

PIS e COFINS

Apuração, créditos, riscos e benefícios

Fabio Rodrigues



**Fabio
Rodrigues**

Advogado

Mestre em Ciências Contábeis

Doutorando em Ciências da Informação

Coordenador, autor e coautor de diversos livros em matéria contábil e tributária, tais como "PIS e COFINS na Prática", "Manual do PIS e da COFINS" e "Definição de Insumos"

Palestrante e professor em cursos de pós-graduação

Pesquisador e avaliador de artigos para Revistas e Congressos Científicos, com trabalhos apresentados no Brasil e no exterior

Sócio nas empresas Systax Sistemas Fiscais (www.systax.com.br), Busca Legal Tecnologia (www.busca.legal) e BSSP Centro Educacional (www.bsspce.com.br)

fabioroliv@icloud.com

fabiorodrigues.com.br

facebook.com/fabioroliveira

br.linkedin.com/pub/fabio-rodrigues-de-oliveira/24/386/97b

BSSP
BSSP CENTRO EDUCACIONAL

Objetivo

Apresentar os riscos e benefícios na apuração do PIS e da COFINS, com destaque para obtenção de economia tributária através da revisão e recuperação de créditos. Além dos aspectos polêmicos em relação à base de cálculo das contribuições, também serão apresentados os créditos possíveis e a posição do fisco e da jurisprudência em relação a cada item. Também serão apresentados os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte para recuperar créditos extemporâneos, bem como cases e experiências na identificação de oportunidades tributárias.

Conteúdo Programático

1. Formas de apuração das contribuições

- a. Regime cumulativo x regime não cumulativo – Vantagens e desvantagens

2. Receitas tributáveis – Definição fiscal e aspectos polêmicos (subvenção pública, créditos presumido, perdão de dívida, etc.)

3. Impactos da decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo

4. Benefícios fiscais (alíquota zero, isenção, suspensão e não incidência)

5. Alcance da não cumulatividade – Visão constitucionalista e legalista

6. Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- a. Bens para revenda

b. Insumos

c. Energia Elétrica

d. Aluguel

e. Arrendamento Mercantil (leasing)

f. Depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (Máquinas, edificações, intangíveis e outros)

g. Frete (compra, venda e transferência)

7. Créditos na atividade industrial, comercial e na prestação de serviços

8. Estratégias para aproveitamento de créditos

9. Incidência monofásica – Créditos possíveis e economia através de centro de distribuição

10. Impactos da Unificação do PIS e da COFINS

Contextualização

- ✓ Estão entre os tributos mais onerosos para as empresas
- ✓ Mais de 30% da arrecadação da Receita Federal
- ✓ Legislação complexa, esparsa e instável
 - ❖ A RFB disponibiliza uma coletânea da legislação que possui 1.826 páginas!
- ✓ Não cumulatividade totalmente diferente do ICMS e do IPI

Formas de apuração das contribuições

- **Regime cumulativo e não cumulativo**
- A principal característica da não cumulatividade é que, em cada operação, o contribuinte deve arcar somente com o valor que foi acrescido.
- A sistemática não cumulativa se contrapõe ao regime cumulativo. Neste, o tributo (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 170):
 - *é cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores, ou seja, a cobrança de tais tributos, quando não é acompanhada de mecanismos de compensação dos montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção, produz um quadro de incidência em cascata.*

Formas de apuração das contribuições

- Constituição Federal

Art. 195. [...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.

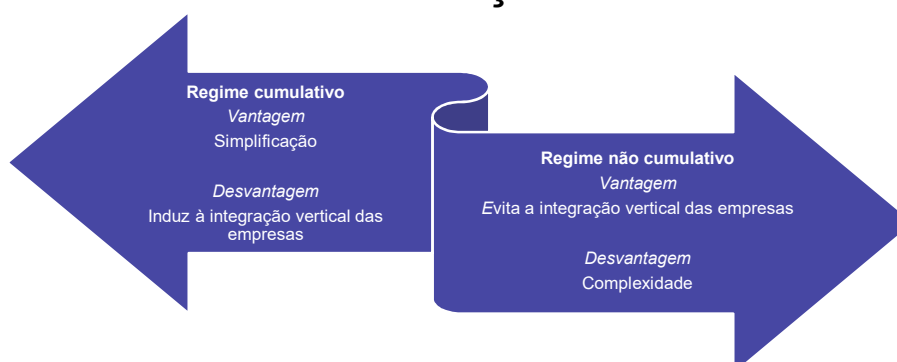
- Regra básica:

- Lucro Presumido: Regime cumulativo (*sem direito a créditos*)
- Lucro Real: Regime não cumulativo (*com direito a créditos*)

- Exceções ao regime não cumulativo:

- Art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e arts. 10 e 15 da Lei nº 10.833/2003
- As exceções podem ser para a pessoa jurídica (exceção subjetiva – incisos I a VI do art. 10 da Lei 10.833) ou para determinada receita (exceção objetiva – incisos VII a XXX do art. 10 da Lei 10.833).

