

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RAFAEL PLATINI NEVES DE FARIAS

**ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS NA
SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA: PERSPECTIVA
JURÍDICA E ECONÔMICA**

Salvador
2013

RAFAEL PLATINI NEVES DE FARIAS

**ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS NA
SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA: PERSPECTIVA
JURÍDICA E ECONÔMICA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Salvador
2013

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL PLATINI NEVES DE FARIAS

**ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS NA
SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA: PERSPECTIVA
JURÍDICA E ECONÔMICA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Aprovado em: ____ de _____ de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Nome: _____

Titulação: _____

Nome: _____

Titulação: _____

Nome: _____

Titulação: _____

RESUMO

O presente trabalho tem o propósito de discorrer sobre a acumulação de crédito de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo a que estão sujeitas empresas que comercializam sua produção, destinando parte para o mercado interno e parte ao exterior. Ao discorrer sobre o tema, buscou-se pontuar os fundamentos da sistemática não-cumulativa das contribuições para a Seguridade Social, a regra matriz de direito ao crédito, sua natureza jurídica e os efeitos jurídicos e econômicos que acarretam a sua acumulação. Foram pontuadas situações negativas na perspectiva da empresa que acumula crédito e do mercado interno, ao tempo que se evidenciou a distorção na sistemática da não-cumulatividade, sob a perspectiva da transferência do ônus financeiro e da neutralidade da tributação. Foram abordadas possíveis saídas para extinguir ou minorar os efeitos negativos da acumulação de crédito, baseadas em experiências já existentes na legislação brasileira.

Palavras-chave: Contribuições; Seguridade Social; PIS COFINS; crédito acumulado; não-cumulatividade; compensação.

ABSTRACT

This paper deals with the accumulation of credit PIS and COFINS in non-cumulative companies which sell their production to the domestic market and abroad. To discuss the issue, we sought to punctuate the foundations of systematic non-cumulative of the contributions to Social Security, the rule of law to credit, your legal status and the legal and economic effects that cause their accumulation. We scored negative situations from the perspective of the company and demonstrated the systematic distortion in the non-cumulative system, from the perspective of the financial burden transfer and tax neutrality. We discussed possible solutions to terminate or mitigate the negative effects of the accumulation of credit, based on existing experiences in Brazilian legislation.

Keywords: Contributions; Social Security; PIS COFINS; accumulated credit, non-cumulative; compensation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
RFB	Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	08
2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PIS E DA COFINS	10
3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS	13
4. ASPECTOS RELEVANTES DO CRÉDITO DE PIS E DE COFINS	15
4.1 REGRA MATRIZ DE DIREITO AO CRÉDITO	15
4.2 ASPECTOS CORRELATOS E NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO DE PIS E DE COFINS	17
5. A ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DO PIS E DA COFINS E SEUS EFEITOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS	20
5.1 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO CRÉDITO VINCULADO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO	24
5.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO CRÉDITO VINCULADO ÀS RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS NO MERCADO INTERNO	26
5.2.1 Vendas com desoneração ou não incidência do PIS e da COFINS	26
5.2.2 Vendas com incidência normal de PIS e de COFINS	27
6. EFEITOS DA ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS	28
7. CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS	36

1. INTRODUÇÃO

Atualmente o Brasil é, dentre os Países emergentes, um dos que detém maior potencial de crescimento do mundo. Fatores geográficos e grande oferta de matéria-prima e insumos, somados à crescente qualificação da mão-de-obra, possibilitam um investimento maior do setor produtivo de bens e serviços, base para o superávit do PIB brasileiro.

No entanto, o festejado potencial de crescimento dos setores produtivos esbarra no intrincado Sistema Tributário do País, sempre criticado com propriedade por tributaristas, economistas e investidores.

Neste cenário, o PIS e a COFINS são espécies tributárias cuja atual sistemática de tributação contribui, conjuntamente com a legislação imbricada, para tornar o Brasil pouco atrativo como polo de investimento por empresas estrangeiras, ao tempo em que influem diretamente e de forma negativa no crescimento da indústria nacional.

A despeito de já existirem inúmeros trabalhos acadêmicos de propriedade sobre o PIS e a COFINS, propõem-se a trazer à tona no presente estudo alguns problemas que assolam parte considerável das empresas que estão inseridas na sistemática não-cumulativa destas contribuições.

Realizou-se um apanhado histórico da legislação dos PIS e da COFINS até os dias atuais, para traçar as bases do regime não-cumulativo e seus principais aspectos e chegar ao ponto nodal, que é a acumulação de crédito fiscal das contribuições a que estão submetidas empresas que destinam parte de sua produção ao mercado interno e outra parte, em menor volume, ao exterior.

Neste ensejo, foram exploradas as características do crédito escritural, sua regra matriz e natureza jurídica, bem como a impossibilidade de correção monetária e o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre incidência da prescrição sobre o montante do crédito acumulado.

Tratou-se também das hipóteses elencadas pela legislação para possibilitar que as empresas que detém crédito acumulado possam se ressarcir do custo financeiro de sua manutenção, evitando o seu repasse no preço final dos produtos que comercializam.

A despeito de ser uma discussão ainda tímida no meio acadêmico, busca o presente estudo, sem esgotar as perspectivas de abordagem do tema, possíveis soluções a serem adotadas pelo

legislador para reduzir os efeitos negativos do acúmulo de crédito do PIS e da COFINS, que certamente contribuem para que a perspectiva de crescimento do setor produtivo do Brasil fique apenas nas estimativas, não se refletindo diretamente no seu PIB.

2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PIS E DA COFINS

Dentre as contribuições destinadas à seguridade social, o PIS e a COFINS são as figuras tributárias cuja legislação é a mais extensa e confusa do Sistema Tributário brasileiro, estando seu regramento jurídico infraconstitucional espalhado por diversos diplomas legislativos, ao tempo em que o enleio instaurado desde a sua criação até os dias atuais é objeto de aprofundados estudos e de diversas manifestações por parte da Doutrina, Jurisprudência e da própria Administração Tributária.

Foi com a instituição do Programa de Integração Social – PIS, através da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, no âmbito de vigência da Constituição Federal de 1967 (art. 21, I, §2º), que as contribuições começaram a fazer parte da legislação brasileira. Esta Lei teve como objetivo primordial promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, através da criação de um fundo de participação, cuja origem das receitas adviria da dedução de porcentagem do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas e de recursos próprios da empresa, que seriam recolhidos com base no seu faturamento.

Com promulgação da Carta de 1988, a Lei Complementar nº 7/70 foi recepcionada de forma expressa pelo art. 239 da CF, ao tempo em que foi traçada nova matriz para a instituição de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, que veio substituir o FINSOCIAL (DL nº 1.940/82)¹. Com isso o legislador criou a COFINS, cujo veículo introdutor no Ordenamento Jurídico foi a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Posteriormente, houve sensível mudança nas bases de cálculo do PIS e da COFINS com a edição da Medida Provisória nº 1.724/98, que foi convertida na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. A norma estabeleceu que a base impositiva das exações era o faturamento das pessoas jurídicas, ao tempo em que o seu art. 3º igualou o conceito do vocábulo “*faturamento*” àquele correspondente ao conceito de “*receita bruta*”, o qual, por sua vez, deveria ser entendido como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela empresa e a classificação contábil de suas receitas.

