

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

O DESCONTO DE CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS SOBRE O ATIVO
IMOBILIZADO

GIOVANNI STÜRMER DALLEGRAVE

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Nicolau Schwez

PORTO ALEGRE
NOVEMBRO DE 2012

RESUMO

A carga tributária brasileira está entre as mais elevadas do planeta, e essa situação vem se agravando ano após ano. Além de onerosa, a complexidade do sistema tributário pátrio coloca o Brasil em local de destaque negativo no cenário mundial, notadamente em função das constantes alterações legislativas procedidas pelo Congresso Nacional e pelo poder executivo. Neste contexto, as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS talvez sejam os tributos que melhor ilustram este cenário, posto que representam a maior parte das receitas da União federal e são alvo de acalorados embates entre fisco e contribuintes na esfera judicial. O presente artigo pretende debruçar-se sobre esse tema, analisando, no primeiro capítulo, as premissas fundamentais que contextualizam as ditas contribuições no Sistema Tributário Nacional, a partir de uma análise constitucional e infraconstitucional, pautado na doutrina que trata da matéria. No segundo capítulo o trabalho dedica-se ao estudo específico do desconto de créditos fiscais sobre o ativo imobilizado, com base em uma revisão legislativa e pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo a não adentrar na esfera judicial.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Contabilidade tributária. PIS/PASEP e COFINS. Não cumulatividade. Créditos fiscais.

ABSTRACT

The Brazilian tax burden is among the highest in the world, and this situation has been worsening year after year. Besides expensive, the complexity of the tax system paternal puts Brazil in a prominent negative on the world stage, especially in light of the changing legislative proceeded by Congress and the executive branch. In this context, the PIS / PASEP and COFINS taxes are, perhaps, best illustrate of this scenario, since they represent the bulk of federal revenue Union and are subject of heated debates between taxpayers and tax authorities in court. This article aims to look into this issue by examining, in the first chapter, the basic premises that contextualize the mentioned contributions in national tax system, from a constitutional analysis and infra, based on the doctrine that the subject matter. In the second chapter of the work is devoted to the study of specific rebate of tax credits on the property, based on a legislative review and guided in understanding the Receita Federal do Brasil, so as not to enter the legal arena.

Key-words: *Tax Law. Tax accounting. PIS / PASEP and COFINS. No cumulative. Tax credits.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
CAPÍTULO I – PIS E COFINS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	6
I.1 - Conceito e Classificação dos Tributos	6
I.2 – As Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.....	8
I.2.1 – <i>Origem Constitucional e Embasamento Legal</i>	8
I.2.2 – <i>Sujeito Ativo e Sujeito Passivo</i>	8
I.2.3 – <i>Modalidades Existentes</i>	9
I.2.4 – <i>Regimes de Apuração</i>	11
I.2.4 – <i>Métodos de Arrecadação</i>	14
CAPÍTULO II - O DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO	16
II.1 – Considerações Iniciais	16
II.2 – O Método da Depreciação e o Método da Amortização.....	18
II.2.1 – <i>Prazo para Desconto do Crédito</i>	19
II.2.2 – <i>Forma de Cálculo</i>	20
II.3 – O Método do Valor de Aquisição	21
II.3.1 – <i>O Método dos 48 Meses</i>	22
II.3.2 – <i>O Método dos 24 Meses</i>	22
II.3.3 – <i>O Método dos 12 Meses</i>	23
II.3.4 – <i>O Método Regressivo</i>	23
II.3.5 – <i>O Método Integral</i>	24
II.3.6 – <i>Forma de Cálculo</i>	24
II.4 – Considerações Finais	25
CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS	30

INTRODUÇÃO

A Medida Provisória nº 66/2002 implementou o regime não cumulativo do PIS/PASEP, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Com relação à COFINS, a não cumulatividade foi instituída pela Medida Provisória nº 135/2003, a qual restou convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Ocorre que a Constituição Federal de 1988, ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI, não define como deveria ser procedida a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. Ao mesmo tempo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem emanado entendimentos extremamente conservadores quanto à possibilidade de os contribuintes reduzirem suas contribuições, a partir de operações de entrada.

Some-se a isso as constantes alterações legislativas e interpretativas que cercam a matéria desde a sua instituição e teremos, o que de fato existe no cenário jurídico-fiscal, um terreno extremamente propício para conflitos envolvendo contribuintes e fisco. Entretanto dentre os diversos pontos que poderiam ser objeto de análise neste trabalho, a opção pelo desconto de créditos sobre o ativo imobilizado foi escolhida por ser extremamente atual e abrangente.

Dessa forma o trabalho pretende analisar, inicialmente, a posição das contribuições especiais no Sistema Tributário Nacional, a legislação que instituiu o PIS/PASEP e a COFINS, bem como as suas modalidades existentes. Nessa etapa, o trabalho revela-se mais teórico, visto que analisa essencialmente a legislação que rege a matéria, bem como examina a doutrina que trata do tema.

Em um segundo momento, o trabalho foca na análise específica do desconto de créditos de PIS e COFINS sobre o Ativo Imobilizado. Estudam-se aprofundadamente os métodos existentes, os bens que ensejam direito ao creditamento, as atividades que são contempladas com o permissivo legal, a possibilidade de alteração de uma sistemática para outra, bem como a posição da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o assunto.

CAPÍTULO I – PIS E COFINS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

I.1 - Conceito e Classificação dos Tributos

Segundo o Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. São prestações, portanto, exigidas pelo Estado em função de seu poder de império, as quais visam custear todas as atividades que dele se esperam.