Formas de apuração das contribuições



O menor ou maior ônus tributário depende da realidade de cada empresa!

Receitas tributáveis

REGIME CUMULATIVO

Lei nº 9.718/98

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Decreto-Lei nº 1.598/77

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

BSSP

Receitas tributáveis

REGIME NÃO CUMULATIVO

Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas** auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

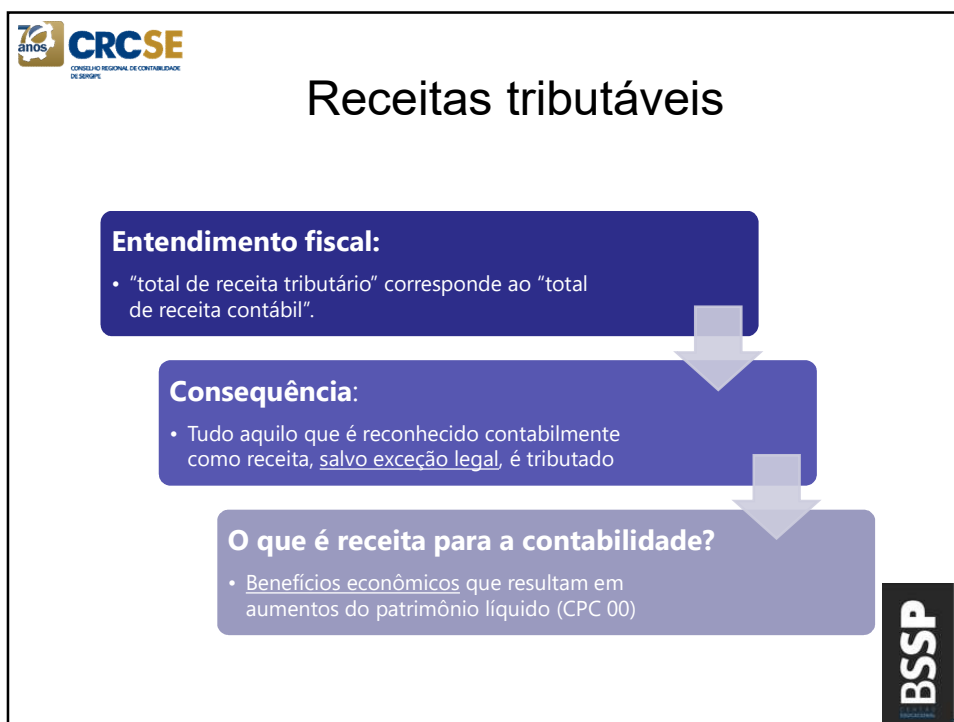
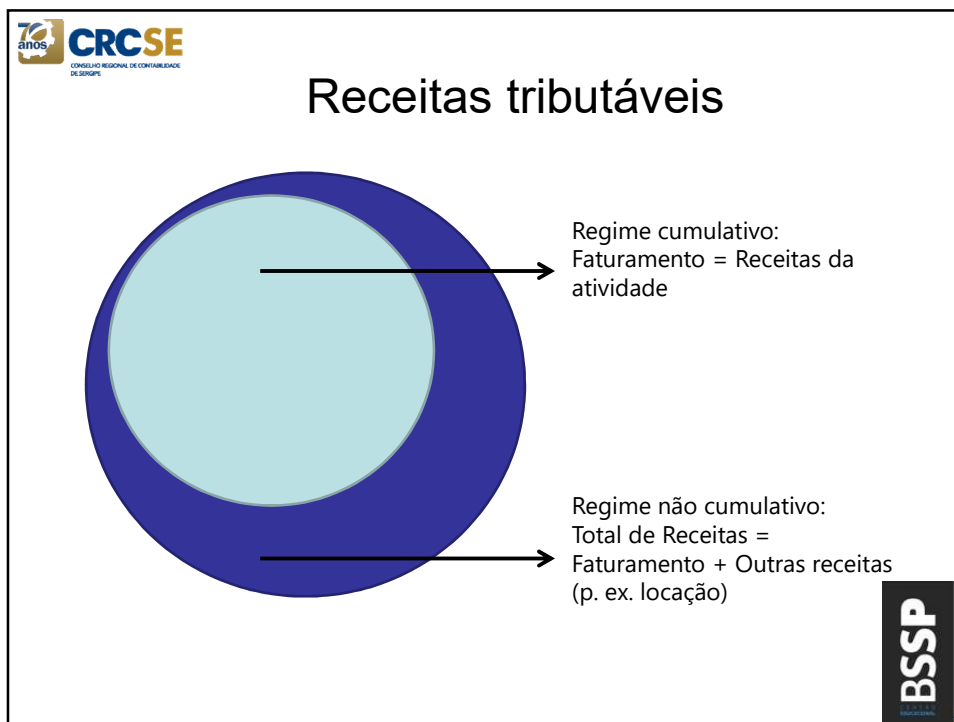
§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Decreto-Lei nº 1.598/77

