (art. 195, § 4º), sendo facultativa a submissão, a esse princípio, das contribuições para a seguridade social incidentes sobre o faturamento ou receita e sobre a importação. Relativamente ao IPI e ICMS, o constituinte houve por bem elucidar o conteúdo da não-cumulatividade, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. No que concerne à não-cumulatividade necessária à instituição de impostos e contribuições residuais, silenciou o legislador constitucional acerca do seu significado e abrangência. Mas, como já manifestado em outra oportunidade, concluímos que o conceito de “não-cumulatividade” utilizado pela Constituição da República é uniforme. Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

Entendemos que todas as vezes que o constituinte empregou o termo “não-cumulativo”, fê-lo para referir-se àquela sistemática em que cada etapa do ciclo de operações ou prestações sofra apenas uma incidência tributária. Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade, anota tratar-se de limite objetivo que se preordena “*à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária*”.

Para atingir tal desiderato, diversas técnicas podem ser empregadas, desde que em cada operação seja garantida uma dedução, um abatimento, a fim de que se evite superposição de cargas tributárias.

No que concerne ao IPI e ao ICMS, o método a ser adotado para evitar a cumulatividade está expresso na Constituição. O Texto Supremo impõe a técnica da compensação, determinando seja compensado o imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. Relativamente ao IPI, o constituinte não estabeleceu nenhum tipo de restrição ao aproveitamento de créditos. Quanto ao ICMS, só excepcionou as hipóteses de isenção e não-incidência, as quais, mesmo assim, não podem ser levadas ao extremo, devendo ser aplicadas apenas quando a manutenção do crédito provoque “cumulatividade às avessas”, em desfavor do Estado. São nesse sentido os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem a restrição constitucional ao crédito de ICMS deve ser tratada pelo critério de *lex specialis*, só sendo aplicável “*àquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, levando a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo*”, pois

nesses casos a manutenção do crédito criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado.

Nas demais hipóteses – impostos residuais, contribuições residuais, contribuições para a seguridade social incidentes sobre o faturamento ou receita e sobre a importação – silenciou-se o constituinte, deixando a cargo do legislador infraconstitucional eleger o modo de operacionalizar a não-cumulatividade.

Vários são os métodos de cálculo que possibilitam a exigência de tributos não-cumulativos. Vejamos os principais:

a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita etc.) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota.

b) Método direto aditivo: determina a aplicação da alíquota tributária sobre o valor efetivamente agregado. Nesse caso, o *quantum* devido é calculado mediante a incidência da alíquota sobre o somatório da mão-de-obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer despesas do contribuinte, tendo em vista ser essa soma acrescida ao preço da atividade sujeita à tributação.

c) Método indireto subtrativo: determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas. É a sistemática adotada para o IPI e ICMS.

d) Método indireto aditivo: estipula seja o tributo calculado por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte. Por exemplo: o somatório da alíquota incidente sobre os fatores mão-de-obra, matérias-primas, margem de lucro e demais despesas voltadas à consecução da atividade do contribuinte.

Alcides Jorge Costa também alude à possibilidade de serem adotadas técnicas de adição e de subtração. Ao examinar esta última, identifica duas variantes: o método de subtração “base sobre base” e o de “imposto sobre imposto”.

Pela técnica de subtração na variante “imposto sobre imposto”, o valor devido é obtido deduzindo-se do tributo a pagar o imposto que incidiu nas etapas anteriores. Poderíamos também denominá-la “tributo sobre tributos” nas hipóteses em que se estivermos diante de não-cumulatividade aplicada a espécie tributária diversa do imposto.

Já a sistemática de subtração na variante “base sobre base” corresponde àquela acima denominada “método direto subtrativo”. O sistema “base sobre base” pode ser operacionalizado, ainda, deduzindo-se da base de cálculo o valor do tributo devido a partir da base anterior.

Diversas outras técnicas podem ser formuladas, de modo que o tributo incida apenas uma vez em cada negócio realizado. Mas, qualquer que seja o método escolhido, somente se poderá falar em não-cumulatividade se ausentes limitações ou restrições ao aproveitamento do tributo relativo aos negócios jurídicos anteriores. Apenas se amplo e irrestrito o direito ao crédito, o tributo não se acumulará. Caso algum tributo devido em uma das etapas do ciclo não seja levando em conta nas subsequentes, haverá sobreposição do ônus tributário, sendo inadmissível falar-se em “não-cumulatividade”.

3. A não-cumulatividade disciplinada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03

Segundo José Eduardo Soares de Melo, a não-cumulatividade constitui-se “num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo oriundo da cumulatividade”. Fundado nesse mesmo argumento, de tornar os produtos e serviços menos onerosos, o legislador federal houve por bem editar as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, implantando nova sistemática de tributação da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, por ele denominada “não-cumulativa”.

