



CONTRIBUIÇÃO DO CRC-MG A MELHORIA DA LEGISLAÇÃO

DO PIS NÃO-CUMULATIVO – SETEMBRO 2003



ÍNDICE

1	A SITUAÇÃO	3
2	BREVES ANOTAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	6
3	INDAGAÇÕES	14
4	PARTICIPANTES	25

1- A SITUAÇÃO

O Conselho Regional de Contabilidade – Seção Minas Gerais, realizou, em 9 de setembro do corrente, um seminário para discussão das Leis nº 10.637/02 e 10.684/03, resultando na elaboração do presente relatório que objetiva contribuir, para o aprimoramento do sistema de tributação, buscando esclarecer os pontos julgados necessários.

Participaram do evento vários profissionais vinculados a diversos segmentos da economia. Foi realizada a apuração de dados desses participantes, servindo como uma amostragem aleatória do quadro hoje existente com relação à tributação do PIS não-cumulativo e alguns fatores econômicos. Adiante fazemos esses comentários.

Em 30 de dezembro de 2002 foi sancionada a Lei nº 10.637, que dispôs sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica, contemplando, ainda, outras providências, tais como o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas e a legislação aduaneira. Posteriormente, a referida Lei foi pontualmente alterada pela Lei nº 10.684, de 2003.

A Lei nº 10.637/2002, mais conhecida como “Mini-reforma tributária”, eliminou parcialmente a cumulatividade do PIS, tornando-o não-cumulativo, com as exceções especificadas no seu art. 8º (instituições financeiras, seguradoras, operadoras de planos de saúde; tributadas pelo imposto de renda com base no lucro

presumido ou arbitrado; optantes pelo Simples; que gozem de imunidade tributária etc.).

Observa-se que há, hodiernamente, uma acentuada tendência em tornar não-cumulativos os tributos que oneram o faturamento das pessoas jurídicas. No caso do PIS, ressalta-se, este conceito (faturamento) foi substituído pelo conceito de receita total, assim compreendida “o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (art. 1º, *caput*). Conseqüentemente, integram a base de cálculo do PIS devido pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime desta lei, todas as receitas operacionais e não operacionais auferidas pela entidade no período mensal, admitidas as deduções previstas nos incisos do § 3º do art. 1º (resultado positivo na equivalência patrimonial; dividendos recebidos; saídas de mercadorias amparadas pela isenção ou sujeitas à alíquota zero etc.).

Instituída a não-cumulatividade, os profissionais da área contábil têm se deparado, diuturnamente, com significativas dúvidas em sua aplicação, vez que se encontram na Lei nº 10.637/2002 diversos pontos que não foram suficientemente explicados pelo Legislativo e pela própria administração tributária federal.

DADOS DOS PARTICIPANTES (CONSOLIDADOS)

1) Empresa - Setor por Receita.

<u>SETOR</u>	<u>PROPORÇÃO DA RECEITA</u>
Serviços	64%
Indústria	34%
Comércio	2%
Total	100%

2) Aumento médio (estimativa) da despesa de contribuição ao PIS por setor.

SETOR % DE AUMENTO

Serviços	47%
Indústria	25%
Comércio	15%

3) Quantidade de pessoas diretamente empregadas. (funcionários):

Serviços	878
Indústria	2334
Comércio	5
Total de funcionários	3217

3.1) Faturamento por funcionários.

<u>SETOR</u>	<u>R\$</u>
Serviços	18.428
Indústria	133.890
Comércio	20.000

Desses dados podemos extrair algumas conclusões. A primeira é de que o aumento do PIS sobre a amostragem realizada atingiu de forma significativa o ramo de serviços, e, por sua vez, é o ramo que por receita auferida proporcionalmente é menor, mas emprega mais funcionários.

Pedimos a atenção das autoridades para esse fato, com o objetivo de balancear a tributação dessa contribuição sobre esse setor de atividade (serviços), colaborando com o aumento das condições de emprego e de justiça tributária no país.

2- BREVES ANOTAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Preliminarmente, cumpre-nos destacar que a não-cumulatividade não é princípio recente no Direito brasileiro, remontando suas origens ao Direito Francês. Analisando sua evolução histórica, menciona Baleeiro¹ que

Depois da Segunda Grande Guerra, penetraram no Brasil as idéias relativas às vantagens do método de tributação de *valeur ajoutée*, *value-added tax*, ou valor acrescido, pelo qual, de cada operação, para efeitos fiscais, abate-se o custo dos materiais (ou dos impostos a eles relativos) da operação anterior, recaindo o tributo apenas sobre o incremento.