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

BSSP



Receitas tributáveis

Polêmicas

Doações e bonificações

- SC 25/2009 – 1ª RF; SC 10/2009 – 4ª RF

Subvenções recebidas do Poder Público

- SD 13/2011, SC 188/2015 – COSIT, Acórdão: 9303002.618 da CSRF

Perdão de dívida

- SC 17/2010 – 1ª RF

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RS (STF):

Receita abrange o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Receitas tributáveis

Decreto-Lei nº 1.598/77

Art. 12. [...]

§ 4º Na receita bruta, não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Posição fiscal e legal: não inclui o IPI e o ICMS/ST.

Posição do STF: também não inclui o ICMS (Recurso Extraordinário nº 574.706, com repercussão geral reconhecida).

TESE: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"

- RFB: SC 6.012/2017 – Ainda não é possível efetuar a exclusão do ICMS

Receitas tributáveis

NF – Sem IPI e ST

Cálculo do imposto				
Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	0,00	0,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
0,00	0,00	0,00	0,00	10.000,00

NF – Com IPI e sem ST

Cálculo do imposto				
Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	0,00	0,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
0,00	0,00	0,00	1.000,00	11.000,00

NF – Com IPI e ST

Cálculo do imposto				
Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	19.500,00	1.710,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
0,00	0,00	0,00	1.000,00	12.710,00

BSP

Impactos da decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo



Impactos da decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo

CARF - Acórdão nº 3302-004.500 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – 11/07/2017

Ementa: O ICMS compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, integrante, portanto, o conceito de receita bruta.

Voto Vencido: Diante da cronologia dos fatos acima narrados, onde há a confirmação de trânsito em julgado da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário n. 240.785 pelo STF, o acórdão proferido pelo STJ em sentido contrário em 2016, e o recentíssimo precedente insculpido na sistemática da repercussão geral pelo Plenário da STF em 15/3/2017, entendo que é de rigor prestigiar a jurisprudência estabilizada na Suprema Corte.

Voto Vencedor: O RICARF prevê o requisito da decisão definitiva para a obrigatoriedade da aplicação do precedente, no caso em análise, o REsp 1.144.469/PR transitou em julgado em 10.03.2017 e o RE 574.706-RG/PR ainda espera a modulação de seus efeitos, não havendo, portanto, trânsito em julgado. Logo, deve-se observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.

BSSP
Banco de Seguros do Brasil

Impactos da decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo

PARECER NORMATIVO COSIT Nº 1, DE 31 DE MARÇO DE 2017

“Inclusão do Icms e das Próprias Contribuições na Base de Cálculo da Contribuição Para o Pis/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Declaração de Inconstitucionalidade. Repercussão Geral. Vinculação das Atividades da RFB. Restituição. Procedimentos.”

“A vinculação da RFB à decisão do STF implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança (pagamento indevido ou a maior), mas não implica o dever de deferir pedidos de restituição sem prévia análise quanto à efetiva existência ou disponibilidade do direito creditório junto à RFB.”

“Logo, se o sujeito passivo interpôs ação judicial, há processo judicial em curso relativo ao reconhecimento do indébito, será na via judicial que deverá receber a devolução dos valores (mediante precatórios ou RPV). Não cabe à Administração deferir e pagar o pedido de restituição. O que pode ocorrer é o aproveitamento do indébito reconhecido judicialmente em declaração de compensação.”

BSSP
Banco de Seguros do Brasil

Para todo problema
complexo, existe uma
solução clara, simples e
errada.

George Bernard Shaw

Benefícios fiscais

- *Tabela 4.3.13 - Tabela Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social (CST 06)*
- *Tabela 4.3.14 - Tabela Operações com Isenção da Contribuição Social (CST 07)*
- *Tabela 4.3.15 - Tabela Operações sem Incidência da Contribuição Social (CST 08)*
- *Tabela 4.3.16 - Tabela Operações com Suspensão da Contribuição Social (CST 09)*

Benefícios fiscais

Como manter a consistência do cadastro fiscal

- ✓ Acompanhar constantemente a legislação
 - ❖ Quem é responsável por manter o cadastro de produtos atualizado?
- ✓ Revisar as NF dos fornecedores
- ✓ Revisar NCM e tributação dos produtos

Benefícios fiscais

UM EXEMPLO...