¹ O FINSOCIAL lançou as bases para instituição da COFINS. Era contribuição social com receita vinculada, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor.

Diante da modificação da base de cálculo tanto do PIS como da COFINS pela Lei nº 9.718/98, ocorreram várias discussões judiciais acerca da validade da norma diante do texto constitucional então vigente, culminando com a declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 346.084-6.

O Pretório Excelso, por maioria, entendeu que o legislador ordinário acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no art. 195 da CF, com redação vigente à época, que trazia como base de incidência apenas o faturamento.²

Quando começaram a emanar decisões do STF sobre a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, já havia sido alterado o art. 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, dando a feição atual do dispositivo constitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Apesar da modificação empreendida no texto constitucional, o STF continuou a aplicar o entendimento de que o §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 seria inconstitucional e não poderia ser convalidado pela edição da Emenda Constitucional nº 20/98.

O fato é que, com a alteração da Constituição Federal, não apenas a receita proveniente de venda de mercadorias e serviços (faturamento) seria base para o financiamento da seguridade social, sendo destinados para tanto todos os ingressos definitivamente incorporados ao patrimônio das pessoas jurídicas, em virtude de operações de venda de mercadorias, de prestação de serviço, de remuneração de investimentos e de cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros.

² Confira-se a íntegra do voto do Ministro Marco Aurélio de Mello no RE nº 346.084-6.

Destarte, com o alargamento da base impositiva dessas contribuições, as empresas tiveram incremento relevante na sua carga tributária, que somada à intrincada legislação contribuiu para tornar o cenário favorável a uma mudança substancial na forma de sua apuração, o que ocorreu com a introdução do PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

O primeiro veículo introdutor dessa forma de apuração das exações foi a Medida Provisória nº 66/2002, de 28 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que introduziu as bases para a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS.

A não-cumulatividade da COFINS foi introduzida no Ordenamento Jurídico pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 bem mostra o espírito do legislador no sentido de desonerar incidência do tributo com a aplicação da sistemática não-cumulativa, que posteriormente se mostrou mais onerosa que o regime anterior.³

No ano de 2005, foram introduzidas no Sistema Jurídico o PIS e a COFINS-importação, cuja feição não-cumulativa veio estampada no art. 15 da Lei nº 10.685 de 30 de abril de 2005.⁴

Outrossim, a fim de evitar questionamentos acerca da possibilidade de aplicação da não-cumulatividade às contribuições para o PIS e a COFINS, já que a Constituição Federal era silente neste ponto, dispondo apenas sobre aplicação da sistemática para o IPI e para o ICMS, foi editada a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, quando ainda vigoravam as Medidas Provisórias nº 66/2002 e 135/2003, que acrescentou o §12 ao art. 195, cuja redação determinou que a lei definisse os setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não-cumulativas.

Dessa forma, quando da conversão das Medidas Provisórias nºs. 66/2002 e 135/2003 nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, a Constituição Federal já previa a aplicação da sistemática não-cumulativa para estas exações.

³ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003_mf.htm, acesso em 10/01/2013.

⁴ Resultado da conversão em Lei da Medida Provisória nº 164 de 2004.

3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS

Seguindo a sorte das demais espécies tributárias, a contribuição para o PIS e para a COFINS tem sua matriz delineada na Constituição Federal de 1988, com especial destaque para o art. 195 que, com o advento da Emenda Constitucional nº. 42/2003, passou a permitir que o legislador ordinário implantasse a sistemática não-cumulativa para as contribuições⁵, a exemplo do que já ocorria com o IPI e com o ICMS.

No âmbito infraconstitucional, a Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS está destacada nos arts. 1º e 2º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, cujo conteúdo é semelhante:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Da leitura dos dispositivos acima citados, constata-se que a materialidade do PIS e da COFINS é auferir receita, podendo esta ser entendida como *“disponibilidade de ingresso financeiro proveniente de operações praticadas no exercício da atividade empresarial, seja pela venda de mercadorias ou de serviços, ou pela cessão onerosa e temporária de direitos”*.⁶

⁵ § 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.

⁶ MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. 1. Ed. São Paulo: MP, 2005, p.252-253.

Para Edimar Oliveira Andrade Filho⁷, o conceito normativo de receita tem haver com os:

“Elementos positivos que ingressam no patrimônio da pessoa jurídica e têm diversas origens e variado regime jurídico. Para haver receita, é necessário que haja um ingresso aumentativo no valor dos bens patrimoniais: esse ingresso, no entanto, pode ser real ou presumido, por equiparação. Há elementos positivos que ingressam no patrimônio sob a forma de bens com o sacrifício de ativos e há elementos positivos que, propriamente, não ingressam, mas permanecem no patrimônio social em razão do desaparecimento de obrigação anteriormente contraída”.

Indubitável, portanto, que as contribuições para o PIS e a COFINS têm como base impositiva a receita total auferida pela pessoa jurídica, englobando tanto a receita bruta, que advém das vendas de mercadorias e prestação de serviços, leia-se faturamento; como qualquer receita resultante de diversas outras operações e negócios realizados pela pessoa jurídica.

Do exposto, já é possível traçar a Regra Matriz de Incidência Tributária destas contribuições sob a roupagem da não-cumulatividade:

Hipótese

Aspecto Material: Auferimento de receita pela pessoa jurídica;

Aspecto temporal: momento do auferimento da receita;

Aspecto espacial: território nacional;

Consequente

Aspecto pessoal: União Federal – sujeito ativo; pessoa jurídica que auferir receita – sujeito passivo;

Base de Cálculo: total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil;

Alíquota: 1,65% - PIS; 7,6% - COFINS

Fixadas as premissas básicas acerca da contribuição para o PIS e para a COFINS, passa-se a tratar do crédito das contribuições, consequência imediata da sua inclusão na sistemática da Não-Cumulatividade.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita*. São Paulo: MP Ed., 2008, p 40-41.

4. ASPECTOS RELEVANTES DO CRÉDITO DE PIS E COFINS

4.1 REGRA MATRIZ DE DIREITO AO CRÉDITO

A linguagem é o sistema comunicacional por excelência, que se propõe a influenciar atos, condutas e pensamentos das pessoas. Vista sob esse prisma, a linguagem expelida pelo emissor vai influenciar de “n” formas diferentes o seu receptor.

Tomando-se por base a norma, veículo pelo qual o legislador alcança o receptor, é possível resumir sua influência às três funções primárias que a caracterizam, quais sejam: a função descritiva, a função expressiva e a prescritiva de condutas.

Ocupemo-nos desta última função, que tem na norma jurídica autêntica expressão.

Para Paulo de Barros Carvalho, se a norma de Direito é a proposição deontica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto; invariavelmente toda consequência normativa é a instalação de uma relação jurídica, o que equivale a dizer que o Direito enlaça à ocorrência do fato hipoteticamente descrito, o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas.⁸

A teoria da norma proposta pelo citado professor tem como consequência direta a constatação de que a incidência do tributo na sistemática da não-cumulatividade e o corolário direito ao crédito, apesar de estarem diretamente relacionados, têm seus substratos em normas diversas, o que equivale a dizer que a norma que estabelece o direito ao crédito tem sua base jurídica, que é diversa da norma de tributação do PIS e da COFINS.