Vimos que a não-cumulatividade é princípio jurídico que assegura uma única incidência tributária em cada etapa da cadeia econômica, obstando a superposição de tributos. Com relação ao IPI e ao ICMS, o Texto Constitucional esclarece o método a ser adotado para implementar o princípio, determinando a compensação do que for devido em cada operação, com o montante do tributo relativo às operações anteriores. Anotamos que existem outras técnicas que podem ser usadas para realizar a não-cumulatividade, susceptíveis de ser adotadas nas hipóteses em que o constituinte silenciou quanto ao método para evitar a cumulação. O ponto comum entre essas diversas modalidades de cálculo é o resultado, qual seja: *a tributação apenas do valor acrescido em cada etapa da cadeia*. Destarte, nos demais casos em que se pretenda implantar a não-cumulatividade, pode o legislador optar pela forma mediante a qual a operacionalizará, desde que, efetivamente, elimine por completo a “tributação em cascata”.

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 introduziram no ordenamento brasileiro um novo regime de apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sendo denominado, pelo legislador ordinário, como “não-cumulativo”. Esses veículos normativos autorizam que sejam descontados da base de cálculo créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, especificando, no caso da COFINS, a possibilidade de creditamento relativo a despesas com armazenagem e frete de mercadoria na operação de venda dos bens para revenda e insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Em sua atual redação, conferem direito a créditos até mesmo em decorrência de 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.

Ao disciplinar a forma pela qual o crédito será calculado, estipula técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS. Não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes. Diferentemente, determina que o contribuinte, *após apurar* o valor da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, aplicando alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, desconte, do montante obtido, crédito correspondente à aplicação das *mesmas alíquotas* sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos no mês.

Trata-se de método de apuração subtrativo, porém diverso de todos aqueles relacionados acima. A modalidade “indireta subtrativa” ou “tributo sobre tributo” é a que mais se aproxima, inexistindo, contudo, identidade entre elas. Enquanto nas técnicas especificadas o valor do tributo é obtido deduzindo-se do valor a pagar o montante que incidiu nas etapas anteriores, na sistemática de apuração das contribuições examinadas autoriza-se o desconto de valores, independentemente da correspondente exigência tributária nas fases que antecederam a operação tributada. Determinam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 que o montante do crédito será calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos bens, serviços e despesas incorridos, conforme se trate de contribuição ao PIS/PASEP ou de COFINS, respectivamente. Para tal creditamento, irrelevante o fato de as entradas terem se sujeitado a alíquotas diversas nas etapas antecedentes do ciclo.

4. Forma de cálculo dos créditos de PIS e COFINS e controvérsias

Das regras-matrizes de incidência tributária advêm os liames que têm por objeto o pagamento de contribuição ao PIS e da COFINS. Reduzindo as complexidades suscitadas pela disciplina jurídica de tais tributos, podemos construir os seguintes conteúdos prescritivos:

PIS: “Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 1,65% da receita auferida”

COFINS: “Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 7,6% da receita auferida”

Simultaneamente, prescrevem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que, apurado o tributo devido, na forma acima referida, faz jus o contribuinte ao abatimento de certos valores, por ela denominados de “créditos”. Criam, com isso, “regras-matrizes do direito ao abatimento”, as quais podem assim ser enunciadas:

PIS: “Dado o fato da aquisição de determinados bens, serviços e a realização de certas despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo devido, de 1,65% do *quantum* gasto com referidos bens, serviços e despesas.”

COFINS: “Dado o fato da aquisição de determinados bens, serviços e a realização de certas despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo devido, de 7,6% do *quantum* gasto com referidos bens, serviços e despesas.”

A relação jurídica de direito ao abatimento nasce como eficácia do fato da aquisição de bens e serviços e da sujeição a despesas relacionadas com a atividade do contribuinte, desde que não se represente uma das exceções do direito ao crédito, expressamente indicadas na legislação.

Prescreve o art. 3º, *caput*, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que tais créditos serão deduzidos “do valor apurado na forma do art. 2º” dos respectivos veículos normativos, determinando, com tal prescrição, que somente depois de apurados os valores das contribuições devidas serão descontados os créditos, correspondentes a percentuais das despesas incorridas pelo contribuinte.

Quanto à forma de cálculo do crédito, consiste na aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, caso se trate de contribuição ao PIS/PASEP ou COFINS, independentemente de tais bens, serviços e despesas terem sido onerados por equivalente alíquota. Como bem alerta Leonardo Nunes Marques, “o montante do crédito não se afere com base no tributo cobrado, mas sim a partir de uma alíquota previamente determinada, aplicada sobre a operação anteriormente definida”. Irrelevante, portanto, para fins de nascimento do crédito, a identificação da incidência tributária nas operações anteriores.