Derzi, em notas de atualização à obra de Baleeiro, aduz que

A França, como se sabe, foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente em todas as fases de circulação. Se já em 1936 se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 se criou a *taxe sur la valeur ajoutée*, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente na França.²

No caso brasileiro, a não-cumulatividade foi constitucionalizada com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, atingindo foros de princípio. E por que se faz tal assertiva? Porque, conforme informa Melo³, “princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico”. E complementa:

¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 447-448.

² Baleeiro, 2001, p. 449.

³ MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 92.

(...) a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos. Mas, como todo princípio constitucional é norma jurídica, é um comando geral e abstrato que cria, modifica ou extingue direito, permitindo, obrigando ou proibindo a prática de uma ação ou de uma omissão (...)⁴

Sendo um princípio constitucional, a não-cumulatividade constitui-se, portanto, em um meio destinado a reduzir o impacto dos tributos no custo final dos produtos disponibilizados para o consumidor. Difere dos tributos cumulativos, cujo ônus é transferido para o custo dos produtos, acumulando-se a cada operação até chegar ao consumidor final, momento em que a carga tributária incluída no preço restará significativamente elevada. A não-cumulatividade busca reduzir esse efeito, desonerando-os. E, pelo que se observa nas disposições da Lei nº 10.637/2002, este foi o objetivo do legislador ordinário, ainda que tenha estabelecido diversas exceções à aplicação do princípio.

A não-cumulatividade consiste, basicamente, em deduzir do valor do tributo devido nas operações próprias àquele que foi pago quando da aquisição das matérias primas, mercadorias adquiridas para revenda, materiais intermediários, bens de uso permanente etc. No caso destes últimos, destaca-se, a Lei nº 10.637/2002 condicionou a apropriação dos créditos referentes às aquisições do período na mesma proporção da apropriação das quotas mensais de depreciação. Sobre este valor aplica-se a alíquota do PIS (1,65%), apurando-se o crédito a ser considerado mensalmente.

⁴ Melo, 1998, pp. 92-93.

O problema surge justamente nesse ponto. Pode o legislador infraconstitucional estabelecer condições para a aplicação do princípio da não-cumulatividade, ainda que a Constituição de 1988 não tenha especificado, expressamente, sua aplicação às contribuições sociais já existentes (para as contribuições sociais destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, que forem criadas a partir da promulgação da Constituição, deverá ser observada a não-cumulatividade, como determinado no art. 195, § 4º, c/c art. 154, I)?

Tributaristas pátrios têm pugnado pela aplicação incondicionada da não-cumulatividade — por compreender tal instituto como princípio —, salvo nos casos expressamente ressalvados na própria Constituição, ou seja, isenção ou não-incidência, como se constatam nos seguintes excertos:

Observe-se, finalmente, que é incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade, como por exemplo, a “idoneidade” da documentação emitida pelo promotor da operação na etapa anterior ou escrituração feita sob certa condição ou prazo (como exige o Convênio nº 66/88). É que o imposto que deve incidir na etapa anterior, ensejando o direito à compensação, não decorre do cumprimento de formalidade, do acerto na emissão de documentos ou do erro de escrituração. O direito à compensação é mandamento constitucional que nasce com a ocorrência dos pressupostos legais do tributo, exigível na operação anterior.⁵

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não-cumulatividade. (...) ⁶

A Constituição manda considerar todos os créditos suportados pelo contribuinte, relativamente às operações anteriores. Tais créditos serão dedutíveis do imposto devido. A compensação se dá por período, sendo irrelevante que as aquisições que geram crédito refiram-se ou não às mesmas mercadorias cuja saída é tributada. Os resultados econômicos perseguidos da não-cumulatividade e tributação do valor adicionado são alcançados

⁵ Baleeiro, 2001, p. 458.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário aplicado. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 23.

apenas a médio e longo prazos por meio da rotatividade dos estoques. Aliás, essa a prática brasileira.⁷