Analisando-se mais detalhadamente a definição legal, pode-se observar as seguintes características: **a)** caráter pecuniário da prestação tributária; **b)** compulsoriedade da prestação, ou seja, o dever jurídico de prestar o tributo é legalmente imposto, sendo indiferente a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária; **c)** natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo algumas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm natureza de sanção pelo cometimento de ilícito. Desta forma, o tributo visa arrecadar e a intervir em situações sociais e econômicas, sendo a multa, tem-se como ideal que não se arrecade, pois sua finalidade é coibir a ocorrência de ilícitos. **d)** origem legal do tributo: o tributo é determinado por lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária. Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (medida provisória); **e)** cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, a autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar tributo.

Ante a definição legal de tributo apresentada pelo Código Tributário Nacional, AMARO (1997, p. 25) conceitua-o como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”. Já ATALIBA (1997, p. 31) leciona que “juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que não se constitui sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei.”

A doutrina brasileira há muitos anos discute a classificação dos tributos, e tradicionalmente divide-se em tripartidária e pentapartidária. Conforme o próprio nome

sugere, a teoria da tripartição defende a noção de que tributos são três: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal corrente tem como expoente maior o ilustríssimo Paulo de Barros Carvalho, e apega-se à letra fria da Lei para defender a sua validade, isso porque o próprio CTN, em seu art. 5º, prescreve: “Art. 5º: Tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Em oposição a essa corrente, a teoria da pentapartição dos tributos acrescenta às espécies acima as Contribuições Especiais e o Empréstimo Compulsório. Na lição de DIFINI (2006, p. 25):

“Em doutrina, hoje prepondera a aceitação de cinco espécies do gênero tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, outras contribuições e empréstimos compulsórios. Sobre as duas últimas, por longo período grassou disputa doutrinária e jurisprudencial, que antes do texto legal de 1988 tinha relevantes consequências práticas (sua sujeição, ou não, às regras gerais de direito tributário e aos princípios da legalidade e anterioridade). Tais questões, como veremos, restaram resolvidas normativamente pela Constituição de 1988, esvaindo, então, o interesse prático imediato da discussão, e hoje prepondera, na doutrina, o entendimento de que são tributos.”

Por fim, cabe ressaltar que mesmo os defensores da teoria tripartide reconhecem a essência tributária das contribuições especiais e do empréstimo compulsório. É o que explica CARVALHO (2009, p. 42-43), ao afirmar que sempre entendeu as contribuições com natureza tributária, porem como um tipo de imposto ou de taxa, em estrita consonância com o critério constitucional. De outra banda, FERREIRA NETO (2005, p. 56) enumera uma série de razões para embasar o entendimento de que as contribuições sociais são, sim, espécies tributárias. E um primeiro argumento, por um critério topográfico, sustenta que a inclusão do art. 149 da Constituição Federal dentro do capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional é um indicativo forte de que o legislador constituinte pretendeu dar a elas esta natureza. Em um segundo argumento, por um critério material, sustenta que as contribuições enquadram-se perfeitamente no conceito de tributo, já antes analisado.

Não nos cabe aqui, neste momento, estressar os fundamentos e acertos de cada corrente doutrinária, mas apenas referir a sua existência e, por fim, ressaltar que o Supremo Tribunal Federal vem adotando a teoria da pentapartição dos tributos como válida no Ordenamento Jurídico pátrio.

Desta forma, para os fins deste trabalho, devemos entender as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS como espécies de tributos, posto que atendem ao conceito

anteriormente analisado, não nos cabendo aqui classificá-los como um grupo autônomo (contribuições especiais) ou enquadrá-los nas hipóteses admitidas pela teoria tripartide.

I.2 – As Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS

Para que possam ser atingidos os objetivos do trabalho ora desenvolvido, se faz necessária uma análise mais aprofundada de apenas dois tributos, quais sejam, as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. Neste contexto, procuraremos analisar sua origem legal e constitucional, passando pelo estudo da sua regra matriz de incidência, seus sujeitos ativo e passivo, suas modalidades e seus regimes de incidência.

I.2.1 – Origem Constitucional e Embasamento Legal

O Programa de Interação Social - PIS - foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970. O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP - foi criado pela Lei Complementar nº 8, também de 1970, ambos, portanto, passaram a fazer parte do sistema tributário brasileiro antes da atual Constituição Federal. A unificação destes dois tributos ocorreu a partir de julho de 1976, passando a denominar-se PIS/PASEP.

A instituição da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS – se deu a partir da Lei Complementar nº 70, de 1991, 21 anos após a criação do PIS e do PASEP. Essa contribuição sucedeu ao FINSOCIAL, então declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Esta Lei Complementar regulamentou a previsão constitucional esculpida no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito em sua redação original:

“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:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro [...].”

I.2.2 – Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

Ao analisar a estrutura de um tributo, é fundamental identificar quem são os sujeitos da obrigação tributária. Segundo o art. 119 do Código Tributário Nacional:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Segundo BUSTO, sujeito ativo “é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, é o credor, ou seja, o que integra o pólo ativo da relação jurídica tributária”. O sujeito ativo do PIS/PASEP e da COFINS é, portanto, a União Federal, a qual é incumbida de exercer a sua cobrança. A fiscalização dos contribuintes é operada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De outra banda, o CTN estabelece em seu art. 121 como sujeito passivo da obrigação tributária duas figuras distintas: o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Analisando o tema aplicável ao PIS/PASEP e à COFINS, ÁVILA e PORTO (2005, p. 33) ensinam que se enquadram na condição de sujeitos passivos as pessoas jurídicas em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Em aprofundada lição, concluem os autores que também se incluem na condição de contribuintes as empresas sem empregados registrados, as sociedades de propósito específico e as sociedades em conta de participação, afastando essa condição dos grupos de sociedades e dos consórcios. Ainda, há importante discussão a respeito da inclusão, ou não, das cooperativas e das *factorings* nesse tratamento.