Torna-se possível, portanto, traçar uma regra matriz de direito ao crédito, cujo princípio imediato e finalístico é justamente concretizar o primado da não-cumulatividade.

Para Sacha Calmon, a sistemática da não-cumulatividade integra o consequente da norma de tributação, uma vez que as deduções são inerentes aos tributos não-cumulativos, concluindo o Autor que a não-cumulatividade faz parte da regra-matriz de incidência do tributo.⁹

A corrente defendida por Paulo de Barros apresenta maior rigor científico, justamente por entender que a norma jurídica que determina que sejam descontados créditos calculados em relação às parcelas que discrimina, conforme dispõe o art. 3º das Leis nº.s 10.637/02 e 10.833/03, cria uma relação jurídica distinta, decorrente da aquisição de bens e serviços pelo

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5º ed. São Paulo : Quartier Latin, 2009, p. 58-59.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 249.

contribuinte que são passíveis de utilização para conformação do aspecto quantitativo do PIS e da COFINS, mas que tem origem e natureza jurídica distinta da regra de tributação.

O festejado Autor explica com propriedade que:

“O montante do crédito não se afere com base no tributo incidente na etapa anterior do ciclo econômico, mas sim a partir de alíquota previamente determinada, aplicada sobre o valor da operação. Como decorrência disso, sendo o adquirente sujeito ao regime não-cumulativo da contribuição ao Pis e da Cofins, está autorizado a descontar créditos calculados a 1,65% e 7,6% em relação aos seus dispêndios, ainda que o fornecedor do bem ou serviço seja onerado com alíquota diversa, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou dos optantes pelo SIMPLES, além das demais entidades relacionadas ao art. 8º da Lei nº 10.637/02 e art. 10 da Lei nº 10.833/03. Isso evidencia a independência entre a regra-matriz tributária e a regra matriz do direito ao crédito.”¹⁰

De fato, entendendo-se que a não-cumulatividade compõe o consequente da Regra Matriz das contribuições para o PIS e para COFINS, não se pode aceitar que, uma empresa que adquira determinado produto de contribuinte que está inserto na sistemática cumulativa, possa tomar o crédito à ordem de 9,25%, já que o consequente desta RMIT foi quantificado aplicando-se uma alíquota de 3,65%.

Ocorre que há o direito do comprador se creditar com alíquota correspondente ao regime não-cumulativo ou outra que a lei estabelecer, o que denota a interdependência da regra de exação com a regra de direito ao crédito, consoante defende Paulo de Barros Carvalho e se depreende, por exemplo, do §15, da Lei nº 10.637/02.

Fixadas as premissas, é possível traçar a regra matriz de direito ao crédito de PIS e de COFINS na sistemática não-cumulativa, nos seguintes moldes:

Hipótese

Aspecto Material: Aquisição de bens, serviços e a realização de despesas relacionadas com o auferimento de receita pela pessoa jurídica;

Aspecto temporal: mensal, posteriormente à apuração da receita auferida pela pessoa jurídica;

Aspecto especial: território nacional;

Consequente

Aspecto pessoal: pessoa jurídica que adquire bens, serviços e a realiza despesas relacionadas com auferir de receita – sujeito ativo; União Federal – sujeito passivo;

Base de Cálculo: bens, serviços e despesas descritos no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

Alíquota: 1,65% - PIS; 7,6% - COFINS

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 823-824.

4.2 ASPECTOS CORRELATOS E NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO DE PIS E COFINS

Ao instituir a sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, o legislador ordinário traçou a norma que determina as situações em que o contribuinte terá direito a se creditar em relação a bens, serviços e despesas incorridos para a conformação da receita bruta a tributada por estas exações.

Apesar de não ser um consenso entre a Doutrina, entende-se que o método de implementação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS adotado pelo legislador foi o de imposto-contrainposto, pelo qual os débitos são calculados pela aplicação da alíquota sobre as receitas auferidas, na forma do art. 2º caput das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10388/03.

Já os créditos são obtidos mediante a aplicação da mesma alíquota sobre as despesas incorridas pela pessoa jurídica, seja com insumos ou alguns bens de capital, obtendo-se o crédito.

Uma vez mensurados o débito e o crédito das exações, faz-se a subtração em conta gráfica para se apurar: o valor a ser recolhido ao Fisco, se a operação for devedora; caso contrário, o montante do crédito a ser transferido para o período seguinte, em sendo a operação credora, e assim sucessivamente até que a operação volte a ser devedora.

Dispõem de forma semelhante os dispositivos legais de ambas as exações, pelo que a base para apuração do crédito será os:

I - bens adquiridos para revenda, salvo exceções;

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, salvo exceções;

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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.

Os créditos apurados na forma acima tratada têm natureza jurídica de créditos escriturais, estes entendidos como créditos que se escrituram dentro de cada período de apuração.¹¹

A principal característica do crédito escritural decorre do seu registro pelo valor nominal, de forma que deve haver expressa determinação legal para a sua correção monetária.¹²

Tratando-se de crédito de PIS e de COFINS, existe expressa vedação legal à sua correção e a incidência de juros, conforme se depreende do art. 13 da Lei nº 10.833/03.¹³

Hipótese há em que o crédito poderá ser objeto de correção monetária, devido ao fato de que, em determinadas situações, o contribuinte poderá requerer o ressarcimento do crédito de PIS e de COFINS em dinheiro.

Sobre o tema, o STJ pacificou sua jurisprudência no sentido de que não há incidência de correção monetária no aproveitamento de crédito escritural de PIS e COFINS, salvo se tal creditamento for injustamente obstado pela Fazenda, considerando-se a mora na apreciação do requerimento administrativo de ressarcimento feito pelo contribuinte como um óbice injustificado.

O entendimento foi esboçado, dentre outras oportunidades, no julgamento do AgRg no REsp. nº 1.232.257/SC, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicado no DJe em 21/03/2013, que seguiu o entendimento defendido pelo então Ministro Luiz Fux, quando do julgamento do REsp. 1.035.847/RS, sob o rito do art. 545-C do CPC (sistemática dos recursos repetitivos), que discutia a possibilidade de correção monetária incidir sobre crédito de IPI objeto de pedido de ressarcimento.

Por uma razão simples e que não foi discutida no julgamento do REsp. 1.035.847/RS, apesar de ter sido suscitada e debatida no acórdão recorrido do TRF da 4ª Região, defende-se que a correção monetária deve sim ser aplicada aos créditos de PIS e COFINS objeto de pedido de

¹¹ Assim mostra-se equivocada a expressão “créditos meramente escriturais”, uma vez que o crédito advém de norma que estabelece o seu surgimento (fato gerador do crédito) e sua forma de apuração, não nascendo este em razão de sua escrituração fiscal.

¹² REsp. 1.203.802/RS, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, DJe 03/11/2011.

¹³ Art. 13 . O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

ressarcimento pelo contribuinte, nas hipóteses em que cabíveis. É que, nestes casos, os créditos transmudam sua natureza jurídica; se antes eram meros créditos escriturais utilizados para compensação com débitos das exações, com o pedido do seu ressarcimento passam a ser créditos oponíveis ao Fisco para recebimento em moeda.