Os enunciados não deixam margem a dúvidas. No mesmo sentido, os membros dos tribunais pátrios têm se pronunciado em seus julgados. À guisa de exemplo, recentemente os desembargadores da 7ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais entenderam que o contribuinte pode creditar-se integralmente do ICMS pago na aquisição de bens integrantes do ativo imobilizado, energia elétrica e serviços de comunicação, afastando a aplicação da Lei Complementar nº 102/2000 (Processo nº 000310729-9/00). Pronunciamento similar ocorreu nas Apelações Cíveis nºs 324219-5/00 e 324.179-1/03, publicadas em 10/06/2003 e 07/04/2003, respectivamente. Veja-se o inteiro teor de um desses julgados, apenas para avaliação:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.310.729-9/00 - COMARCA DE CONTAGEM - APELANTE(S): LEROY MERLIN CIA. BRAS. DE BRICOLAGEM - APELADO(S): FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CHEFE ADM. FAZENDÁRIA DE CONTAGEM - RELATOR: EXMO. SR. DES. LAMBERTO SANT'ANNA

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA - CREDITAMENTO DE ICMS - BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - APROVEITAMENTO INTEGRAL - POSSIBILIDADE - LC Nº 102/00 - DECRETO ESTADUAL Nº 41.218/00 - INCONSTITUCIONALIDADE - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - VIOLAÇÃO - PROVIMENTO.

O princípio da não-cumulatividade insculpido na Constituição da República, art. 155, § 2º, I, é amplo e irrestrito, não comportando limitações além das previstas expressamente no texto supremo.

ACÓRDÃO

Vistos etc., acorda, em Turma, a TERCEIRA CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos

⁷ Coelho, 1997, p. 31.

e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM DAR PROVIMENTO E CONCEDER O MANDADO DE SEGURANÇA.

Belo Horizonte, 15 de maio de 2003.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

O SR. DES. LAMBERTO SANT'ANNA:

VOTO

Leroy Merlin Companhia Brasileira de Bricolagem interpõe apelação da sentença de fls.287/291, que denegou a segurança por ela requerida.

Irresignada, pugna pela integral reforma do julgado, aduzindo, em síntese, seu direito líquido e certo de proceder ao aproveitamento integral dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo **IMOBILIZADO**, de serviços de energia elétrica e de comunicação sem as modificações trazidas pela Lei Complementar nº 102/00 e do Decreto Estadual nº 41.218/00, que incorporou as modificações previstas no indigitado diploma legal, haja vista afrontarem princípios constitucionais, quais sejam, não-cumulatividade, anterioridade e isonomia.

A meu ver, merece guarida o pleito recursal. É que, evidente se revela a inconstitucionalidade dos arts. 20, § 5º e 33, incisos III e IV da LC 102/00, na medida em que afrontam princípio constitucional amplo, qual seja o da não-cumulatividade do ICMS, tal como disposto na Carta Magna, art. 155, § 2º, I, in verbis:

"§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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."(grifei). As únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade previstas na Constituição, conforme dispõe o inciso II, do artigo supra, são as hipóteses de não-incidência ou isenção, cabendo à lei complementar, tão-somente, disciplinar e, não, alterar o regime de compensação do imposto.

Confirmando o entendimento acima exposto, José Eduardo Soares de Melo, ensina:

"São inconstitucionais as restrições ao crédito, nas situações apontadas - consumo de energia elétrica e serviço de comunicação - uma vez que a Constituição somente veda o crédito em específicas situações (isenção ou não-incidência). A competência da lei complementar - "disciplinar o regime de compensação do imposto" (art. 12, XII, c, da CF) - não pode jamais implicar restrição ou limitação ao direito ao abatimento do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores." (ICMS Teoria e Prática, 4ª ed., p.244). Outrossim, sabido que a realização do princípio da não-

cumulatividade pode se dar mediante dois regimes ou técnicas de compensação diversas, quais sejam, regime jurídico do crédito financeiro ou regime de crédito físico, onde, no primeiro, todo custo suportado pela empresa decorrente de qualquer bem ou serviço adquirido pelo estabelecimento, independentemente da sua destinação, implicará em crédito de ICMS. Ou, conforme a segunda hipótese, segundo a qual o creditamento do aludido imposto é limitado às entradas de bens que se destinem a sair do estabelecimento, da maneira como entraram, ou integrem fisicamente, como insumo, o produto fabricado, inexistindo óbice à utilização conjunta desses dois regimes.