1.2.3 – Modalidades Existentes

No que tange ao PIS/PASEP, três modalidades distintas de incidência hoje vigoram no Brasil: **a)** sobre o faturamento; **b)** sobre a folha de salários; e **c)** sobre a importação. Quanto à COFINS, as modalidades são duas: **a)** sobre o faturamento e **b)** sobre a importação. No entendimento de muitos doutrinadores, essa diversidade de incidências começa a explicar a complexidade que envolve a apuração destes tributos, que dificulta sobremaneira a atuação do profissional contábil atuante na área fiscal das empresas.

De qualquer sorte, a modalidade do PIS/PASEP sobre a folha abrange apenas as instituições sem fins lucrativos, elencadas no art. 13 da MP nº 1.858-6/99, e suas alterações posteriores, bem como as sociedades cooperativas. É modalidade que não se estende à COFINS, e foge do escopo que será analisado no presente trabalho.

O PIS/PASEP e a COFINS sobre importações foi instituído pela Lei nº 10.865/04, passando a incidir sobre este fato gerador (o ato de importar) juntamente com o Imposto de Importação, o IPI e o ICMS. Da mesma forma, não é sobre esta modalidade que recai o objeto do trabalho aqui desenvolvido.

Já na modalidade ‘faturamento’, a qual merece estudo mais aprofundado, é importante a compreensão de que o fato gerador de PIS e COFINS era, até o ano de 1998, o faturamento das empresas em sentido estrito, ou seja, o auferimento de receita a partir dos seus objetos sociais. Entretanto, conforme lembram ÁVILA e PORTO (2005, p. 113), sem alteração no texto constitucional que utilizava a expressão “faturamento”, foi editada a Lei nº 9,718/08, que pretendeu aumentar – como de fato aumentou, invalidamente – a base de cálculo das contribuições, nos seguintes termos:

“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 artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º **Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (grifamos)

Na realidade, o legislador ordinário respeitou a previsão constitucional no art. 2º, entretanto aumentou consideravelmente a sua essência no § 1º do art. 3º, ao equiparar ao conceito de “faturamento” a noção de “receita bruta”, muito mais ampla. Esse aumento na base de cálculo de PIS e COFINS foi alvo de acalorados embates entre fisco e contribuintes, até a sua declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em 27 de maio de 2009, mais de 10 anos após a alteração legislativa originária da controvérsia. É importante que se perceba, no entanto, que tal declaração de inconstitucionalidade somente se aplica ao PIS e à COFINS no regime cumulativo, previsto na própria Lei nº 9.718/98, visto que o fato gerador das contribuições incidentes no regime não cumulativo continua sendo a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. Destarte, as contribuições ao PIS e à COFINS

passaram a ter, além de três modalidades diversas, dois regimes de apuração distintos, cujos fatos geradores, inclusive, divergem sobremaneira.

1.2.4 – Regimes de Apuração

Neste momento, oportuno é aprofundar o estudo dos regimes cumulativo e não cumulativo, em outras questões que não as suas respectivas hipóteses de incidência, já analisadas. No que diz respeito ao embasamento legal, o regime cumulativo tanto do PIS/PASEP quanto da COFINS encontra-se na já citada Lei nº 9.718/98; o PIS/PASEP no sistema não cumulativo foi instituído pela Lei nº 10.637/02, enquanto que a COFINS não cumulativa passou a existir com o advento da Lei nº 10.833/03.

Uma das diversas questões relativas à não cumulatividade refere-se à sua natureza principiológica ou técnica. MELLO (2003, p. 818) define princípio como sendo a “disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”. Assim sendo, a não cumulatividade posta na Constituição Federal é um comando de observação para o legislador infraconstitucional, devendo a “técnica” utilizada para dar efetividade à não cumulatividade estar em harmonia com o “princípio” constitucional.

O advento da não cumulatividade no PIS e na COFINS explica-se pelo significativo aumento da carga tributária repassada aos consumidores finais, notadamente naqueles produtos cuja cadeia produtiva possui um número maior de etapas. Com a vigência da não cumulatividade, pretende-se anular este efeito em cascata a partir da possibilidade de desconto de créditos fiscais pelos contribuintes. Nos dizeres de ONO (2011, p. 110):

“Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontando as distinções entre tributos não cumulativos e tributos sobre valor agregado, os objetivos de ambas as modalidades, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido a cada operação.

Cabe observar que a não cumulatividade é uma qualidade característica dos tributos plurifásicos, que são aqueles que incidem ao longo da cadeia de comercialização de um determinado produto. Esta modalidade de apuração dos tributos busca evitar o efeito “efeito em cascata”, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente. Em síntese, os

tributos não cumulativos são aqueles que evitam a incidência sobre bases já agravadas pela tributação.”

Ocorre que muita crítica tem sido direcionada à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em particular pelas constantes restrições ao direito creditório, o que feriria a já mencionada não cumulatividade. Nos dizeres de HIGUCHI (2012, p. 830), a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é, na realidade, uma não cumulatividade parcial, posto que houve um aumento brutal de alíquotas, passando de 0,65% para 1,65%, no caso do PIS, e de 3% para 7,6% no caso da COFINS, enquanto o direito ao desconto de créditos não se deu na mesma proporção.