Ora, é sabido que a correção monetária visa justamente manter/recompor o poder aquisitivo da moeda, sem a qual há uma diminuição real do crédito e do montante a ser ressarcido em dinheiro, mesmo que se mantenha o mesmo valor nominal.

Se há alteração na natureza do crédito, será consequência da relação jurídica entre Fisco e Contribuinte a necessidade de correção monetária do valor a ser ressarcido em dinheiro, a partir da data em que o contribuinte protocola o seu pedido de ressarcimento, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco em detrimento do contribuinte, que detém seu direito previsto em lei e decorrente do primado da não-cumulatividade.

Caso ultrapassado o prazo previsto na lei para apreciação do pedido de ressarcimento, é insofismável que deve incidir sobre esses valores correção monetária e juros, pois o crédito objeto do pedido de ressarcimento é agora débito do Fisco, que está em mora com contribuinte. Qualquer posicionamento contrário viola o Princípio da Isonomia.

Infelizmente o STJ não aprofundou as discussões a esse nível quando do julgamento da questão sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Ainda neste sub-tópico, o qual se propôs tratar de aspectos relevantes relacionados aos créditos de PIS e de COFINS, impende tecer alguns comentários sobre a Solução de Divergência nº 21 de 22 de agosto de 2011.¹⁴ *In verbis*:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 21 de 29 de Julho de 2011

EMENTA: EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

¹⁴ Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=21&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=21&s4=&s5=&s8=&s7=).

Como se vê, a referida solução de divergência da Receita Federal do Brasil externa o posicionamento do órgão de que o direito do uso de créditos acumulados de PIS e COFINS apurados sob o regime não-cumulativo está sujeito ao prazo prescricional de 5 (**cinco**) anos.

Conquanto produza efeitos vinculativos apenas para o contribuinte que formalizou a consulta, há uma sinalização do entendimento do Órgão sobre a matéria.

Ao que parece, os fundamentos da solução de divergência seguem na mesma linha de casos já decididos pelo STJ em relação aos créditos escriturais de ICMS, conforme se depreende do acórdão proferido no REsp. nº 1.178.930/PR, de Relatoria da Ministra da Segunda Turma Eliana Calmon.

Apesar de não ser objeto do presente trabalho, a aplicação do entendimento da Receita Federal de que o prazo prescricional para a utilização do crédito fiscal acumulado de PIS e de COFINS é de cinco anos, tem efeitos importantes e se somam aos demais danos causados aos contribuintes, aos adquirentes e ao desenvolvimento da própria economia nacional, nos casos de acumulação de crédito de PIS e de COFINS.

Isso porque, conforme será visto adiante, a acumulação de crédito é uma distorção à sistemática da não-cumulatividade, que esbarra na inexistência de saldo devedor suficiente para fazer frente ao crédito decorrente da aquisição de bens e insumos tributados pelo PIS e pela COFINS.

A prescrição, por sua vez, é instituto jurídico cujo objetivo principal é punir o detentor do direito pela sua inércia em exercê-lo. Ora, como compatibilizar o acúmulo de crédito de PIS e COFINS com a aplicação de prazo para o exercício desse direito, já que o “acúmulo” pressupõe justamente a impossibilidade de compensação de crédito e débito?

A questão deve ser vista com bastante parcimônia e coerência pelos Tribunais Superiores, sob pena de se distorcer as premissas do próprio instituto da prescrição, aumentando-se ainda mais os efeitos negativos da acumulação de crédito para os contribuintes do PIS e da COFINS inseridos na sistemática não-cumulativa.

5. A ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DO PIS E DA COFINS E SEUS EFEITOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS

Conforme visto, a Regra Matriz do direito ao crédito tributário pode ser extraída da leitura do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (COFINS) e do art. 3º da Lei nº 10.637/02 (PIS), donde se observa os principais contornos que devem guiar contribuintes e Fisco no tratamento do crédito de PIS e COFINS.

O §10 do citado artigo 3º da Lei nº 10.833/03 traz uma limitação assaz relevante para o estudo proposto, cumpre transcrevê-lo novamente:

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Diferentemente dos créditos apurados em favor da pessoa jurídica e administrados pela Receita Federal do Brasil, o crédito de PIS e de COFINS apurado mensalmente, em regra, apenas pode ser compensado com débito da mesma natureza.

Tomando-se por base empresas com perfil exportador, mas que destinem a maior parte de sua produção para o mercado interno, não é difícil perceber o inexorável acúmulo de crédito que sofrerão estas empresas e os efeitos danosos da limitação empreendida pelo citado § 10, do art. 3º.

Para um melhor entendimento da problemática que irá se discutir no presente trabalho, lança-se mão de números hipotéticos para demonstrar de forma sucinta a apuração de uma empresa sujeita à sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, sem o rigor com os detalhes e as peculiaridades que sabe-se existir nesse mister.

Supondo que uma empresa com tributação pelo lucro real tenha um custo de R\$ 100.000,00 para produção de determinado bem. Dentro deste custo total, estão inseridos os insumos (bens, serviços, combustíveis, energia elétrica, etc.), custo com aluguéis e arrendamentos mercantis, máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, nas respectivas proporções, dentre outros custos próprios de uma empresa de médio à grande porte, envolvida em atividades fabris.

Conforme visto quando do estudo da materialidade do PIS e da COFINS, a quase totalidade dos custos com a produção suportados pela empresa são objeto de incidência destas exações, daí decorrendo a autorização legal (incisos do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03) para que a pessoa jurídica possa contabilizar os encargos como crédito de PIS e de COFINS, calculados pela aplicação da alíquota das contribuições sobre o valor dos itens listados de acordo com a sua natureza.

Decerto, como a atividade empresarial pressupõe a circulação de riquezas, a pessoa jurídica irá comercializar o produto que surgiu com a utilização dos bens e insumos adquiridos com esta finalidade.

Duas são as possibilidades de comercialização que exurgem para a empresa produtora: mercado interno e mercado externo.

É bastante relevante o número de empresas brasileiras que direcionam parte da produção para o mercado interno e destinam outra parte para o mercado externo.