Todavia, a meu sentir, o regime jurídico de compensação compatível com o princípio da não-cumulatividade, tal como disposto na Constituição, mormente com a aplicação do âmbito de incidência do ICMS, contemplando as hipóteses de comercialização de energia elétrica e os serviços de transporte e comunicação, corresponde ao regime de crédito financeiro. Sobre o tema, ensina o ilustre professor Hugo de Brito Machado, in O ICMS e a L C 102, Edit. Dialética, 2000, p. 95/96:

"Realmente, o regime jurídico do princípio da não cumulatividade no Brasil é o do crédito físico, com algumas exceções. Com a inclusão da energia elétrica no âmbito do imposto, porém, ficou difícil sustentar-se que o regime do crédito físico não seja uma negação do princípio da não-cumulatividade, pois na verdade a energia elétrica paga pelo industrial, pelo comerciante ou pelo prestador de serviços tributáveis, onerada pelo imposto, não integra fisicamente as mercadorias, produtos ou serviços cuja saída ou prestação enseja a incidência do imposto.

A solução adequada é admitir-se o crédito, sem restrições, correspondente ao imposto que onerou a energia elétrica antes de sua aquisição, qualquer que seja o tipo de atividade na qual seja esta empregada, de sorte que o imposto relativo a operações anteriores não se acumule com o devido nas operações e prestações seguintes."

Ora, a Constituição diz claramente, sem necessitar de explicitação, que o que for devido se compensará com o montante cobrado nas operações anteriores, assim, não há dúvida de que a regra insculpida no texto supremo é o creditamento amplo, devendo as exceções previstas na Carta Magna serem interpretadas restritivamente.

No tocante à limitação do crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo fixo, a interpretação deve ser a mesma. Determina a Constituição, quanto aos períodos de apuração do ICMS, que o direito é de compensação, em cada operação, do tributo devido com o cobrado nas anteriores, não admitindo, destarte, postergação desse direito.

Ives Gandra Martins, tratando da hipótese acima explicitada, registra:

"Ora, a Lei Complementar nº 102/2000, que altera o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e das inconstitucionais Leis Complementares 92 e 99, não pode determinar, ao alvedrio do legislador, que apenas parte do imposto devido pode ser compensado de imediato, devendo o saldo ser diferido por 48 meses. Quem diz 48, poderá no futuro dizer 100, 1000, ou 10.000 meses !!!

Se se admitisse que o 'ato de disciplinar' pudesse significar a anulação de um princípio constitucional, à evidência, cairia por terra o princípio da supremacia constitucional, pois a Constituição é que estaria subordinada à lei e não a lei à Constituição. Teríamos a inversão da pirâmide legislativa e a Constituição subordinada às duas."(ICMS e a L C 102, São Paulo- 2000, p. 110/111).

Corroborando esse entendimento, José Eduardo Soares de Melo: "O direito ao crédito de ICMS relacionado a bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, fora outorgado ao contribuinte com a edição da EC-23/83, sendo que as únicas restrições - atualmente previstas no art., 155, §2º, II da CF/88 - só tratam de casos de isenção ou não-incidência, ou seja, situações tributárias de natureza distinta."

Pelo exposto, dou provimento ao apelo para efeito de conceder a segurança pleiteada, assegurando à recorrente o direito de creditar-se integralmente do ICMS incidente nas operações relativas à aquisição de bens destinados ao ativo fixo e, ainda, em relação aos serviços de energia elétrica consumidos em seu estabelecimento e de comunicação, em respeito ao art. 155, § 2º, II, da CR, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade dos arts. 20, § 5º e 33, incisos III e IV da L C 102/00.

Custas, pela apelada.

O SR. DES. ROSAURO VIEIRA JÚNIOR:

VOTO

De acordo.

O SR. DES. SCHALCHER VENTURA:

VOTO

De acordo.

SÚMULA: DERAM PROVIMENTO E CONCEDERAM O MANDADO DE SEGURANÇA.

Como já mencionado, a não-cumulatividade do PIS não foi contemplada na Constituição. Entretanto, deve-se considerar que, uma vez tida como princípio e tendo a legislação ordinária incorporado-a, todos as demais espécies tributárias que a adotarem deverão, obrigatoriamente, aplicá-la sem quaisquer restrições, salvo nos casos de isenção ou não-incidência, observando, assim, a sistematização adotada

pela nossa Constituição. Não se trata simplesmente de um caso de aplicação da analogia, mas sim, da supremacia de um princípio em face do seu posicionamento na Constituição Federal. Nesse aspecto, o ilustre Desembargador Kildare Gonçalves Carvalho, em seu artigo intitulado “Interpretação da Constituição”, publicado na Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, vol. 44, nº 3, julho/setembro 2002, pp. 89-91, assim se manifestou, de forma magistral, ao analisar os princípios constitucionais:

Anote-se que a diferenciação entre regras jurídicas e princípios pode ser feita utilizando-se duas concepções básicas, chamadas de concepção débil e concepção forte. Na primeira, a distinção se dá apenas em nível de grau, ou seja, os princípios seriam normas de um grau de generalidade relativamente alto, enquanto que as regras teriam um nível relativamente baixo. Para a concepção forte dos princípios há uma diferença de qualidade, que se revela clara nas colisões de princípios e no conflito de regras, acima examinado, conforme concepção de Robert Alex e Ronald Dworkin.