Outrossim, em relação à não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, por força das características próprias desses tributos, não há vinculação direta entre débitos e créditos, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições é distinta da que existe no âmbito do ICMS e do IPI. Nesses, a incidência está intimamente ligada às operações realizadas pelo contribuinte, enquanto que no PIS e na COFINS a incidência afeta todas as operações realizadas pela empresa, posto que incidem sobre as receitas auferidas pelo contribuinte. Por essa razão, ao instituir a não cumulatividade das contribuições, foi utilizada uma sistemática onde o crédito somente é assegurado em situações específicas, sistemática essa denominada de “método indireto subtrativo”. Assim sendo, o direito ao crédito não está vinculado ao débito gerado na operação anterior, havendo casos em que o crédito no adquirente será superior ao débito do vendedor, como no caso em que o fornecedor está sujeito ao regime cumulativo (débito de 3,65%) e o adquirente ao regime não cumulativo (crédito a 9,25%). Por outro lado, há situações em que a legislação veda o direito ao crédito, mesmo que a operação anterior tenha tributado suas receitas, como no caso de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na atividade produtiva ou de prestação de serviços.

Neste momento, oportuno é ressaltar as hipóteses de desconto de crédito previstos na legislação de regência, *in casu*, o art. 3º da Lei nº 10.833/03. É importante referir que as disposições ali contidas tem caráter de regra geral, havendo diversos outros dispositivos esparsos na legislação brasileira que também disciplinam o assunto.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

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

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;

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

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 próprios ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa;

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

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. (grifamos)

Existe, portanto, um rol taxativo de hipóteses legalmente previstas, as quais ensejam o direito ao desconto de créditos. O mais palpitante e polêmico deles, certamente, diz respeito à abrangência e aos limites da expressão “insumos”, previsto no inciso II. Analisando o entendimento da Receita Federal do Brasil acerca do tema, ANDRADE FILHO (2010, p. 47) pondera que o fisco tem adotado as regras do IPI, tendo feito uma espécie de enxerto de normas, como se o IPI e as contribuições ao PIS e à COFINS fossem uma única coisa. Seguindo o raciocínio, conclui o autor que a abrangência correta ao conceito de “insumo” seria a totalidade dos gastos necessários à obtenção da receita, base de cálculo das contribuições.

É certo que muito poderia se discutir aqui sobre essa questão, mas haveria uma tendência natural para que a análise migrasse para aspectos jurídicos, posto que somente os tribunais poderão apresentar respostas definitivas sobre o tema. O que se pretende no presente trabalho é a análise de outro ponto, também complexo, mas que tende a limitar-se ao escopo do profissional de contabilidade.

Retomando o tema dos regimes de apuração de PIS e COFINS, cabe ressaltar que a opção pelo regime não cumulativo não é uma faculdade dos contribuintes, mas uma consequência da atividade que exploram ou da opção pelo regime de tributação sobre o lucro. O direito positivo, através dos arts. 5º e 10 da Lei nº 10.833/03, estipula as hipóteses em que os contribuintes estarão sujeitos a cada regime. O trabalho não pretende analisar todas as hipóteses legais neste sentido, cabendo ressaltar, como regra geral, que a opção pelo Lucro Real implica na apuração de PIS e COFINS pelas regras da não cumulatividade, enquanto a tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado acarreta a apuração das contribuições pelo regime cumulativo. Merecem destaque, ainda, algumas exceções à essa regra geral, onde os contribuintes, mesmo que optantes pelo Lucro Real, permanecem sujeitos à cumulatividade, caso das empresas que exploram a atividade de construção civil, de telecomunicações, de radiodifusão, de transporte coletivo e as pessoas jurídicas que operam no sistema financeiro, tais como bancos, corretoras de valores, seguradoras e financeiras.

1.2.4 – Métodos de Arrecadação

Inicialmente, as contribuições ao PIS e à COFINS eram arrecadadas pelo governo federal, mensalmente, após a apuração e recolhimento dos tributos pelos contribuintes. Em 1996, foi publicado o art. 64 da Lei nº 9.430/96, que introduziu a primeira importante alteração no recolhimento, ao estabelecer que os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas estariam sujeitos à retenção na fonte. Mais tarde, essa retenção foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 306/03, que disciplina todas as hipóteses possíveis de beneficiários de pagamentos e as normas específicas aplicáveis a cada caso.

Uma nova alteração foi promovida por força dos arts. 30 a 32 e 34 a 36 da Lei nº 10.833/03, passando a instituir a obrigatoriedade de retenção em pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado, referente a serviços de limpeza, conservação,

manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais. Todos os pagamentos relacionados a esses serviços estarão sujeitos à retenção da COFINS à alíquota de 3%, e de PIS à alíquota de 0,65%.

Nesta sendo, é fundamental a percepção de que os tributos em análise são sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte apurar e recolher ao governo, mensalmente, o valor que entende como correto, cabendo ao fisco, no prazo decadencial de 5 anos, homologar o cálculo ou não. É hipótese de lançamento divergente, por exemplo, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU – onde o contribuinte é informado pelo fisco sobre o valor a recolher. Nesse contexto, cresce a importância de o profissional contábil, responsável pela apuração fiscal das empresas, estar preparado para bem executar a sua atividade, oferecendo ao fisco o que lhe é de direito, sem, ao mesmo tempo, onerar excessivamente as empresas.