Lei nº 10.925/2004

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS [...]

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado [...]



O benefício alcança o leite de cabra?

Benefícios fiscais

Decreto nº 30.691/52

Art. 475. Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.

(Atual Decreto nº 9.013/2017)



“A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no que tange ao leite é aplicável às receitas de venda apenas do leite derivado de vaca, conforme se depreende do art. 475 do Decreto nº 30.691, de 1952.”

Processo de Consulta nº 114/13 - SRRF / 8a. Região Fiscal

BSSP
Banco de Soluções de Serviços Públicos

Benefícios fiscais

Sugestão para pesquisa:

Base oficial de Soluções de Consulta:

<http://decisooes.fazenda.gov.br/netathtml/decisooes/decw/pesquisaSOL.htm>

Busca.Legal Tax One (T1)

<http://t1.busca.legal/taxone/?h=1e18d6d72bdc22e90abd104d14d3690b>

BSSP
Banco de Soluções de Serviços Públicos

Benefícios fiscais

Simplex Nacional

- Imunidade
 - Exclusão da parcela do PIS e da COFINS do Simplex Nacional
 - Exemplo: Exportação de bens e serviços
- Alíquota zero, suspensão, isenção e outros
 - Impossibilidade de exclusão da parcela do PIS e da COFINS do Simplex Nacional
 - Exemplo: Alíquota zero para farinha de trigo ou pão.
 - Fundamentação: Art. 18, §§ 4º-A, 14 e 20-B, da LC 123/2006.

Benefícios fiscais

- **Receitas Financeiras**
- ***Lei nº 10.865/2004 (Art. 27)***
 - Autorizou que as alíquotas sobre receitas sejam reduzidas e reestabelecidas pelo Poder Executivo.
 - Somente para pessoas jurídicas do regime não cumulativo.
 - Revogou o direito a crédito sobre despesas, mas autoriza o Poder Executivo a conceder crédito.
- ***Decreto nº 5.442/2005 (vigência 1º/04/2005)***
 - Reduziu a zero as alíquotas sobre receitas financeiras.
 - Inclusive sobre as receitas financeiras decorrentes de hedge.
 - Não se estende, no entanto, aos juros sobre o capital próprio.
- ***Decreto nº 8.426/2015 (vigência 1º/07/2015)***
 - Restabeleceu as alíquotas sobre receitas financeiras para 0,65% e 4% (a partir de 1º/07/2015).
 - Inclusive sobre as receitas financeiras decorrentes de hedge.
 - Manteve as alíquotas de 1,65% e 7,6% aos juros sobre o capital próprio.

Benefícios fiscais

- **Receitas Financeiras**

- **Decreto nº 8.451/2015 (vigência 1º/07/2015)**

- Mantém em 0% as alíquotas sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:
 - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e
 - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.
- Mantém em 0% as alíquotas sobre receitas financeiras decorrentes de operações de hedge realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado:
 - estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e
 - destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Alcance da não cumulatividade Visão constitucionalista e legalista

IPI

- Art. 153
- § 3º
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

ICMS

- Art. 155
- § 2º
- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

PIS/COFINS

- Art. 195
- § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Alcance da não cumulatividade Visão constitucionalista e legalista

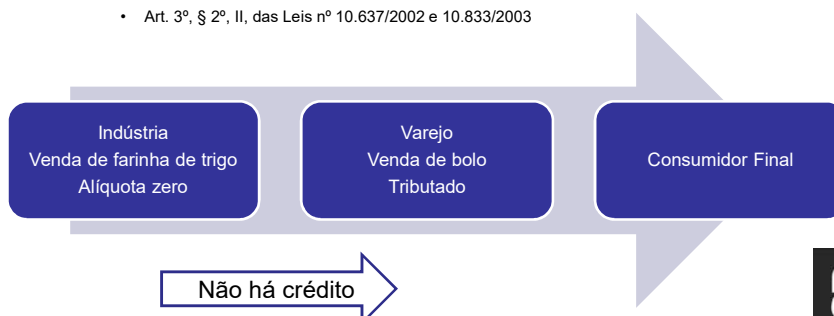


STF – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928

Alcance da não cumulatividade Visão constitucionalista e legalista

Créditos – Princípios

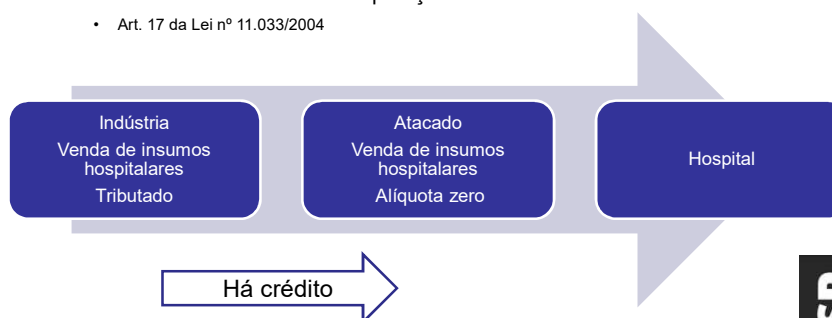
- O direito ao crédito nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, se sujeitaram às contribuições.
 - Art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003