(...)

A função hermenêutica dos princípios permite, dessa maneira, aos juízes extrair a essência de uma determinada disposição normativa, servindo ainda de limite protetivo contra a arbitrariedade. Daí por que os princípios são úteis em primeiro lugar para dirimir dúvidas interpretativas ao ajudar a esclarecer o sentido de determinada disposição normativa.

A título de últimas considerações, fazemos nossas as palavras de Ataliba (op. cit., 2003, p. 208):

A esse propósito é imprescindível considerar que a adoção, pelo legislador ordinário federal, de hipóteses de incidência de impostos que têm regime especial — **POR FORÇA DE PRECEITOS CONSTITUCIONAIS — OBRIGA-O (AO LEGISLADOR) A RESPEITAR ESSE REGIME. E SE ELE O NÃO FIZER, O INTÉRPRETE ASSIM INTERPRETARÁ A LEI, EM ACATAMENTO À CONSTITUIÇÃO.** Se isso não for possível ao intérprete, então a lei deve ser considerada inconstitucional.
(Obs.:Destaques em negrito e sublinhado nossos.)

Assentadas essas premissas, apresentam-se, a seguir, os pontos considerados controversos pelos contabilistas mineiros.

3- INDAGACÕES

- a) **O INCISO VI DO ART. 3º DA LEI Nº 10.637/2002, DENOTA O CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO SOBRE OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. QUAIS SERIAM ESSES BENS?**

A Lei nº 6.404, de 15.12.1976 determina, no inciso IV do art. 179, que serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Observa-se que o legislador não especificou quais são os bens imobilizáveis. Na realidade, “tipificou-os” deixando a norma legal aberta, para que possam subsumir-se a ela quaisquer gastos realizados com a aquisição de bens necessários à manutenção das atividades da sociedade.

A Lei nº 10.637/2002 seguiu os passos do legislador da Lei nº 6.404/1976, não especificando o conceito de “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, mas apenas “tipificando”.

Considerando-se que:

Primus, as entidades utilizam terrenos, máquinas, equipamentos, veículos, imóveis, semoventes, móveis, instalações etc., conforme a atividade explorada; e

Secundus, o princípio da não-cumulatividade não comporta restrições face ao dispositivo legal supra indicado entende-se que o legislador ordinário, ao adotar aquela expressão, desejou compreender, nesse âmbito, **TODOS OS BENS IMOBILIZÁVEIS, NOS TERMOS DA LEI Nº 6.404/1976, PARA CÁLCULO DO CRÉDITO DO PIS.**

Logo, confirmar aquilo que é ou não considerado pelo Fisco Federal como alheio à atividade da empresa adquire significativo relevo, para fins de apropriação do crédito do PIS decorrente da aquisição de outros bens imobilizáveis, como, *verbi gratia*, realizado no Regulamento do Imposto de Renda, cujo § 5º do art. 305 determina aquilo que deve ou não ser depreciado (“Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”).

Dessa forma, entende-se que é necessário o esclarecimento da norma, definindo efetivamente quais os bens imobilizados que gerarão créditos de PIS.

- b) O INCISO VII DO ART. 3º DA LEI Nº 10.637/2002, MENCIONA QUE A EMPRESA PODERÁ TOMAR O CRÉDITO QUANDO FIZER BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES EM IMÓVEIS DE TERCEIROS. SE ELA FIZER ESSA MESMA BENFEITORIA OU EDIFICAÇÃO EM IMÓVEL PRÓPRIO, ELA TERÁ DIREITO AO CRÉDITO?**

Segundo o art. 86 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002), as benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

Classificam-se como voluptuárias as benfeitorias de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou

sejam de elevado valor (art. 86, § 1º, CC/2002). Por benfeitorias úteis, consideram-se aquelas que aumentam ou facilitam o uso do bem (art. 86, § 2º, CC/2002). São necessárias as benfeitorias que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore (art. 86, § 3º, CC/2002).