Em pesquisa constante no artigo “*Perfil das Exportações, produtividade e Tamanho das firmas no Brasil*”, dos autores Victor Gomes e Roberto Ellery Jr., publicado na Revista Brasileira de Economia em março de 2007¹⁵, constatou-se que a maioria das empresas brasileiras oscila seu volume de exportação entre 15 a 20% da produção, conforme pode ser observado na tabela a seguir:

Tabela 1 – Firms e Exportações no Brasil, França e Estados Unidos

CNAE	SIC	Indústria	Número de Produtores			Porcentagem que Exporta			Porcentagem Exportada		
			Brasil	França	EUA	Brasil	França	EUA	Brasil	França	EUA
15,16	20,21	Alimentação e produtos do fumo	4071	59637	11887	14.7	5.5	13.1	17.2	11.9	5.8
17, 18	22,23	Têxteis, vestuário e acessórios	4653	24952	17456	12.3	24.1	6.2	7.9	22.0	4.6
20, 361	24,25	Produtos de madeira e mobiliário	3137	29196	22518	25.1	12.1	6.7	24.5	9.9	8.8
21	26	Celulose, papel e produtos do papel	866	1757	4512	19.1	45.3	18	22.4	18.4	8.7
22	27	Edição, impressão e reprodução	1328	18879	27842	7.0	15.1	2.9	0.7	4.3	3.2
24	28	Produtos químicos	1898	3901	7312	32.6	55.4	30.3	8.1	27.4	12.0
25	30	Artigos de borracha e material plástico	1856	4722	8758	25.2	44.3	22.2	9.3	24.3	6.5
19	31	Couro, artefatos de couro e calçados	1555	4491	1052	30.9	26.3	17.0	32.9	19.3	11.6
26	32	Minerais não-metálicos	2431	9952	10292	11.6	16.3	9.0	6.8	16.7	7.0
27	33	Metalurgia básica	989	1425	4626	24.3	52.8	22.1	31.9	27.7	4.0
28	34	Produtos de metal - exclusive maq. e equip.	2469	25923	21940	17.8	16.8	15.2	7.8	13.1	7.5
29, 30	35	Máquinas e equipamentos	2270	17164	27003	37.1	26.8	19.6	17.0	27.7	13.9
31, 32	36	Elétrica e eletrônica	1346	9382	9525	29.2	30.2	34.6	10.1	21.6	11.5
34, 35	37	Veículos automotores e equip. de transp.	1416	3786	5439	26.6	32.9	23.5	26.7	28.7	12.9
33	38	Instrumentos	501	7567	4232	30.7	13.3	43.1	12.3	32.7	15.5
369	39	Produtos diversos	610	11566	7254	31.1	21.0	13.0	10.2	22.4	7.3
Manufatura (*)			31398	234300	191648	21.3	17.4	14.6	16.2	21.6	10.3

Voltando ao exemplo proposto, supondo que dos R\$ 100.000,00 de custo dispendidos pela empresa para fabricação do seu produto, tenha sido gerado R\$ 120.000,00 em bens prontos para comercialização.

Tomando-se por base os percentuais de exportação de empresas brasileiras com características mistas de comercialização, convém-se que R\$ 25.000,00 é receita decorrente da venda dos produtos no exterior, correspondente ao percentual de 20,83% de sua produção, dentro das características da indústria brasileira; e o restante é receita decorrente da percentagem do produto que é destinada ao mercado interno.

Conforme determina o art. 3º, do total de insumos e bens utilizados na fabricação do produto comercializado, que ocorre com a multiplicação da base de cálculo pela alíquota de 9,25% (1,65 + 7,6), a empresa irá apurar R\$ 9.250,00 em crédito de PIS e de COFINS.

¹⁵ Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402007000100003#tab01, acesso em 26.02.2013.

Numa operação com tributação normal, a empresa realizaria a apuração dos tributos de que ora trata-se aplicando o método de imposto-contra-imposto, pelo que multiplicaria as alíquotas de PIS e de COFINS pelo total de receitas auferidas com a venda do produto fabricado. No caso descrito, como a empresa obteve R\$ 120.000,00 de receita, apuraria R\$ 11.100,00 em débito de PIS e de COFINS.

Pela não-cumulatividade, abate-se o valor de crédito e débito, restando R\$ 1.850,00 a ser recolhido pela pessoa jurídica em favor da União Federal.

Como a empresa produtora destinou 20,83% da sua produção às exportações, e por razões extrafiscais essas operações foram expressamente desoneradas pela Constituição Federal no art. 149, §2º, cujo comando foi reproduzido no art. 6º da Lei nº 10.833/03 e no art. 5º da Lei nº 10.637/02, sendo, pois, alcançadas pela imunidade tributária.

O tratamento especial dado às receitas de exportação tem como efeito direto a redução do débito de PIS e de COFINS que seria apurado em uma operação normalmente tributada.

No exemplo proposto, a empresa não teria que recolher R\$ 1.850,00 de PIS e COFINS, pois a receita de R\$ 25.000,00, decorrente da venda externa, não é tributada, não gerando débito das contribuições de que ora se trata.

Com efeito, excluindo-se os valores decorrentes da receita de exportação, tem-se que o débito de PIS e COFINS apurado pela empresa seria agora de R\$ 8.787,00.

Percebe-se, então, que não foi apurado débito do tributo a ser recolhido, revelando-se uma operação credora, uma vez que a empresa apurou R\$ 9.250,00 de crédito, gerando um saldo credor de R\$ 462,50 (R\$ 8.787,00 - R\$ 9.250,00), a ser transportado para o período posterior, conforme se depreende do §4º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

Dúvida não há que a empresa configurada nos moldes do exemplo proposto irá sempre apresentar saldo credor de PIS e de COFINS, tendo em vista que sua base de cálculo para apuração do débito será sempre menor do que a base de cálculo tomada para apuração do crédito.

Como será visto adiante, o fato da empresa que opera vendendo parte de sua produção no mercado interno e outra parte no mercado externo apurar menos débito de PIS e COFINS não configura a situação vantajosa que o estudioso desavisado possa perceber de início.

Isso porque a acumulação de crédito para empresas de médio e grande porte que atuam no setor fabril tem importantes consequências econômicas, que refletem de forma negativa na

sua atividade, contribuindo para um aumento artificial do preço do produto praticado nas vendas internas.

5.1 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO CRÉDITO VINCULADO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

Prevendo os efeitos danosos decorrentes da acumulação de crédito pelas empresas com perfil preponderantemente de exportação, o Governo Federal, já na proposição das Medidas Provisórias nº 135/2003 e nº 66/2002, estabeleceu a possibilidade de utilização dos créditos relacionados às receitas decorrentes de exportação para compensação com débito de PIS e COFINS decorrentes de operações internas ou mesmo a compensação com outros débitos da pessoa jurídica administrados pela Receita Federal.

Não obstante, empresas que destinavam grande parte de sua produção para o mercado externo não conseguiam apurar débitos nas operações internas para compensação com o tributo da mesma natureza, ou mesmo apurar débito de outros tributos em montante suficiente para dar vazão ao crédito acumulado na exportação, o que acabava onerando sua atividade, já que os insumos e bens adquiridos para produção carregavam no seu preço a tributação das contribuições, diminuindo sua competitividade no cenário internacional.

Para minimizar os efeitos da acumulação de crédito e possibilitar que o contribuinte se ressarcisse dos custos repassados nos insumos e bens utilizados na formação do produto, o §2º introduziu norma de caráter subsidiário, possibilitando que a pessoa jurídica que não conseguisse utilizar o crédito por qualquer das formas previstas, poderia solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, procedimento atualmente regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.¹⁶

Indubitavelmente o dispositivo citado estabeleceu importante forma posta à disposição da pessoa jurídica para dar vazão ao seu crédito acumulado. Entretanto, a possibilidade de compensação ou ressarcimento foi adstritamente relacionada aos créditos vinculados à receita de exportação. Senão veja-se:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o, para fins de:

¹⁶ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in13002012.htm>, acesso em 06/03/2013.

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Neste ensejo, duas são as possibilidades legais para segregação dos custos e insumos estritamente vinculados à receita de exportação, já que somente o crédito oriundo destes insumos poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Os métodos são o da apropriação direta e o do rateio proporcional.