Até aqui, vimos o que são tributos, pela ótica do Código Tributário Nacional, e enquadrámos as contribuições como espécies tributárias, pela via constitucional. Identificamos os polos ativo (União Federal) e passivo (contribuinte e responsável tributário) da relação tributária, na esfera do PIS/PASEP e COFINS. Analisamos, historicamente, as legislações que instituíram as ditas exações, bem como suas hipóteses de incidência. Distinguímos as modalidades existentes (faturamento, importação e folha de salários), bem como seus regimes de apuração (cumulativo e não cumulativo), e ressaltamos que somente estão sujeitos ao regime não cumulativo (e, portanto, são afetados pelo tema que será tratado no capítulo II) aqueles contribuintes optantes pelo Lucro Real. Relacionamos as principais hipóteses legais que ensejam o direito ao desconto de créditos e salientamos a importância do profissional contábil, na medida em que é o responsável pelo levantamento do valor devido das contribuições. Desta forma, cumprida está a primeira etapa do trabalho aqui desenvolvido. Cabe agora a análise específica do tema que se pretende estudar, qual seja, o desconto de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre os bens incluídos no ativo imobilizado.

CAPÍTULO II - O DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO

II.1 – Considerações Iniciais

Conforme analisado no capítulo anterior, são diversos os embates travados entre fisco e contribuintes em diversos elementos da apuração de PIS e COFINS. Entretanto, tendo em vista que o objetivo do presente trabalho é auxiliar o profissional contábil na correta apuração destes tributos, buscar-se-á apresentar questões pacificadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para que se possa atingir esse objetivo, impera que o trabalho esteja escorado na legislação de regência, tendo em vista o entendimento estritamente legalista que pauta a conduta do órgão fiscalizador, bem como instruções normativas por ele emanadas e, também, respostas fornecidas aos contribuintes em processos de consulta. Esses serão, portanto, os subsídios utilizados neste capítulo.

Assim sendo, o ponto de partida para as discussões acerca dos créditos fiscais sobre os bens imobilizados não poderia ser outro que não a legislação ordinária, que assim dispõe nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

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.

A primeira observação que precisa ser feita diz respeito à máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. É fundamental compreender que, se tais bens constarem no imobilizado de um determinado contribuinte, mas forem destinados à locação para terceiros, o direito ao crédito lhe assiste. Indiferente, neste caso, se os bens foram adquiridos ou fabricados por este contribuinte, bem como se a atividade explorada por este contribuinte é industrial, comercial ou de prestação de serviços. É o caso, por exemplo,

daqueles contribuintes que exploram a atividade de locação de veículos: todos os veículos registrados contabilmente em seu ativo imobilizado ensejarão o desconto de créditos fiscais, posto que enquadram-se no permissivo legal “outros bens”. Essa é a primeira exegese que merece ser feita sobre o inciso ‘V’ acima.

Ainda sobre o inciso ‘V’, merece ser feita uma ressalva exhaustivamente manifestada pelas autoridades fiscalizadoras: somente estão beneficiadas com o direito ao desconto de crédito aquelas máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na atividade produtiva ou de prestação de serviços. Com efeito, quaisquer bens incorporados ao ativo imobilizado¹ que se destinem a viabilizar a atividade comercial não asseguram créditos de PIS e COFINS. Desta forma, os contribuintes que se dediquem exclusivamente à atividade comercial não poderão reduzir os débitos fiscais incidentes sobre suas receitas com créditos relacionados aos bens ativados. Ainda, conclui-se que a utilização de bens na atividade administrativa também não permitem a apuração de créditos fiscais.

Diferente é a situação das edificações e benfeitorias, previstos no inciso ‘VI’ do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. As mesmas ensejam o desconto de créditos fiscais de PIS e COFINS independentemente da atividade explorada pelo contribuinte, bem como se o imóvel ou a benfeitoria é realizada em bem que se dedique a área produtiva ou administrativa da empresa.

A respeito do tema, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF nº 457/04, que, sem seu art. 1º, limita o direito ao desconto dos créditos previstos nos incisos ‘V’ e ‘VI’ às aquisições efetuadas após a data de 1º de maio de 2004. Dessa forma, ao menos em nível administrativo, somente a aquisição de bens posteriormente a esta data enseja créditos fiscais de PIS e COFINS.

Ainda em nível de considerações iniciais, é importante frisar que a própria legislação ordinária proíbe o desconto de créditos quando os bens imobilizados são adquiridos de pessoas físicas, uma vez que as mesmas não são contribuintes de PIS/PASEP e COFINS. Esta regra aplica-se a todos os créditos fiscais, não só aqueles registrados no ativo imobilizado. Importa mencionar, ademais, que não poderão ser computados no cálculo dos créditos os valores decorrentes da reavaliação de bens.

¹ Merecem ressalva na afirmação feita os bens imóveis e as benfeitorias neles realizadas, como será visto adiante, que ensejam direito ao crédito fiscal também nas atividades comerciais

A IN SRF 457/04 veda o direito ao crédito quando os bens adquiridos não são novos. A medida visa coibir o planejamento tributário de alienar bens que já foram totalmente creditados por um contribuinte, a fim de que uma outra empresa passasse a usufruir dos créditos, particularmente pelo fato de as receitas com a alienação de bens registrados no ativo imobilizado não serem tributados por PIS e COFINS. Entretanto, mesmo quando o bem adquirido sofre a tributação normal de PIS e COFINS, sendo usado, permanece vedado o crédito fiscal no entender da RFB, o que pode ser interpretado como ofensa à não cumulatividade das contribuições, visto que não há previsão legal neste sentido.