O 1º Conselho de Contribuintes admitiu a dedução de encargo de depreciação sobre benfeitorias, calculada com base em laudo elaborado por profissional avaliador de imóveis, ainda que emitido na fase litigiosa (Acórdãos nºs 105-5.874/1991, DOU 30.10.1991; 103-11.037/1991, DOU 31.07.1992; 103-11.806/1991, DOU 17.08.1992).

Diante disso, considerando-se que:

- a) a Lei nº 10.637/2002 previu expressamente o crédito referente às benfeitorias realizadas, sem especificar a sua natureza, mas limitando-as expressamente àquelas realizadas em imóveis de terceiros;
- b) pelos acórdãos trazidos à colação e pela regra de que o acessório segue o principal, as benfeitorias realizadas em imóveis próprios podem ser passíveis de depreciação e, conseqüentemente, gerarem créditos da contribuição;
- c) a legislação tributária prevê a impossibilidade de se empregar a analogia para exigir tributo ou dispensar-lhe o pagamento, o que fatalmente ocorrerá com a apropriação dos créditos sobre benfeitorias realizadas em imóveis próprios;
- d) a entidade possui imóveis que estão diretamente vinculados à atividade produtiva e de comercialização, enquanto outros servem para abrigar a administração.

Entende-se ser necessário o esclarecimento da Lei nº 10.637/2002, abordando de forma ampla as benfeitorias passíveis de gerarem créditos do PIS, atendendo assim a uma coerência fiscal.

- c) QUANDO OS PRODUTOS NOS ESTOQUES EM 30/11/2002 FORAM COMPRADOS, HOUVE A INCIDÊNCIA DO PIS SOBRE O ICMS, PORÉM OS PRODUTOS EM ESTOQUE ESTÃO LÍQUIDOS DESSE IMPOSTO. NÃO SERIA RAZOÁVEL RETORNAR COM O ICMS ANTES DE SE FAZER O CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO PARA DESCONTAR?**

A apuração do crédito do PIS somente sobre o valor efetivo das mercadorias implica apropriação de crédito em montante inferior ao devido, afrontando a dualidade débito-crédito e provocando o enriquecimento sem causa do Estado, redundando em majoração indireta da contribuição por lei ordinária.

A regra da não-cumulatividade é objetiva: compensar-se-á o que for devido a título de contribuição para o PIS do montante cobrado do contribuinte nas operações anteriores.

Dessa forma, entendemos que é procedimento adequado incluir o ICMS no valor dos estoques, para calcular o crédito presumido do PIS, exigindo, contudo, norma complementar para sua efetivação.

- d) POR SUA VEZ, EXISTEM EMPRESAS EM QUE PARTE DO SEU ATIVO IMOBILIZADO É COMPOSTO POR BENS IMPORTADOS, AGREGADOS COM SERVIÇOS PAGOS NO**

EXTERIOR, ENCARGOS FINANCEIROS E MÃO-DE-OBRA. DEVERIA SER SEPARADO O IMOBILIZADO ADQUIRIDO NO PAÍS DO IMOBILIZADO IMPORTADO E SEUS CUSTOS PARA EFEITO DO CRÉDITO DO PIS? O REFLEXO DESSE QUESTIONAMENTO AFETARIA O CRÉDITO A DESCONTAR DECORRENTE DA DEPRECIÇÃO DOS BENS.

POR OUTRO LADO, A VEDAÇÃO DO CRÉDITO DE PIS SOBRE ITENS ORIUNDOS DO EXTERIOR DECORRE DO ART. 3º, § 3º, INCISOS I E II DA LEI Nº 10.637/02. O INCISO I, § 3º DO ART. 3º DA MENCIONADA LEI, REFERE-SE A BENS E SERVIÇOS (ART. 3º, I E II). O INCISO II DO § 3º DO MENCIONADO ARTIGO MENCIONA DESPESA “PAGA” A PESSOA JURÍDICA NO PAÍS. TENDO EM VISTA QUE DEPRECIÇÃO NÃO É PAGA, MAS SIM APROPRIADA, ONDE HÁ VEDAÇÃO PARA OS CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÃO DE BENS ORIUNDOS DO EXTERIOR?

A Lei nº 10.637/2002 veda a apropriação dos créditos nas importações. Assume a contribuição um caráter extra-fiscal, onerando as importações, haja vista que somente os bens e serviços produzidos no país é que darão direito a crédito. Os efeitos da cumulatividade, nesse caso, são perniciosos, particularmente para as entidades que adquirem completas linhas de montagens no mercado externo, para produzir e comercializar seus produtos a partir do território brasileiro.