O primeiro método é pouco usual e impraticável para pessoas jurídicas que tenham operações de vendas mistas, que dividem sua comercialização entre mercado interno e externo.

Esse método foi criado para alguns setores específicos da economia que, em função da sua sazonalidade, têm uma apropriação diferenciada das receitas. Neste modelo o crédito só ocorre quando da realização da Receita (efetivo faturamento do produto final), e não na data de aquisição do insumo.¹⁷

O segundo método, a despeito de parecer a melhor forma de mensuração do crédito vinculado à receita de exportação, não chega a essa conta, pois determina seja o cálculo realizado através de aplicação aos custos, despesas e encargos comuns, isto é, aos vinculados à receita submetida à incidência cumulativa e não cumulativa daquelas contribuições sociais, para se chegar a relação percentual existente entre a receita bruta, sujeita à incidência não-cumulativa, e a receita bruta total.

Com efeito, considerando-se que a receita bruta total da pessoa jurídica corresponde ao somatório das receitas sujeitas àqueles dois regimes, se se dividir a receita submetida à incidência não cumulativa pela receita bruta total, apurar-se-á a participação desta naquela. E, aplicando-se a relação percentual obtida aos custos, despesas e encargos comuns, obter-se-á o valor presumido desses dispêndios relacionado à receita não-cumulativa e que, portanto, deve

¹⁷ <http://www.contabeis.com.br/noticias/4121/conceito-dos-regimes-de-apropriacao-direta-e-rateio-proporcional-efd-piscofins/>.

ser considerado na determinação dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Assim, a relação percentual, existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, presta-se apenas para determinar a parcela dos custos, despesas e encargos comuns, que pode ser creditada pelas pessoas jurídicas, não sendo útil para outras finalidades, como, por exemplo, aferir corretamente os dispêndios vinculados à receita de exportação, especialmente, nos casos em que a pessoa jurídica se dedica a mais de uma atividade.

Desta forma, mesmo havendo a possibilidade de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, o contribuinte deverá observar que apenas os créditos estritamente vinculados à receita de exportação podem ter esse tratamento privilegiado, e que, como se viu, tem métodos de apuração falhos, que não contemplam todo o crédito dos bens e insumos utilizados na sua produção e que, na prática, acabam por restringir o valor total do crédito passível de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

Voltando ao exemplo proposto, relativamente às receitas de exportação tem-se a seguinte situação:

A empresa que acumulou o crédito de R\$ 462,50, tomando-se por base o método de rateio proporcional, e consubstanciada nos arts. 3º da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, poderá utilizar 20,83% deste crédito para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal.

Subsidiariamente, caso a empresa continue a acumular crédito de PIS e de COFINS ao final de cada trimestre, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, mas somente do crédito vinculado às receitas de exportação, conforme denota o permissivo legal.

Mesmo com a possibilidade de compensação ou de ressarcimento do crédito total acumulado pela empresa, percebemos que o crédito relativo à aquisição dos insumos para produção da totalidade dos bens comercializados pela pessoa jurídica não foi efetivamente zerado ($R\$ 462,50 - 20,83\% = R\$ 366,16c$).

5.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO CRÉDITO VINCULADO AS RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS NO MERCADO INTERNO

5.2.1 Vendas com desoneração ou não-incidência de PIS e de COFINS

É importante consignar que operações internas com determinados produtos podem ter sua receita desonerada, através de suspensão da incidência, isenção, redução de alíquota à zero, ou mesmo não ser objeto de incidência de PIS e COFINS.¹⁸

No ICMS, por exemplo, as operações de venda de mercadoria com isenção ou não incidência acarretam na anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, §2º, II, b, da CF).

Já no PIS e na COFINS, há expressa determinação legal que autoriza o vendedor a manter o crédito vinculado à essas operações. É o que dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004.¹⁹

Essas operações acarretaram também acúmulo de crédito pelas empresas que comercializavam produtos desonerados das contribuições ou não sujeitos à sua incidência, pelos mesmos motivos tratados no tópico 5.1, tendo inclusive as mesmas consequências negativas.

Sensível a esta problemática, o legislador introduziu na Lei nº 11.116 de 2005, especificamente no art. 16, a possibilidade de utilização desses créditos para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal ou pedido de ressarcimento em dinheiro.

A introdução desta norma veio a calhar, evitando o aumento no tributário e de produção de bens cuja saída foi desonerada ou retirada do âmbito de incidência das contribuições pelo legislador, justamente pela natureza de produto essencial à economia do País, possibilitando a prática de preços reduzidos e o incremento da indústria nacional.

5.2.2. Vendas com incidência normal de PIS e de COFINS

Já se viu que a base de cálculo da regra matriz do direito ao crédito é o total dos bens, serviços e despesas descritos no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. A base de cálculo dos tributos é a receita decorrente da comercialização dos bens produzidos pela empresa a partir da sua utilização.

No exemplo proposto acima, a empresa adquiriu R\$ 100.000,00 de bens e insumos e produziu R\$ 120.000,00 de bens para comercialização, sendo que R\$ 25.000,00 decorre de venda de

¹⁸ Recentemente foi editada a Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, reduzindo às alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS de produtos da cesta básica, tais como açúcar, café, óleo de soja, entre outros.

¹⁹ Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

produtos para o mercado externo, enquanto R\$ 95.000,00 é decorrente de vendas realizadas internamente.

Apurou-se R\$ 9.250,00 de crédito e R\$ 8.787,00 de débito, acumulando saldo credor de R\$ 462,50, montante do qual pôde ser utilizado para compensação com outros tributos ou ser objeto de ressarcimento a percentagem de 20,83%, referente à parte do crédito que é vinculada às receitas de exportação. Tem-se então que permanece na sua escrita fiscal um crédito de R\$ 366,16 (R\$ 462,50 – 20,83%).

Esse crédito acumulado, como já adiantado, vai ser escriturado pela empresa e transportado para o período subsequente²⁰ até que sobrevenha débito suficiente para sua compensação.

Isso porque, diferentemente do que ocorre com o crédito acumulado de PIS e de COFINS vinculados à receita de exportação ou mesmo aquele remanescente de operações cuja incidência destas contribuições foi afastada ou reduzida, o crédito acumulado sob esta sistemática não goza do privilégio dos seus conseqüentários.

É que as Leis 10.833/03 e 10.637/02 dispõem expressamente que o valor do crédito apurado pela pessoa jurídica somente pode ser deduzido do valor devido das respectivas contribuições.

Deveras, no caso proposto utilizado para ilustrar a problemática suscitada neste trabalho, considerando que a empresa não altere substancialmente a forma de comercialização de sua produção, resta claro que passará a acumular mês a mês crédito de PIS e de COFINS, uma vez que a sua compensação somente poderá ser realizada com o débito destes tributos, que nunca vai existir, já que sua operação permanece credora.

Essa acumulação de crédito têm importantes implicações jurídicas e de ordem econômica, conforme passa-se a demonstrar no tópico seguinte.

6. EFEITOS DA ACUMULAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

A Doutrina e Jurisprudência pátria debruçaram-se por diversas oportunidades no estudo da classificação dos tributos em diretos e indiretos, não havendo até hoje um consenso sobre quais características devem ser levadas em conta para encartar um tributo em uma dessas categorias.