Cabe frisar que a opção por imobilizar um gasto ou registrá-lo como despesa não é uma faculdade dos contribuintes, mas uma consequência da obrigação prevista no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Segundo o dispositivo legal, quando o valor do custo de aquisição ultrapassar R\$ 326,61, ou quando o prazo de vida útil do bem for superior a um ano, a ativação do bem deverá ser procedida. Nesta senda, não se pode deixar de mencionar o Pronunciamento Técnico CPC 27, onde está previsto que um item deve reconhecido como ativo se, e apenas se (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Após ter sido feita a análise de quais bens ativáveis ensejam o crédito fiscal, bem como quais contribuintes estão autorizados a descontá-los, passa-se agora a analisar as formas através das quais as empresas materializam este crédito fiscal. De antemão, pode-se estabelecer que os créditos não podem ser tomados de imediato, uma vez que existem 3 métodos possíveis: através dos encargos de depreciação; através dos encargos de amortização; e através do método do valor de aquisição.

II.2 – O Método da Depreciação e o Método da Amortização

Os mesmos dispositivos legais que permitem o crédito fiscal de PIS e COFINS, já citados, estabelecem a primeira forma de desconto de crédito legalmente permitida:

Art. 3º [...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (grifamos)

A legislação de regência determina que os créditos de PIS e COFINS sejam calculados sobre os encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês. A boa técnica interpretativa impõe que seja feita uma distinção importante: em se tratando de bens móveis de terceiros, as normas e princípios contábeis estabelecem que o bem somente será ativado pelo contribuinte que detiver a propriedade do bem, exceto os gastos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, os quais são ativados pela empresa que realizar tais edificações ou benfeitorias. Neste caso, esta empresa estará autorizada a descontar créditos fiscais de PIS e COFINS a partir da tomada de créditos com base nos encargos de amortização, os quais são determinados com base no número de meses restantes de existência do direito, conforme estabelece o art. 327, I, do RIR/99.

Já no caso dos bens próprios, os contribuintes poderão descontar créditos normalmente, com base nos encargos de depreciação mensais, observadas as demais previsões legais, já analisadas.

II.2.1 – Prazo para Desconto do Crédito

Conforme visto acima, em se tratando de edificações construídas em terrenos de terceiros, ou nos casos de benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, o crédito fiscal será determinado com base no número de parcelas restantes do contrato de aluguel.

A dúvida existente paira sobre os encargos de depreciação dos demais bens. Isso porque, como se sabe, é possível a utilização da depreciação acelerada para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, nos casos em que o contribuinte comprovadamente utilize seu maquinário para fabricação em turnos ininterruptos. Além desse caso, admite-se a depreciação com base em prazos diferentes dos previstos na tabela da Receita Federal, previsto na IN SRF nº 162/98, desde que comprovados por laudos técnicos idôneos.

A questão é definitivamente resolvida pela IN SRF 457/04, ao determinar, em seu art. 1º, o seguinte:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

[...]

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos **devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal** (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

[...]

§ 3º Fica **vedada** a utilização de créditos:

I - **sobre encargos de depreciação acelerada incentivada**, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); (grifamos)

II.2.2 – Forma de Cálculo

Em determinados momentos, impera que seja feita uma demonstração prática dos elementos teóricos elucidados, a fim de que o entendimento possa materializar-se. Nesta senda, um contribuinte que exerça atividade industrial, e adquira uma máquina destinada à sua atividade produtiva no valor de R\$ 100.000,00, poderá descontar créditos de PIS/PASEP a partir da multiplicação do seu encargo de depreciação mensal (R\$ 100.000 x 10% / 12) pela alíquota aplicável ao PIS/PASEP (1,65%), resultando em um crédito fiscal de R\$ 13,75. Da mesma forma, o crédito fiscal da COFINS será o resultado da taxa de depreciação mensal fixada pela Receita Federal (10% ao ano) pela alíquota da COFINS (7,6%), resultando em um crédito mensal de R\$ 63,33. Abaixo, ilustra-se graficamente o cálculo realizado²:

² Fonte: elaborado pelo autor

1. Valor da Máquina:	R\$ 100.000,00
2. Taxa de Depreciação Anual:	10,00%
(=) Valor da Depreciação Anual:	R\$ 10.000,00
Valor da Depreciação Mensal:	R\$ 833,33
Alíquota do Crédito do PIS/PASEP:	1,65%
Alíquota do Crédito da COFINS:	7,60%
Crédito Fiscal do PIS/PASEP:	R\$ 13,75
Crédito Fiscal da COFINS:	R\$ 63,33

De outra banda, um contribuinte que desenvolva atividade comercial em imóvel locado de terceiro, pelo prazo de dois anos, e execute uma benfeitoria neste imóvel no valor de R\$ 50.000,00, poderá descontar crédito de PIS/PASEP no valor de R\$ 34,38, e da COFINS no valor de R\$ 158,33, em consonância com o quadro abaixo³:

Valor da Benfeitoria:	R\$ 50.000,00
Parcelas Restantes do Contrato:	24
(=) Base de Cálculo Mensal:	R\$ 2.083,33
Alíquota do Crédito do PIS/PASEP:	1,65%
Alíquota do Crédito da COFINS:	7,60%
Crédito Fiscal do PIS/PASEP:	R\$ 34,37
Crédito Fiscal da COFINS:	R\$ 158,33

Esse mesmo contribuinte, ao adquirir de outra pessoa jurídica um imóvel novo, para ser utilizado nas atividades da empresa, terá direito ao desconto de crédito fiscal. Tendo em vista que a taxa de depreciação anual fixada pela RFB é de 4% ao ano, ou 0,33% ao mês, e que o valor imobilizado do bem é de, digamos, R\$ 1.000.000,00, os créditos de PIS e COFINS serão de R\$ 55,00 e R\$ 253,33, respectivamente⁴:

Valor do Imóvel:	R\$ 1.000.000,00
Taxa de Depreciação Mensal:	0,33%
(=) Depreciação Mensal:	R\$ 3.333,33
Alíquota do Crédito do PIS/PASEP:	1,65%
Alíquota do Crédito da COFINS:	7,60%
Crédito Fiscal do PIS/PASEP:	R\$ 55,00
Crédito Fiscal da COFINS:	R\$ 253,33

II.3 – O Método do Valor de Aquisição

O desconto de créditos de PIS e COFINS sobre bens ativados com base no método da depreciação e da amortização é aplicável a todos os bens que geram créditos fiscais. Por outro lado, o método do valor de aquisição é aplicável somente a alguns desses bens, por

³ Fonte: elaborado pelo autor

⁴ Fonte: elaborado pelo autor

expressa previsão legal. O objetivo do legislador ordinário, neste último caso, é movimentar a economia e modernizar linhas produtivas nacionais. Para atingir este objetivo, concede-se o direito aos créditos fiscais das contribuições em prazos inferiores aos estudados anteriormente.

Por essa razão, o conhecimento desses métodos alternativos de desconto de créditos pelo profissional contabilista é extremamente importante, uma vez que pode significar relevante incremento no fluxo de caixa das empresas. A situação é ainda mais importante quando a empresa atravessa momentos de expansão ou de instabilidade econômica, tendo que recorrer a financiamentos externos a elevadas taxas de juros, enquanto o fluxo de caixa de caixa poderia estar sensivelmente mais saudável.

A legislação que instituiu as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS é relativamente nova, e sofreu diversas alterações neste período de vigência. Um dos pontos mais alterados pela legislação de regência, vale frisar, é justamente este, sendo indispensável uma avaliação desses dispositivos no presente trabalho.

II.3.1 – O Método dos 48 Meses

Previsto no art. 3º, § 14, da Lei nº 10.833/03, a possibilidade de desconto de créditos fiscais de PIS e COFINS em 48 meses é bastante abrangente, sendo possível sobre todas as máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva ou na prestação de serviços, adquiridos posteriormente a maio de 2004. Basicamente, dentre os bens que geram direito ao desconto de créditos, só não se aplica aos veículos e a edificações e benfeitorias. Tendo em vista que o prazo de depreciação de máquinas e equipamentos, segundo a IN 162/98, é de 10 anos, o conhecimento dessa modalidade alternativa pelo profissional contábil pode reduzir o prazo de desconto dos créditos em 6 anos.

II.3.2 – O Método dos 24 Meses

Mais restrito do que o método anteriormente apresentado, a possibilidade de desconto de créditos em 24 meses aplica-se apenas às máquinas e equipamentos

expressamente previstos no anexo do Decreto nº 6.909/09. Além disso, somente se aplica aos bens adquiridos posteriormente a outubro de 2004, utilizados diretamente na atividade produtiva ou de prestação de serviços.

Além disso, o presente método aplica-se também às edificações construídas ou adquiridas de pessoas jurídicas, a partir de janeiro de 2007. Tal possibilidade está prevista no art. 6º da Lei nº 11.488/07, e representa uma antecipação nos créditos em 23 anos, tendo em vista que o prazo de depreciação de tais edificações é de 25 anos. É preciso, entretanto, que tal imóvel destine-se a atividade produtiva ou de prestação de serviços, que o bem seja novo e que seja feita a segregação contábil entre a edificação e o terreno.

II.3.3 – O Método dos 12 Meses

A partir de maio de 2008, em função do previsto no art. 1º da Lei nº 11.774/08, todas as máquinas e equipamentos, novas, utilizadas na atividade produtiva ou na prestação de serviços, ensejam o desconto de crédito em apenas 12 meses. Tal possibilidade vigorou até a data de 02 de agosto de 2011, quando o método regressivo passou a ser eficaz, conforme será analisado no tópico seguinte.

Existem também outras hipóteses de desconto de créditos em 12 meses, porém para atividades bastante específicas. São elas: aquisições de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da TIPI; bem como aquisições dos bens relacionados no Decreto nº 5.789/06, por pessoas jurídicas localizadas nas extintas SUDAM e SUDENE.

II.3.4 – O Método Regressivo

A partir de 03 de agosto de 2011, por força da MP 540/11, todas as máquinas e equipamentos, novas, utilizadas na atividade produtiva ou na prestação de serviços, passaram a conceder o direito de créditos de acordo com o método regressivo, da seguinte forma: bens adquiridos no mês de agosto de 2011 geram direito ao desconto de créditos em 11 meses, à parcela de 1/11 (um onze avos) ao mês; aquisições efetuadas em setembro de 2011 geram créditos apropriáveis em 10 meses, e assim sucessivamente.

De acordo com esse critério, mais tarde convertido na Lei nº 12.546/11, aquisições efetuadas pelas empresas ocorridas a partir de julho de 2012 asseguram direito ao crédito fiscal integralmente no mês de aquisição. Assim sendo, a utilização desse método por um contribuinte, ao invés do método tradicional da depreciação, representa uma aceleração do crédito fiscal na ordem de 120 vezes mais célere, quando comparado aos 10 anos de depreciação total de uma máquina ou equipamento.

II.3.5 – O Método Integral

O método integral de desconto de créditos, além de uma consequência natural do método regressivo antes analisado, também é possível para as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens previstos no Decreto nº 6.006/06 (castanha de caju, baús para viagem, malas e malas, tecidos e fios, cobertores e mantas, ceifeiras, tratores, automóveis) e nos anexos do Decreto nº 10.485/02 (autopeças, máquinas e veículos).