A Lei nº 10.637/2002 fixa a regra e a exceção: apropriam-se os créditos sobre bens e serviços, excetuados os bens e serviços importados.

Entretanto, destaca-se, mais uma vez, que a não-cumulatividade é princípio e, uma vez integrada ao PIS, não comporta restrições, como restou sobejamente demonstrado no tópico 2, retro.

Resta considerar que, de certa forma, a Lei nº 10.637/2002 observa o princípio da competência dos exercícios, ao vincular o cálculo do crédito do PIS à quota de depreciação, no caso do Ativo Imobilizado. A depreciação nada mais é do que uma despesa incorrida, apropriada ao resultado de forma proporcional, vez que a aquisição de determinado imobilizado contribuirá para a formação de mais de um resultado financeiro. Às receitas auferidas em determinado período computam-se as despesas necessárias para produzi-las.

Conclui-se que não há razão para vedar a apropriação dos créditos do PIS sobre importação de bens do imobilizado e sugerimos que isso seja esclarecido em normativo.

e) NA APURAÇÃO DO PIS NÃO CUMULATIVO, COMO DEVEM SER TRATADAS AS DEVOLUÇÕES DE VENDAS OCORRIDAS APÓS 30/11/2002, QUE FORAM ORIGINADAS DE VENDAS OCORRIDAS ANTES DESSA DATA?

A sociedade vende mercadorias em novembro de 2002, calculando o PIS à alíquota de 0,65%, recolhendo-o aos cofres públicos. Posteriormente, essa mercadoria é devolvida para a empresa.

Considerando-se o princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, *a*, CF/88), e que o fato gerador da obrigação considera-se ocorrido no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116, I, CTN), o crédito do PIS oriundo dessa operação de devolução será apurado pela alíquota

de 1,65%, vez que o fato gerador da contribuição ocorrerá sob o pálio da Lei nº 10.637/2002?

Se a futura saída dessa mesma mercadoria se der pela nova alíquota, não haverá prejuízo para a entidade e o Estado (art. 3º, VIII). Entretanto, se o recebimento se der com a mesma alíquota do PIS recolhido antes da vigência da Lei nº 10.637/2002, haverá majoração do valor a ser recolhido, vez que o crédito será apropriado em montante inferior.

Não se pode esquecer que, em 30.11.2002, a mercadoria ainda não existia no estoque da entidade, para fins de cálculo do crédito presumido de 0,65% do estoque existente em 01.12.2002, como determinado pelo art. 11, *caput*, da Lei nº 10.637/2002.

A referida Lei não menciona a hipótese levantada, o que pode gerar discussões. As devoluções são deduzidas nas duas sistemáticas, sendo coerente nesse caso a sua dedução na base de cálculo do PIS não-cumulativo. Necessita de norma para suportar esse procedimento.

- f) OS JUROS FINANCEIROS DE OBRAS EM ANDAMENTO (DELIBERAÇÃO CVM 193/96) APROPRIADOS NO ATIVO SERÃO BASE PARA O CRÉDITO A DEDUZIR DE PIS QUANDO INCORRIDOS (CONTABILIZADOS) OU QUANDO DO SEU RECONHECIMENTO NO RESULTADO PELA DEPRECIACÃO? A QUESTÃO TEMPORAL TAMBÉM SE APLICA NO CASO DE ANIMAIS PARA REPRODUÇÃO (IMOBILIZADO) NA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL QUE APÓS O USO PROPOSTO SÃO VENDIDOS COMO MERCADORIA.**

A Lei nº 10.637/2002 e seus normativos são igualmente omissos neste aspecto, exigindo, conseqüentemente, a complementação.

- g) A ENERGIA ELÉTRICA FOI ENTENDIDA COMO BASE PARA O CRÉDITO A DEDUZIR DO PIS A PARTIR DE 1º DE FEVEREIRO DE 2003 (INCISO II, § 4º, ART. 66, IN 247/02, ALTERADA PELA IN -358/03). ESSA POSIÇÃO NÃO SE APRESENTA COERENTE COMO DEMONSTRAMOS:**

Considerando que:

- a) a energia elétrica é mercadoria (incluída em texto constitucional);
- b) são insumos :

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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 (IN 358/03, art. 66, § 5º, inciso I, alínea “a”).

- c) A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

É necessária a complementação da norma, especificando que a energia elétrica consumida no processo produtivo como insumo é possível de ser base para o crédito a descontar de PIS desde dez/02.

h) EXISTE PREVISÃO DE SE CRIAR UM LIVRO DE APURAÇÃO DO PIS, POR EXEMPLO UM LAPIS?