A irrelevância da tributação nas etapas precedentes é evidenciada, também, pelo fato de que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 permitem que mesmo nas hipóteses em que o fornecedor do bem ou serviço seja tributado com base no lucro presumido ou arbitrado ou optante pelo SIMPLES, por exemplo, sujeitando-se à alíquota de 0,65% a título de contribuição ao PIS/PASEP e de 3% para a COFINS, permanece o direito do adquirente creditar-se de valores correspondentes a 1,65% e 7,6%, respectivamente.

A despeito disso, após a decisão do STF nos autos do RE 574.706, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a RFB editou a Instrução Normativa nº 1.911/19, introduzindo controvérsias sobre o cálculo dos créditos nas hipóteses de aquisição de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Convém registrar que a Instrução Normativa anterior (IN 404/2004) previa que, para efeito dos créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, deveria ser observado que o IPI incidente na operação, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens (inciso I, §3º, artigo 8º) e que o ICMS integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços (inciso II, §3º, artigo 8º).

A IN 1.911/19, entretanto, no art. 167, ao dispor sobre o que integra o valor de aquisição de insumos, bens para revenda ou destinados ao ativo imobilizado, diz integrar o custo: o seguro e frete pagos pelo comprador quando por ele suportados (cláusula FOB) e o IPI pago na aquisição, quando não recuperável (incisos I e II), não incluindo como custo de aquisição o valor do ICMS:

Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):

I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e

II - o IPI incidente na aquisição, quando não recuperável.

Além disso, ao dispor sobre créditos relativos ao estoque de abertura, estipulou que os valores do ICMS e do IPI, quando recuperáveis, não integram a base de cálculo do crédito:

Art. 184. O montante do crédito relativo ao estoque de abertura de que trata o art. 183 é igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, e de 3% (três por cento) em relação à Cofins, sobre o valor do estoque (Lei nº 10.637, de 2002, art. 11, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 12, § 1º).

(...)

§ 2º Os valores do ICMS e do IPI, quando recuperáveis, não integram o valor do estoque a ser utilizado como base de cálculo do crédito a que se refere o caput (Lei nº 10.637, de 2002, art. 11, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 12, § 1º).

Partindo de tais disposições, efetuamos o comparativo quanto aos efeitos das interpretações sobre o custo de aquisição de mercadorias e direito a crédito. Confira-se:

Tabela de créditos de PIS-COFINS – AQUISIÇÃO DE MERCADORIA

		Antes da decisão do STF (ICMS na base do PIS-COFINS)		Após decisão do STF (exclusão do ICMS destacado)		Após IN RFB nº 1.911/19 (exclusão do ICMS do custo de aquisição)	
		Crédito de PIS-COFINS		Crédito de PIS-COFINS		Crédito de PIS-COFINS	
Valor da NF	R\$ 1.000,00	9,25%	R\$ 92,50				
ICMS 18%	R\$ 180,00			9,25%	R\$ 92,50		
Custo de aquisição líquido de ICMS	R\$ 820,00					9,25%	R\$ 75,90

Tabela de débitos de PIS-COFINS – REVENDA DA MERCADORIA:

		ICMS na base do PIS-COFINS		Exclusão do ICMS destacado		Exclusão do ICMS recolhido	
		Débito de PIS-COFINS		Débito de PIS-COFINS		Débito de PIS-COFINS	
Valor da NF	R\$ 1.500,00	9,25%	R\$ 138,80				
ICMS 18%	R\$ 270,00						
Valor líquido de ICMS destacado	R\$ 1.230,00			9,25%	R\$ 113,80		
ICMS a recolher	R\$ 90,00						
Valor líquido de ICMS a recolher	R\$ 1.410,00					9,25%	R\$ 130,40

Tabela do valor a ser recolhido a título de PIS-COFINS, após compensação dos créditos (Tabela 2 – Tabela 1):

Antes da decisão do STF (ICMS na base do PIS-COFINS)	Após decisão do STF (exclusão do ICMS destacado)	Após IN RFB nº 1.911/19 (exclusão do ICMS do custo de aquisição)
PIS-COFINS a recolher	PIS-COFINS a recolher	PIS-COFINS a recolher
138 – 92,50	113,80 – 92,50	130,40 – 75,90
R\$ 46,30	R\$ 21,30	R\$ 54,60

Do exposto percebe-se que, se adotada a IN RFB 1.911/19, o valor a ser recolhido a título de PIS-COFINS supera aquele devido antes do entendimento adotado a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições. Tal entendimento, porém, não pode prevalecer, pois além de não encontrar respaldo em lei, implica **dupla** oneração do contribuinte: (i) inclui o valor do ICMS creditado na base de cálculo do PIS-COFINS; e (ii) veda que o valor do ICMS seja computado para fins de creditamento dessas contribuições.