Alcance da não cumulatividade Visão constitucionalista e legalista

Créditos – Princípios

- As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.
- Art. 17 da Lei nº 11.033/2004



Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Créditos básicos**
- Do valor das contribuições a pagar, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo dos créditos de:
 - 1,65% para o PIS/PASEP;
 - 7,6% para a COFINS.



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍVEIS
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Documentos fiscais com irregularidades

- **Adoção do método subtrativo indireto**

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

- **Solução de Consulta COSIT nº 22/2016**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS PARA DESCONTO DO PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTA APLICÁVEL. Como regra geral, ressalvadas as exceções legais aplicáveis a cada caso concreto de acordo com a legislação pertinente, os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título de contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática de não cumulatividade, serão calculados pela alíquota geral de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), independentemente de verificação da alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor sobre a receita da venda ou da prestação do serviço.

BSSP
BRASIL SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍVEIS
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Aquisição de contribuintes do Simples Nacional

- **Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006:**

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

- **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26.09.2007**

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

BSSP
BRASIL SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Bens para revenda**

Art. 3º [...]

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [substituição tributária]

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [incidência monofásica]

BSSP



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ O IPI incidente na aquisição integra o custo dos bens, exceto quando recuperável.
- ✓ O ICMS integra o custo dos bens e das mercadorias, exceto quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.
 - Discussão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do débito tem reflexos no crédito?
 - REsp 1456648 STJ – Crédito sobre parcela do ICMS/ST
- ✓ Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

– Ver: IN RFB nº 404/2004 e Solução de Consulta Cosit nº 106/2014

BSSP

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Exemplos

NF – Sem IPI e ST

Cálculo do imposto

Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	0,00	0,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
0,00	0,00	0,00	0,00	10.000,00

NF – Com IPI e sem ST

Cálculo do imposto

Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	0,00	0,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
0,00	0,00	0,00	1.000,00	11.000,00

NF – Com IPI, ST e frete

Cálculo do imposto

Base de cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base de cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor total dos produtos
10.000,00	1.800,00	19.500,00	1.710,00	10.000,00
Valor do frete	Valor do seguro	Outras despesas acessórias	Valor do IPI	Valor total da nota
200,00	0,00	0,00	1.000,00	12.910,00

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- Insumos**

Art. 3º [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- Definição fiscal de insumos

IN SRF nº 404/2004

Art. 8º, § 4º [...] entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Insumos na visão da administração tributária

Encargo	Fundamentação
Alimentação, vale-transporte e fardamento	Soluções de Divergência nºs 8/2006, 15/2008, 17/2008, 24/2008, 25/2008, 33/2008 e 43/2008
Direitos autorais	Solução de Divergência nº 14/2011
Equipamento de Proteção Individual (EPI)	Solução de Divergência nº 9/2011
Frete para o transporte de produtos acabados ou em elaboração	Soluções de Divergência nºs 11/2007, 12/2008, 26/2008 e 2/2011
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e pedágio	Soluções de Divergência nºs 15/2007, 14/2008, 18/2008, 19/2008 e 20/2008
Telefonia para a execução de serviços contratados	Solução de Divergência nº 10/2011

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Insumos na jurisprudência administrativa e judicial

Fase	Definição	Justiça (ex.)	CARF (ex.)
1ª Fase	IPI (Entendimento Fiscal)	Apelação Cível nº 200772010007910 (TRF 4ª)	Acórdão nº 201-79.759, da 1ª Câmara do 2º CC
2ª Fase	IRPJ (Desejada pelo contribuinte)	Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS (TRF 4ª)	Acórdão nº 3202-00.226, da 2ª Câmara do 2º CC
3ª Fase	Própria (custo de produção) (Jurisprudência atual)	Apelação em MS nº 200332000008496 (TRF 1ª)	Acórdão nº 930301.740 da 3ª Turma da CSRF

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Divergências no CARF

ACÓRDÃO: 3401-002.547

Data de decisão: 16/05/2014

Necessidade de avaliação da essencialidade

“Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não-cumulativos, é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais”.

ACÓRDÃO: 3101-001.606

Data de decisão: 28/08/2014

Dispensa de avaliação da necessidade

“Não cabe ao intérprete dimensionar a necessidade ou a essencialidade material dos bens e serviços adquiridos, mas tão somente verificar se foram ou não UTILIZADOS “na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens e produtos” inerentes à atividade submetida à não cumulatividade.”