A existência de um Livro de Apuração do PIS, nos moldes dos livros de apuração do ICMS e do IPI, com padrões previamente estabelecidos, facilitará o trabalho de registro e apuração e, conseqüentemente, a própria fiscalização.

i) A TRIBUTAÇÃO NOMINAL DA VARIAÇÃO CAMBIAL DE OBRIGAÇÕES EM CERTAS SITUAÇÕES ESTARIA ONERANDO UMA NÃO-RECEITA. DEVERIA SER TRIBUTADO PELO PIS E COFINS SOMENTE O GANHO REAL CAMBIAL !

De fato, em determinado período a variação da moeda poderá situar-se em patamar diferente daquele do inicialmente fixado. Logo, se o contribuinte assume empréstimo em moeda estrangeira, estando a cotação da moeda fixada em $x + 1$, na data da operação e, no meio do prazo de pagamento, a moeda está fixada em $x + 4$, haverá aí uma despesa contabilizada (competência). Entretanto, se o contribuinte, na data do pagamento, aufere uma reversão de despesa, estando a moeda americana fixada em $x + 3$, incidindo a contribuição sobre o valor nominal da moeda implicará tributar receita inexistente, pois de “ $x + 1$ ” até “ $x + 3$ ” não houve efetiva receita decorrente de variação cambial.

O problema exige norma regulamentadora para o PIS e COFINS, dada a sua não previsão expressa em normativo.

- j) QUAL SERIA A ALÍQUOTA DO PIS DIFERIDO OCORRIDO ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI Nº 10.637/02 (PARA PAGAMENTO EM FUNÇÃO DO RECEBIMENTO DA RECEITA PELA OBRA DE LONGO PRAZO COM ENTIDADE DE DIREITO PÚBLICO), ACONTECENDO O RECEBIMENTO DO VALOR DA OBRA E CONSEQÜENTE OBRIGAÇÃO DE PAGAR O PIS, NA VIGÊNCIA DA MENCIONADA LEI?**

Depara-se, aqui, com o conflito de leis. Qual a lei a ser aplicada? A vigente no momento da ocorrência do fato gerador (recebimento das parcelas do preço ajustado), ou a vigente no momento da entrega definitiva da obra?

Pelo disposto no art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Presente uma condição suspensiva (diferimento do recolhimento do PIS), deve ser aplicada a alíquota de 0,65%?

Conclui-se que a indagação é procedente, requerendo maiores esclarecimentos por parte da administração tributária.

- k) O VALOR DA LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DEVE SER ENTENDIDO COMO SUJEITO AO CÔMPUTO COMO CRÉDITOS A DESCONTAR REFERENTE A ALUGUÉIS (INCISO IV DO ART. 3º DA LEI Nº 10.637/02)?**

O inciso IV do art. 3º menciona que os valores pagos a título de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa dão direito ao crédito do PIS. Nesse caso, imaginamos

que o legislador “raciocinou tipologicamente”, referindo-se apenas a alguns dentre os inúmeros recursos que a empresa se utiliza na manutenção das suas atividades (móveis e utensílios, máquinas, equipamentos, veículos, instalações, terrenos etc.), ou “raciocinou conceitualmente”, reduzindo a possibilidade de creditamente apenas nas situações que especifica?

A primeira assertiva é consentânea ao princípio da não-cumulatividade — vez que esta não admite restrições —, podendo ser a expressão “prédios, máquinas e equipamentos” simplesmente exemplificativa. Adotando-se o “raciocínio conceitual”, o entendimento é contrário a este.

Logo, empresas que locam veículos de terceiros, para desempenhar a atividade de distribuição da sua produção restariam prejudicadas, em função da falta de expressa previsão legal.

Por corolário, torna-se necessário o esclarecimento normativo, contemplando as disposições mencionadas.

4- PARTICIPANTES

Requerente do evento: **CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE
MINAS GERAIS – CONTADOR JOSÉ FRANCISCO
ALVES - PRESIDENTE**

Realização do evento: **OVALLE LEÃO CONSULTORIA TRIBUTÁRIA E
CONTÁBIL – CONTADOR CLAUDENEI LEÃO
OVALLE – CRC-MG Nº 60761/0-7**

Relator/ redator: **CONTADOR AMAURY RAUSCH MAINENTI
CRC-MG nº 61.567
OAB-MG nº 86.310**