

Alterações legislativas e normativas

RECEITA FEDERAL DEFINE SEU ENTENDIMENTO SOBRE CRÉDITO DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Em 23 de outubro, foi publicada a Solução de Consulta Interna nº 13, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), para regular o cumprimento de decisões judiciais finais que assegurem a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O tema foi apreciado em março de 2017 pelo Supremo Tribunal Federal (STF)^[1], que decidiu, em sede de repercussão geral, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Contra esse acórdão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, por meio dos quais alega, entre outros pontos^[2], a necessidade de se reconhecer que o ICMS a ser excluído da base das contribuições corresponde àquele efetivamente recolhido ao Estado, e não ao destacado nas notas fiscais de venda dos produtos.

Apesar da pendência de julgamento dos embargos de declaração fazendários, a Receita se antecipou ao STF e externou entendimento contrário aos contribuintes através dessa Solução de Consulta, consignando que o ICMS a excluir da base do PIS e da Cofins se restringe ao valor mensal efetivamente pago ao Estado.

A tese fazendária apresenta grave inconsistência. Afinal, ao apurar o PIS e a Cofins devidos o contribuinte leva em conta o valor registrado no livro de saídas, e não o escriturado no livro de apuração. Em outras palavras, a receita bruta da empresa na operação de venda corresponde ao valor descrito em sua nota fiscal de saída, do qual faz parte o ICMS devido ao Estado^[3].

Ao contrário do defendido pela Fazenda, pouco importa se, em determinado mês, o contribuinte efetivamente recolheu ou não o imposto estadual ou se o fez em valor inferior àquele indicado em seu livro de saída. O que é relevante é saber se o contribuinte incluiu na base de cálculo do PIS e Cofins o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, o que de regra ocorre, já que a despesa de ICMS considerada na formação do preço/receita bruta corresponde ao valor do ICMS devido, e não ao efetivamente recolhido.

^[1] Recurso Extraordinário nº 574.706/PR.

^[2] Destaque-se o pedido de modulação dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade, de modo que a exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins tenha eficácia apenas após o julgamento dos embargos de declaração da Fazenda Nacional.

^[3] Art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Na apuração do ICMS, é natural que inexista pagamento quando, por exemplo, o valor dos insumos adquiridos no período supere o montante recebido pelas vendas. Entretanto, a saída da mercadoria sempre gera débito de ICMS^[4], o qual constitui despesa para a pessoa jurídica, integra o valor da operação e, portanto, o montante recebido pela venda.

Segundo a decisão do STF, a receita do contribuinte, sujeita a PIS e Cofins, corresponde ao montante recebido pela venda da mercadoria descontado do valor do imposto destinado ao Estado. Logo, e corroborando o que se diz acima, o valor de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins corresponde àquele apurado como devido na saída das mercadorias.

A palavra final a respeito do tema caberá ao STF, que ainda não designou data para julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Decisões Administrativas

CARF ADOTA CONCEITO DE INSUMO FIXADO PELO STJ PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Em 17 de outubro, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) negou por unanimidade recurso da Fazenda Nacional sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições ao PIS e à Cofins sobre aquisição de insumos.

O caso^[5] envolve indústria farmacêutica que buscava o reconhecimento de seu direito à tomada de créditos sobre a compra de hipoclorito de sódio, substância utilizada como desinfetante na fabricação de medicamentos.

Os julgadores seguiram o entendimento firmado sob o rito dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, segundo o qual “*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*”.

^[4] Art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96.

^[5] Processo Administrativo nº 13502.000491/2005-01.

Amparados pela Nota Explicativa nº 63, de 26 de setembro de 2018, editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), os julgadores realizaram o “teste de subtração” para verificar se a não utilização do hipoclorito de sódio no processo produtivo do contribuinte impossibilitaria a atividade empresarial ou, pelo menos, causaria perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Aplicando esse critério, reconheceram que a substância é essencial e indispensável à fabricação de medicamentos, devendo ser caracterizada como insumo para permitir a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre a sua aquisição.

Apesar de o tema ainda possuir lacunas a serem preenchidas^[6], o julgamento da CSRF é pioneiro na aplicação do ainda recente entendimento jurisprudencial do STJ a um processo administrativo. Ademais, por se tratar de decisão do órgão máximo da esfera administrativa federal, seu posicionamento deverá ser seguido pelas instâncias inferiores.

Desse modo, recomenda-se que os contribuintes envolvidos em demandas semelhantes analisem a conveniência e a possibilidade de aditarem suas razões de defesa ou recursais, sobretudo com o desenvolvimento de argumentos relacionados ao “teste de subtração” prestigiado pela CSRF.

Decisões do Poder Judiciário

TRF4 RECUSA EXCLUSÃO DA PCLD DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Em 2 de outubro, foi publicado acórdão^[7] da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que negou recurso de banco para excluir despesas da Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD) da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins.

A constituição dessa provisão é exigida das instituições financeiras^[8] e tem por objetivo garantir a segurança e a liquidez do sistema financeiro: quanto maior o risco de inadimplência do tomador do crédito, maior será o valor reservado pelos bancos para honrar seus compromissos de captação com investidores.

^[6] A exemplo da possibilidade de tomada de créditos sobre insumos por empresas que não atuam na produção de bens ou na prestação de serviços (e.g. atacadistas e varejistas), como antecipamos em nosso Boletim Tributário de Maio de 2018. Tais hipóteses não foram especificamente abordadas, mas o conceito de insumo definido pelo STJ é suficientemente abrangente para encontrar correspondência nas referidas atividades.

^[7] Apelação Cível nº 5027910-12.2017.4.04.7100/RS.