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Insumos na jurisprudência judicial

STJ – Recurso especial 1.246.317 - MG (2011/0066819-3) - Sem efeito repetitivo

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

STJ – Recurso especial 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)
Com efeito repetitivo (Pendente de julgamento)

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Insumos na jurisprudência judicial

- Apelação em Mandado de Segurança nº 282.660, de 17 de janeiro de 2008, ao tratar do desconto de créditos sobre alimentação, combustível e planos e seguros de saúde, o órgão estabeleceu que:



Quanto à efetiva caracterização desses valores como insumos, vale observar que não há qualquer disposição legal específica que inclua ou exclua tais valores nessa categoria. Nesses termos, aparenta estar no âmbito das interpretações possíveis desses dispositivos legais aquela que só admite o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.

- E ao mesmo tempo em que admite a possibilidade dessa interpretação mais restritiva, a decisão pontua que:

tais conclusões não são aquelas desejadas expressa e explicitamente pela norma legal, de tal sorte que conclusão diversa seria em princípio igualmente aceitável.

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Insumos na teoria jurídica

- Marco Aurélio Greco (2008, p. 5):

O termo “insumo” não indica uma substância em si (material, química, física etc.). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (“X”) e algo (“Y”) perante o que “X” assim deve ser visto (GRECO, 2008, p. 5).



Fonte: GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, v 6, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=54629>>. Acesso em: 23 fev. 2010.

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Energia**

Art. 3º [...]

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



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍDORES
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Abrange energia elétrica do setor produtivo, administrativo e demais áreas da empresa
 - ❑ Erro comum: utilizar apenas energia do setor produtivo
- ✓ Não inclui a Contribuição de Iluminação Pública (CIP) e outros possíveis valores cobrados junto à conta de energia, a exemplo de multa e juros (Solução de Consulta nº 22/2016. COSIT).
- ✓ Não abrange potência garantida de energia elétrica (Processo de Consulta nº 17/11. Órgão: SRRF / 6a. Região Fiscal)
- ✓ Não inclui alojamento de trabalhadores (SC COSIT nº 1/2016)

BSSP
BRASIL
SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍDORES
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

• Aluguéis

Art. 3º [...]

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

BSSP
BRASIL
SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Abrange gastos ligados às atividades da empresa
 - ☐ Não é preciso restringir à área produtiva
- ✓ Não abrange aluguel de veículos
- ✓ Opção à aquisição de máquinas e equipamentos, cujos créditos estão restritos à área produtiva
- ✓ O bem não pode ter integrado o patrimônio da empresa (art. 31 da Lei nº 10.865/2004)
- ✓ No caso de imóvel alugado de PF, sugerir ao locador mudança para PJ
 - ☐ Tributação no Lucro Presumido: 11,33%

BSSP
BESSER
SOLUTIONS



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Leasing**

Art. 3º [...]

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;

BSSP
BESSER
SOLUTIONS



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Amplo: abrange qualquer bem, utilizado em qualquer área
 - ❑ Inclusive veículos
- ✓ Abrange tanto leasing financeiro quanto operacional
- ✓ Opção à aquisição de máquinas e equipamentos, cujos créditos estão restritos à área produtiva
- ✓ Bem objeto de leasing não permite aproveitamento a partir de depreciação
- ✓ O bem não pode ter integrado o patrimônio da empresa (art. 31 da Lei nº 10.865/2004)

BSSP
BESSER



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Bens do ativo não circulante**

Art. 3º [...]

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

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

[...]

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

BSSP
BESSER



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍVEIS
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Edificações: qualquer área da empresa
 - ❑ Aproveitamento em 24 meses se adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 6º da Lei nº 11.488/2007).
- ✓ Máquinas, equipamentos e outros bens: restrito à área produtiva
 - ❑ Aproveitamento imediato para máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços (art. 1º da Lei nº 11.774/2008).
 - ❑ Aquisição à prazo: forma de redução do tributo sem desembolso imediato
- ✓ Não aplicável a bens adquiridos por arrendamento mercantil
- ✓ Não alcança encargos de exaustão (SD n 3/2011 e ADI 35/2011)
- ✓ Considerar sempre valor histórico

BSSP
BRASIL
SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTRIBUÍVEIS
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Devolução**

Art. 3º [...]

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;

BSSP
BRASIL
SERGIPE



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Tratamento distinto do regime cumulativo
 - ❑ Cumulativo: exclusão da base de cálculo
- ✓ Aplicar alíquota incidente na venda
 - ❑ Aplicar alíquota do monofásico, p. ex.

BSSP



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Armazenagem e frete**

Art. 3º [...]

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

BSSP

Apuração pelo método não cumulativo

Atenção!