Como bem salienta Luciano Amaro²¹, essa classificação que divide os tributos em diretos e indiretos tem nitidamente um fundo econômico, mas com importantes reflexos jurídicos.

²⁰ Art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/03.

Explica o Autor que:

“Os primeiros são devidos, “de direito”, pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, “de direito”, por uma pessoa (“dita contribuinte de direito”), mas suportados por outra (“contribuinte de fato”): o “contribuinte de direito” recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o “contribuinte de fato”; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam ali incluídos.”

Sem a necessidade de maiores digressões, pode ser percebido que nos tributos indiretos há tributação e exação a ser recolhida pelo contribuinte em cada operação ou obtenção de receita desta decorrente, mas a razão de ser dessa classificação está justamente no repasse do ônus para outro sujeito participante da cadeia produtiva/consumidora.

Pelo que foi visto até agora, se pode afirmar com propriedade que o PIS e a COFINS não-cumulativos podem ser classificados como contribuições da Seguridade Social que oneram a produção e a circulação, mas que sua sistemática de arrecadação e cálculo foi pensada para possibilitar o repasse do ônus para o “contribuinte de fato”, no preço final do bem comercializado.

O fenômeno que explica essa assertiva é o da translação econômica, que é a transferência do custo financeiro destas contribuições. José Souto Maior Borges explica de forma precisa:

“A incidência econômica traduzida em termos jurídicos equivale ao fenômeno da percussão, isto é, ao impacto, à queda, ao peso, ao ônus da carga tributária sobre determinada pessoa. Diz-se, então, que essa pessoa é o contribuinte percutido. Para não suportar economicamente esse impacto da carga tributária, o contribuinte percutido pode transferi-la a terceiros. A esse fenômeno se denomina repercussão econômica do tributo [...] processa-se geralmente através de mecanismos de formação dos preços, aos quais se incorpora a parcela correspondente ao valor do tributo nas etapas dos ciclos de produção, industrialização e comercialização de bens. A repercussão ou translação (shifting, dos ingleses, Ueberwälzung, dos alemães), é assim, a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito (de jure) para o contribuinte de fato (de facto).”²²

A não-cumulatividade é o instrumento que, por natureza, possibilita a repercussão jurídica do custo financeiro do IPI, do ICMS e também do PIS e da COFINS. O nome sugestivo revela sua natureza: é mecanismo para evitar a cumulatividade dos tributos.

Assim como nos impostos sobre o consumo, o objetivo da não-cumulatividade também é a neutralidade fiscal, que visa manter o mesmo ônus tributário independentemente da

²¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

²² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P 186-189.

quantidade de etapas sofridas na circulação do bem produzido e destinado a comercialização, seja para consumo direto ou para agregação em outro produto.

No exemplo proposto, quando o contribuinte não consegue dar vazão aos créditos de PIS e de COFINS acumulados mensalmente, por conta da natureza mista de sua comercialização, os institutos ora tratados são totalmente distorcidos.

É que, ao adquirir os insumos tributados à alíquota de 9,25% de PIS e COFINS, pressupõe-se que haverá o abatimento integral quando da tributação da receita decorrente da saída dos bens que produziu, prestigiando-se a neutralidade tributária, justamente porque o vendedor dos bens e insumos é contribuinte do PIS e da COFINS, repassando no preço os valores recolhidos ao Fisco.

Quando não é possível neutralizar totalmente o impacto da exação ocorrida na etapa anterior à produção do bem, evidentemente que ocorrerá uma distorção da não-cumulatividade, pois o fim colimando por esta técnica é justamente evitar que a empresa internalize o ônus da tributação, situação na qual terá que incluir no preço do seu produto o valor econômico agregado e não o custo tributário do crédito não compensado.

Os efeitos nefastos são perceptíveis tanto para a empresa, quanto para o consumidor final do produto, o que caba refletindo na economia interna do País.

Na perspectiva da empresa, a antes vantajosa não-cumulatividade, longe de constitui-se em sistema operacional destinado a diminuir o impacto do tributo sobre o preço dos bens, terá o efeito reverso de aumentar o seu custo tributário que, por conseguinte, aumentará o custo de produção dos bens, alterando artificialmente seu preço final.

Ora, o argumento principal do legislador ao instituir o regime não-cumulativo das contribuições para o PIS e para COFINS, com o aumento das alíquotas 0,65% e 3,00%, respectivamente, para 1,65% e 7,6%, foi justamente a possibilidade de neutralidade fiscal da não-cumulatividade, “gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira”, conforme se depreende da exposição de motivos da MPV nº 135/2003, que precedeu a Lei nº 10.833/03:

“1.1 O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.”

Com efeito, quando a empresa produtora adquire bens de produção e insumos para formação do seu produto com uma tributação de PIS e COFINS à alíquota de 9,65%, pressupõe-se que poderá abater integralmente esse ônus no seu débito, sob pena da exação incidir na forma cumulativa, cujo efeito negativo é potencializado pela aplicação de alíquota prevista para a sistemática não-cumulativa.

Há, portanto, uma inversão da própria lógica da não-cumulatividade.

O efeito direto e insofismável é o repasse desse ônus no preço do produto, gerando o seu aumento artificial e totalmente desvinculado da sua realidade mercadológica, de produção e de comercialização.

Em segundo plano, tem-se que o processo produtivo e comercial da empresa é encarecido, já que a possibilidade de utilização de créditos oriundos da aquisição de bens de capital destinados ao seu ativo imobilizado é obstada pela ausência de débito, reduzindo-se os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por essa distorção na não-cumulatividade.

Toma-se como exemplo a possibilidade do contribuinte utilizar os créditos decorrentes de depreciação do ativo imobilizado, inserida no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/02, visando estimular o incremento dos bens de produção. Esse favor legal, decerto, não tem o efeito esperado para empresa que acumula crédito, pelo simples fato de que esses valores vêm apenas a compor e contribuir para o aumento do estoque acumulado, neutralizando o benefício que adviria da sua concessão.

Evidentemente, economicamente esta problemática tem efeitos bem visíveis quando se trata de vendas internas. O aumento do custo da produção gerado com a acumulação do crédito é repassado no preço da venda, distorção que como se viu não ocorre na parte exportada, pela possibilidade legal de ressarcimento. Dessa forma, não raras às vezes em que bens produzidos no Brasil serão vendidos a um preço inferior em mercados externos e, ao revés; terão seu preço elevado nas vendas internas, com consequências diretas no mercado consumidor e na economia brasileira.

Isto porque, sendo a natureza do PIS e da COFINS não-cumulativos de tributos indiretos, há o fenômeno jurídico a translação econômica, que já destacamos anteriormente.

O exemplo trazido por Patrícia Madeira em sua dissertação de Mestrado²³ ilustra de forma clara o aumento do preço de forma proporcional ao custo de produção:

“Considere-se a premissa econômica de que o comportamento de compradores e vendedores no mercado conduz ao ponto de equilíbrio, assim entendido como aquele ponto no qual, praticando-se determinado preço (preço de equilíbrio inicial), tudo que for ofertado será consumido.”