^[8] Conforme Resolução nº 2.682, de 22 de dezembro de 1999, do Conselho Monetário Nacional.

Segundo o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF)^[9], a PCLD compõe as despesas de intermediação financeira^[10] levadas à demonstração do resultado do período. Tratando-se de despesa incorrida nas operações de intermediação financeira (no caso, em operações ativas de disponibilização de recursos a terceiros, componente da intermediação financeira), a PCLD pode ser excluída da base de apuração do PIS e da Cofins por expressa permissão legal^[11].

Apesar da previsão legislativa, o TRF4 recusou o pedido do banco. A alegação foi que a *“circunstância de a Demonstração do Resultado do Exercício (...) enquadrar a PCLD como despesas resultantes da intermediação financeira, com base nos atos normativos dos órgãos fiscalizadores”*, não se estende à seara tributária para viabilizar a exclusão da PCLD da base de cálculo do PIS e da Cofins. Segundo o entendimento do Tribunal, cabe à lei tributária definir as hipóteses de *“exclusões ou deduções da base de cálculo de tributos, tal como prevê o art. 97, IV, do CTN, de maneira que as normas tributárias não perdem a sua identidade e seus efeitos próprios diante dos preceitos contábeis”*.

De fato, o legislador tem a prerrogativa de conferir efeitos tributários distintos daqueles previstos em normas contábeis e societárias. Essa atribuição, entretanto, deve ser sempre expressa na lei, sobretudo para impedir discricionariedade do intérprete na definição dos efeitos tributários aplicáveis.

No caso em tela, há permissão legal para a exclusão das despesas de intermediação financeira da base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo que inexistente na legislação tributária norma que defina ou classifique tais despesas ou atribua-lhes efeitos tributários específicos. Tampouco há um rol taxativo de despesas desse tipo para fins de PIS e Cofins. Se o legislador tributário optou por não editar norma legal a respeito, todas as despesas incorridas por bancos em operações de intermediação financeira são dedutíveis e a norma do Banco Central do Brasil (Bacen) que conceitua a PCLD como despesa dessa natureza deve valer para fins tributários.

Mesmo que inexistisse referida norma do Bacen, ainda assim as despesas com PCLD não perderiam a natureza de despesas com operações de intermediação financeira, posto que efetivamente incorridas em tais operações.

Em função da pertinência dos argumentos em favor dos contribuintes, espera-se que a decisão do TRF4 seja revertida no STJ para assegurar a exclusão da PCLD das bases do PIS e da Cofins.

^[9] Instituído pela Circular Bacen nº 1.273, em 29 de dezembro de 1987, com o objetivo de uniformizar os procedimentos de registro e elaboração de demonstrações financeiras das instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

^[10] Em conjunto, por exemplo, com as despesas de captação no mercado.

^[11] Art. 3º, § 6º, I, alínea 'a', da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, segundo o qual na “determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, (...) poderão excluir ou deduzir (...) no caso de bancos (...) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira”.

STJ RECONHECE PRAZO AMPLIADO PARA RECUPERAR PAGAMENTOS DE TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS

Foi publicada no último dia 29, decisão da Primeira Turma do STJ reconhecendo que o prazo prescricional para recuperar valores pagos indevidamente tem início com a publicação de lei que dispense a constituição e a cobrança do tributo.

A decisão foi tomada em ação que busca reaver valores pagos a título de cota de contribuição do café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986. O tributo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2004^[12], o que motivou sua inclusão pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, na lista de temas que as autoridades administrativas estão dispensadas de discutir^[13].

Os ministros reconheceram que a publicação da Lei nº 11.051/04 traduz efetiva confissão de dívida por parte da Fazenda. Em face dessa peculiaridade, a contagem do prazo prescricional para propositura de ação de repetição de indébito foi iniciada com a publicação da última retificação da referida lei, quando definitivamente acatado o entendimento do STF.

Considerando que essa alteração legislativa desobrigou as autoridades administrativas de constituir e cobrar os débitos de contribuintes que deixaram de recolher a cota de contribuição do café, o STJ reconheceu que impossibilitar eventual restituição viola os princípios da isonomia e da segurança jurídica, na medida em que prejudicaria os contribuintes que, de boa-fé, recolheram o tributo regularmente.

Entendimento similar deveria se aplicar aos casos de declaração de inconstitucionalidade de tributo, sobretudo em sede de controle concentrado, caso não venha a ser editada lei posterior que dispense a autoridade fiscal de constituir ou cobrar o tributo declarado inconstitucional. Isso porque a *“sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a (...) inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (...) de (...) excluir a referida norma do sistema de direito”*^[14].

Nesse sentido, se a decisão do STF tem o condão de excluir a norma do sistema jurídico, o prazo prescricional de 5 anos para recuperar valores pagos indevidamente deve ser contado a partir da data do respectivo julgamento, ressalvada a hipótese de modulação dos efeitos dessa declaração^[15], ou a partir de eventual edição posterior de lei que dispense a autoridade fiscal de constituir ou cobrar o tributo declarado inconstitucional.

^[12] Recurso Extraordinário nº 408.830/ES.

^[13] Art. 18, X, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002: “Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente (...) à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986”.

^[14] Segundo decidido no Recurso Extraordinário nº 730.462/SP.

^[15] Conforme art. 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.

Autores desta edição:

Isabela Schenberg Frascino
ifrascino@levysalomao.com.br

Camila Mariotto
cmariotto@levysalomao.com.br

Guilherme Anachoreta Tostes
gtostes@levysalomao.com.br

[Conheça o setor tributário do Levy & Salomão Advogados](#)