Hipóteses de frete:

- ✓ Frete vinculado à operação de venda e pago pelo vendedor (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003);
- ✓ Integrante do custo do insumo (inciso II do art. 3º); ou
- ✓ Integrante do custo da mercadoria adquirida para revenda (inciso I do art. 3º).

Fretes polêmicos:

- ✓ Transferência de produtos em elaboração
☐ Inciso II?
- ✓ Transferência de produtos acabados
☐ Inciso IX?
- ✓ Venda de produtos com incidência monofásica
☐ Solução de Divergência nº 5/2016



Atenção!

- ✓ O conceito de armazenagem não pode ser estendido para abarcar outras despesas portuárias como a carga e descarga ou a movimentação de mercadorias (Solução de Consulta 182/2008 – 9ª RF).

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

- **Vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme**

Art. 3º [...]

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.



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Atenção!

- ✓ Restrito para as empresas de limpeza, conservação e manutenção
- ✓ Jurisprudência favorável para os demais segmentos
 - ☐ Desde que ligados à área produtiva
 - ☐ Classificar como insumo (inciso II)

BSSP



CRCSE
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Bens para revenda	X		
Insumos		X	X
Energia	X	X	X
Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos	X	X	X
Contraprestações de arrendamento mercantil	X	X	X
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado		X	X
Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros	X	X	X
Bens incorporados ao ativo intangível		X	X
Devolução de vendas	X	X	
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	X	X	
Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados			X*

*Somente serviços de limpeza, conservação e manutenção

BSSP

Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Estratégia para aproveitamento dos créditos

1º PASSO: Aproveitar os créditos com previsão específica – incisos I e III a XI (energia elétrica, aluguel, leasing, etc).

2º PASSO: Verificar quais créditos podem ser incluídos na definição de insumos – inciso II.

3º PASSO: Propor alternativas (reorganização interna) para as despesas que não se enquadram nas hipóteses legais de créditos.
– planejamento tributário.



Gestão dos créditos – Riscos e Oportunidades

Exemplo de planejamento tributário

Exemplo de terceirização

- ✓ Frota própria para entrega de mercadorias
 - ☐ Não se enquadra em nenhuma das hipóteses de créditos
- ✓ Contratação de transportadora gera crédito
 - ☐ Frete na venda
- ✓ Possibilidade de criação de empresa dentro do grupo econômico
 - ☐ Regime cumulativo: tributa 3,65% e gera crédito de 9,25%
 - ☐ Regime não cumulativo: possibilidade de crédito sobre aquisição dos veículos, combustível, manutenção, peças de reposição, etc.
 - ❖ É necessário haver propósito comercial.

Incidência monofásica

- Incidência monofásica está incluída do regime não cumulativo
- A sujeição ao regime cumulativo ou não cumulativo, em relação aos produtos sujeitos à tributação diferenciada, não altera as alíquotas especiais.
- Incidência monofásica x substituição tributária
 - Possibilidade de desconto de crédito por fabricantes e importadores (quando enquadrados no Lucro Real).

Incidência monofásica

- **Produtos abrangidos:**
 - a) Gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e nafta petroquímica (Lei nº 9.718/98; Lei nº 10.336/2001; Lei nº 10.560/2002; Lei nº 11.196/2005);
 - b) Biodiesel (Lei nº 11.116/2005);
 - c) Alcool, inclusive para fins carburantes (Lei nº 9.718/98);
 - d) Veículos, máquinas, autopeças, pneus novos de borracha e câmaras-de-ar de borracha (Lei nº 10.485/2002);
 - e) Medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (Lei nº 10.147/2000);
 - f) Bebidas frias (Lei nº 10.833/2003).

Incidência monofásica

- **Alíquotas diferenciadas:**

- Tabela 4.3.10 - Tabela Produtos Sujeitos à Incidência Monofásica da Contribuição Social - Alíquotas Diferenciadas (CST 02 e 04) - Versão 1.07 - Atualizada em 21/03/2013

- **Produtos calculados por Unidade de Medida de Produto:**

- Tabela 4.3.11 - Tabela Produtos Sujeitos à Incidência Monofásica da Contribuição Social - Alíquotas por Unidade de Medida de Produto (CST 03 e 04) - Versão 1.12 - Atualizada em 21/03/2013

Fonte:

http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos_PIS_Pasep_Cofins.htm

Incidência monofásica

Perfil/Operação	Custo ou Despesa	Crédito
Fabricante ou Importador	Insumos e outras despesas	Alíquota básica
Importador	Produto sujeito à incidência monofásica	Alíquota Diferenciada
Fabricante	Produto sujeito à incidência monofásica de outro fabricante ou importador	Alíquota diferenciada
Devolução	Produto sujeito à incidência monofásica	Alíquota incidente na venda
Atacadistas ou Varejistas	Produto sujeito à incidência monofásica	Vedação Ver: Resp 1.051.634 - STJ
Atacadistas ou Varejistas	Demais despesas	Alíquota básica
Aquisição de insumos	Produtos sujeitos à incidência monofásica	Alíquota básica