“Se for instituído um tributo a ser pago pelos vendedores, o custo de produção/venda aumentará. A continuar praticando o mesmo preço (o preço do equilíbrio inicial), o vendedor terá que diminuir a quantidade de bens e serviços ofertados. Em consequência, a curva de oferta, que demonstra graficamente a quantidade de bens e serviços oferecidos àquele preço de equilíbrio inicial, vai se alterar”.

Indiscutível os efeitos nefastos para economia doméstica e o custo exacerbado e artificial que passará a ser suportado tanto pelo empresário, que tem aumento substancial no seu custo de produção e não pode concorrer em igualdade com os produtos importados de países como a China, por exemplo; quanto pelo consumidor, que adquirirá o bem com preço final elevado e destoante da realidade.

Ressalte-se, ainda, não fosse suficiente a distorção do primado da não-cumulatividade e a configuração de um cenário de grande desvantagem para empresas que acumulam créditos e para própria economia do País, viu-se que a Receita Federal do Brasil já sinalizou que os créditos acumulados de PIS e de COFINS estão sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos para sua utilização.

7. CONCLUSÃO

Do que foi exposto, é de se notar que a acumulação de crédito do PIS e da COFINS é um problema grave e que afeta a quase totalidade das empresas que atuam destinando parte de sua produção ao mercado interno e outra parte ao mercado externo.

Como visto, os efeitos negativos da acumulação do crédito no setor produtivo gera dano à economia nacional, na medida em que trava o crescimento industrial, impossibilita o aporte de novos investimentos, e acaba por gerar um custo bastante oneroso e artificial para as empresas, já que se trata de crédito escritural, não sujeito à atualização monetária e passível de prescrição em 5 (cinco) anos, sem que se vislumbre qualquer possibilidade de sua compensação.

²³ MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. *Não Cumulatividade do Pis e da COFINS*. Dissertação apresentada para colucusão de Curso de Mestrado na USP: São Paulo, 2009.

No decorrer do tempo foram criadas soluções para o acúmulo de crédito das empresas, que se não resolvem o problema em definitivo, contribuem para a diminuição dos impactos negativos desta problemática.

Isso ocorreu com os créditos acumulados relacionados às receitas de exportação, quando o legislador possibilitou fossem compensados com outros tributos administrados pela Receita Federal ou fossem objeto de pedido de ressarcimento.

Sobreveio então o problema da acumulação de crédito decorrente de vendas desoneradas ou sem incidência do PIS e da COFINS, cuja solução trilhada pelo legislador foi no mesmo caminho.

Merece agora especial atenção as empresas que destinam a grande parte de sua produção ao mercado interno, mas que destinam também parte significativa ao exterior, a fim de que se crie uma solução para dar vazão ao estoque de crédito que se acumula mês-a-mês.

A dificuldade, no entanto, passa pelo número considerável de empresas que apresentam estoque de crédito de PIS e de COFINS e a perda de receita que sofrerá a União, caso uma solução semelhante ao que foi dada para as exportações ou para as vendas internas desoneradas seja adotada.

Isto porque grande parte do crédito acumulado poderia ser baixado do ativo das empresas, por exemplo, com uma simples alteração do §10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que veda o aproveitamento do crédito para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Possibilitar que o contribuinte se ressarcisse em dinheiro perante a Receita Federal do Brasil também é uma solução viável e deve ser considerada. No primeiro momento pode ser relevante a perda de receita da União Federal, que teria que suportar milhões de pedidos de ressarcimento. Mas deve ser considerado que apenas parte do crédito se acumula, sendo que esta percentagem de acúmulo e passível de ressarcimento é mínima, dentro do valor que foi recolhido a título de PIS e COFINS na etapa anterior.

As vantagens decorrem do aumento dos investimentos e da produção pela indústria, que poderá competir no cenário interno com preços acessíveis, gerando emprego e renda.

Outra viável solução é a criação de um regime especial para as empresas que acumulam crédito na forma exposto acima, para que possam adquirir bens de capital e insumos com a suspensão da incidência do PIS e da COFINS.

Poderia se cogitar de transferência do problema de acumulação do crédito para o vendedor dos insumos ou bens de capital, mas há regramento legal que possibilita a compensação do crédito de PIS e COFINS, quando vinculados às receitas decorrentes de venda com suspensão de incidência, com outros tributos administrados pela Receita Federal ou a realização de pedido de ressarcimento, conforme dispõe o art. 16, da Lei nº 11.116/2005, ficando o vendedor resguardado.

Essa solução, inclusive, já foi devidamente implementada para empresas com perfil preponderantemente exportador, entendidas como aquelas cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior tenha sido igual ou superior a 50% de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período. (art. 40 da Lei nº. 10.865/2004)²⁴

Nestes casos, a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem podem ser adquiridos por estas pessoas com a suspensão da incidência do PIS e da COFINS, podendo o vendedor manter o crédito vinculado às receitas e compensá-los ou pedir o seu ressarcimento em dinheiro.

Quanto ao crédito acumulado referente à aquisição e depreciação dos bens de capital, foi instituído pela Lei nº 11.196, art. 13, o RECAP²⁵, programa que suspende a exigência de PIS e de COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de bens para incorporação ao ativo imobilizado.

Essas soluções criadas pela legislação esparsa do PIS e da COFINS foram concebidas justamente para equilibrar as distorções ocorridas com a instituição da sistemática da não-cumulatividade para as contribuições.

Não obstante as dificuldades que encontram os contribuintes para dar vazão aos seus estoques cada vez maiores de crédito de PIS e de COFINS acumulados, sobretudo pela morosidade da máquina pública, essas saídas, se não eliminam, servem ao propósito de diminuir sensivelmente a problemática que tratamos no presente trabalho.

Destarte, é preciso que sejam criadas alternativas e adotada uma saída viável e a curto prazo para as empresas que enfrentam o acúmulo de crédito e que não podem usufruir de nenhum

²⁴ Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

²⁵ Art. 13. É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário.

dos benefícios legais citados, pelo que passam a acumular crédito de PIS e de COFINS em cifras astronômicas, onerando sobremaneira sua produção, diminuindo investimentos e crescimento da matriz industrial e comercial, além das já demonstradas alterações artificiais no preço do produto vendido internamente.

Não se pretende esgotar no presente trabalho a discussão acerca da problemática do acúmulo do crédito e nem propor uma solução estanque, mas esclarecer as premissas em que se assenta e o que o atual panorama legislativo do PIS e da COFINS contribui para a problemática do acúmulo de crédito de considerável número de empresas com operação mista.

Por fim, apenas pontuaram-se os efeitos negativos da acumulação do crédito de PIS e de COFINS e foram propostos exemplos já consolidados de possíveis saídas, somando os argumentos traçados ao debate acerca da matéria, que certamente ainda poderá ser desdobrada para embasar calorosas discussões no âmbito acadêmico, legislativo e judicial.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008, p 40-41.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P 186-189.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 823-824.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5º ed. São Paulo : Quartier Latin, 2009, p. 58-59.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 249

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS**. Dissertação apresentada para conclusão de Curso de Mestrado na USP: São Paulo, 2009.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. 1. Ed. São Paulo: MP, 2005, p.252-253.