5. Amplitude da relação de despesas que geram direito aos créditos de PIS/PASEP e COFINS

Vêm, de longa data, as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do conteúdo do princípio constitucional da não-cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS. Dentre as polêmicas, indaga-se sobre a adoção, pelo Texto Constitucional, do “crédito físico” ou do “crédito financeiro”, conforme seja necessária ou não a posterior saída do bem ou serviço adquirido: (a) se adotada a sistemática do “crédito físico”, o direito ao abatimento do tributo incidente nas operações anteriores só é autorizado se o bem integrar o produto ou serviço a que o contribuinte dará saída, enquanto (b) no sistema do “crédito financeiro” todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade comercial do contribuinte geram créditos, independentemente da sua destinação física.

A disciplina jurídica da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, conquanto denominada pelo legislador de “não-cumulativa”, nada tem que ver com a “não-cumulatividade” do IPI e ICMS. Incabível, por isso, a simples aplicação, às citadas contribuições, de construções doutrinárias e jurisprudenciais relativas àqueles impostos.

É imprescindível examinar a legislação específica das contribuições examinadas para concluirmos acerca da necessidade ou não de específico destino das mercadorias ou prestações de serviços, como condição para o nascimento do crédito. E, em caso afirmativo, identificarmos qual o tipo de destinação é exigida: (i) que as mercadorias e serviços recebidos saiam do estabelecimento, quer pela revenda, quer pela

integração física à mercadoria ou serviço; ou (ii) que referidos bens, serviços e demais despesas viabilizem a atividade do contribuinte, pouco importando se integrarão fisicamente o produto ou serviço objeto do negócio jurídico por ele praticado.

Da análise das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, nota-se que seus preceitos normativos não vinculam a entrada da mercadoria ou serviço à sua posterior saída. Exigem, apenas, que os bens e serviços sejam utilizados na atividade da empresa. Adotam, portanto, o sistema do chamado “crédito financeiro”, autorizando o abatimento de valores relativos não apenas aos bens e serviços que se integram ao produto da atividade do contribuinte ou são consumidos no exercício desta, mas também todos os gastos incorridos pelo sujeito passivo para tornar possível a realização da atividade empresarial.

A adoção da sistemática de “crédito financeiro” é evidenciada, outrossim, pela expressa autorização para que se descontem, dos valores de contribuições devidas, créditos relativos a:

- (i) bens adquiridos para revenda;
- (ii) bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- (iii) energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não fazendo o legislador distinção entre a energia elétrica consumida no processo de industrialização e aquela utilizada para funcionamento do estabelecimento;
- (iv) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- (v) valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto optantes 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, destinados a locação a terceiros ou utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;
- (vii) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
- (viii) bens recebidos em devolução, cuja receita da venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e sido tributada pela contribuição ao PIS/PASEP e COFINS;
- (ix) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (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;
- (xi) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(xii) relativamente à COFINS, autoriza-se também o crédito nas hipóteses de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de bens, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

As relações dos bens, serviços e despesas que geram créditos para o contribuinte, expressos no art. 3º, I a IX da Lei nº 10.637/02 e art. 3º, I a IX, da Lei nº 10.833/03, não trazem apenas elementos que efetivamente se incorporam ao produto da atividade do contribuinte, mas também gastos incorridos para tornar possível o desempenho de tais atividades.

É interessante consignar, neste momento, que a análise dos itens acima confirmam a interpretação segundo a qual o legislador teria adotado a sistemática do “crédito financeiro”. Nas hipóteses citadas, há situações em que inexistente integração física do bem, serviço ou despesa gerador de crédito ao produto da atividade do contribuinte. O fato de tais elementos serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento de créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS.

Considerando que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 implantaram a sistemática do “crédito financeiro” às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita.

Isso supera, também, a questão acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da lista de hipóteses que fazem surgir direito ao crédito. Mencionada lista seria taxativa se apenas os bens, serviços e despesas por ela arrolados gerassem crédito, ao passo que a teríamos por exemplificativa se o direito ao crédito pudesse decorrer de fatos diversos, além daqueles especificados. Entendemos que tal distinção não encontra aplicabilidade no caso da regra de direito ao crédito da contribuição ao PIS e COFINS, pois a legislação autoriza, expressamente, a dedução de créditos calculados em relação a *“bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”*, o que abrange todas as despesas essenciais ou relevantes para o desenvolvimento de sua atividade negocial.

Próxima aula:

A aula de 31/08 será dedicada ao tema: Conceito de insumos segundo o STJ e créditos de PIS/COFINS