Incidência Monofásica

✓ Venda indústria direto para varejo (medicamento)

Indústria Valor: R\$ 100.000,00 PIS (2,1%): R\$ 2.100,00 COFINS (9,9%): R\$ 9.900,00 TOTAL: R\$ 12.000,00		Varejo: Valor: R\$ 150.000,00 PIS (0%): R\$ 0,00 COFINS (0%): R\$ 0,00 TOTAL: R\$ 0,00
--	--	---

Criação de Centro de Distribuição

✓ Venda da indústria para o CD (pertencente ao grupo econômico) e deste para o varejista

Indústria Valor: R\$ 70.000,00 PIS (2,1%): R\$ 1.470,00 COFINS (9,9%): R\$ 6.930,00 TOTAL: R\$ 8.400,00	Centro de Distribuição Valor: R\$ 100.000,00 PIS (0%): R\$ 0,00 COFINS (0%): R\$ 0,00 TOTAL: R\$ 0,00	Varejo: Valor: R\$ 150.000,00 PIS (0%): R\$ 0,00 COFINS (0%): R\$ 0,00 TOTAL: R\$ 0,00
--	--	---

ATENÇÃO: É necessário propósito comercial.

Incidência Monofásica

Simplex Nacional

- Atacadistas e varejistas poderão destacar as receitas relativas à venda desses produtos, para que não sofram nova tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.
- Produtor ou importador deverão destacar as receitas da venda desses produtos, para tributá-los de acordo com as regras da incidência monofásica ou da substituição tributária.
 - Não há direito a crédito
 - Fundamentação: Art. 18, § 4º-A e 14, da LC 123/2006.

Como recuperar créditos extemporâneos

- **Créditos extemporâneos**

É necessário retificar obrigações acessórias?

- **POSIÇÃO DA RFB:**

- **Sim** - Solução de Consulta nº 178, de 21.06.2012, da 8ª Região Fiscal

O procedimento correto a ser adotado pelo contribuinte seria a retificação tanto das DCTFs como da DIPJs também quanto aos débitos adicionais (fatos geradores) de IRPJ e CSLL surgidos (ocorridos) para o período de agosto de 2004 a julho de 2008 e igualmente oriundos do aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS com fulcro na IN SRF nº 594, de 2005, permitido o recolhimento espontâneo dos débitos de IRPJ e CSLL apurados a partir do ano-calendário de 2005 até o ano-calendário de 2008 mesmo quando da inexistência, impropriedade ou atual impossibilidade de retificação, desde que no prazo de 30 dias contados da ciência da presente consulta.

BSSP
BRASIL SERGIPE

Como recuperar créditos extemporâneos

- **Créditos extemporâneos**

É necessário retificar obrigações acessórias?

- **POSIÇÃO DO CARF*:**

- **Não** - ACÓRDÃO 3401-001.577 em 01/09/2011, da 1ª Turma Ordinária do Conselho de Contribuintes / 4ª Câmara

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DAON. Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Daon por parte do contribuinte. 1ª Turma Ordinária do Conselho de Contribuintes / 4ª Câmara/ACÓRDÃO 3401-001.577 em 01/09/2011.

**Há decisões em sentido contrário. Ex. Acórdão 3403-003.078 - 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária.*

BSSP
BRASIL SERGIPE

Como recuperar créditos extemporâneos

- **Créditos extemporâneos**

Retificação

- ✓ **Vantagem:**

- ☐ Selic

- ☐ Desde que elaborado PER/DCOMP (um para cada pagamento a maior)
- ☐ É possível evitar o PER/DCOMP, fazendo a transferência do saldo credor mês a mês, mas com isso perde a Selic

- ☐ Evita problema fiscal

- ☐ Risco de multa formal de 3% do valor das transações comerciais ou financeiras

- ✓ **Desvantagens:**

- ☐ Trabalho (Retificação da EFD-Contribuições (e DACon), DCTF e DIPJ)
- ☐ Reabertura do período prescricional

Reforma do PIS e da COFINS e a Nova Contribuição Social sobre Receitas e Importações – CSRI

- Novo modelo de não cumulatividade
- Critério de despesa necessária
- Maior apego a documento fiscal
- Universalização da não cumulatividade
- Mudança da base de cálculo
- Aumento das alíquotas
- Impactos no Simples Nacional

Obrigado!



www.fabiorodrigues.com.br

facebook.com/fabioroliveira

br.linkedin.com/pub/fabio-rodriques-de-oliveira/24/386/97b