II.3.6 – Forma de Cálculo

Assim como demonstrado em relação ao método da depreciação, passa-se agora a demonstrar comparativamente as vantagens pela utilização do método do valor de aquisição. Supondo a aquisição de uma máquina de cortar aço, nova, por uma indústria, em 01/12/2011, no valor de R\$ 500.000,00⁵:

Descrição do Bem: Máquina de Cortar Aço	
Data de Aquisição: 01/12/2012	
Valor Ativado: R\$ 500.000,00	
Método da Depreciação	Método do Valor de Aquisição
Depreciação: 120 meses	Critério Utilizado: 7 meses
Base de Cálculo: R\$ 4.166,67	Base de Cálculo: R\$ 71.428,57
Crédito Mensal PIS (1,65%): R\$ 68,75	Crédito Mensal PIS (1,65%): R\$ 1.178,57
Crédito Mensal COFINS (7,6%): R\$ 316,67	Crédito Mensal COFINS (7,6%): R\$ 5.428,57

⁵ Fonte: Elaborado pelo Autor

Com efeito, a opção pelo método do valor de aquisição representa um crédito mensal de PIS e COFINS na ordem de R\$ 6.607,14, enquanto a opção pelo método da depreciação enseja crédito mensal na importância de R\$ 385,42, diferença essa que se reflete diretamente no fluxo de caixa da empresa contribuinte.

II.4 – Considerações Finais

Após analisar o leque de possibilidades à disposição dos contribuintes, intrinsecamente relacionados com a atividade prática do profissional contábil, resta agora ponderar acerca de importantes questões relacionadas à dinâmica até aqui estudada. Na espécie, pretende-se (i) discutir acerca da liberalidade, ou não, de aplicação seletiva dos métodos antes analisados em relação a diferentes bens do ativo imobilizado, ou seja, desconto de créditos com base no método da depreciação em relação a uma parte do imobilizado, e com base no método do valor de aquisição, em relação à outra parte; (ii) avaliar a possibilidade de alteração do método utilizado, ao constatar a existência de um critério mais vantajoso; e (iii) inferir a posição do fisco quanto ao permissivo de creditamento extemporâneo das diferenças de crédito em função dos critérios diversos.

Nesse contexto, o primeiro enfrentamento que se impõe diz respeito à possibilidade de aplicação de métodos diferentes, no mesmo lapso temporal. Em outras palavras, ao apurar o valor a recolher de PIS e COFINS em um determinado mês, pretende-se avaliar se **(a)** é facultado ao contribuinte apurar créditos fiscais sobre parte dos bens com base no método da depreciação, e sobre a parcela restante com base no método do valor de aquisição. Além disso, cabe ainda **(b)** avaliar acerca da possibilidade de utilização de um critério na apuração do PIS/PASEP e outro critério na apuração da COFINS, bem como a respeito da **(c)** viabilidade de utilização de critérios diferentes sobre o mesmo bem, em períodos de apuração diferentes.

Muito embora não haja previsão legal expressa no sentido de sanar as questões suscitadas, a Instrução Normativa SRF nº 457/04 fornece importantes subsídios, os quais merecem um maior aprofundamento:

“Art. 9º As pessoas jurídicas devem manter, durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos de que trata esta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.” (grifamos)

Dessa forma, fica permitido ao contribuinte a utilização de critérios diferentes na tomada do crédito fiscal, desde que mantenha controle adequado que permita a comprovação dos valores creditados. Com relação à possibilidade de aplicação de métodos diferentes na apuração do PIS e da COFINS, o mesmo art. 7º esclarece:

“Art. 7º [...]

§ 2º O critério adotado para a recuperação dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado deve ser o mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.” (grifamos)

Por outro lado, não é possível a mudança constante do método eleito, em períodos de apuração diferentes, conforme se extrai do art. 7º:

“Art. 7º Considera-se efetuada a opção de que tratam os §§ 2º dos arts. 1º e 3º, de forma irretroatável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma neles prescritas.” (grifamos)

Dessa forma, a opção pela utilização do método do valor de aquisição não permite, desse momento em diante, que se volte a utilizar o método da depreciação. Situação diferente é a alteração do método da depreciação para desconto de créditos com base no valor de aquisição. Essa forma de alteração é permitida aos contribuintes a qualquer momento, desde que o cálculo do valor de aquisição seja aplicado sobre o valor residual do bem. Tal possibilidade é coerente, na medida em que a tomada de crédito pelas regras da depreciação tem caráter de regra geral, tendo o método do valor de aquisição caráter excepcional, sendo sempre possível às empresas passar a optar pelo método menos usual.

É importante perceber que todos os critérios aplicáveis ao método do valor de aquisição representam o desconto de créditos em prazos inferiores ao método da depreciação, entretanto isso não significa que o ingresso nesse critério seja vantajoso a todos os bens. Na hipótese de bens parcialmente depreciados, é possível que o ingresso no método excepcional represente uma desvantagem, sendo de competência do profissional contábil averiguar tais situações.

Por último, uma questão interessante seria a possibilidade de alteração no método utilizado nos últimos 5 anos – período em que o contribuinte tem o direito legalmente assegurado de retificar a apuração fiscal original. A partir da retificação dos demonstrativos de cálculo, poderiam os contribuintes alterar o método da depreciação utilizado nos últimos exercícios, creditando-se desta vez pelo método do valor de aquisição e aproveitando a seu favor as diferenças de crédito.

Não existe qualquer impeditivo legal ou em grau de instrução normativa para tal medida, entretanto, em sede de solução de consulta, o órgão fiscalizador impede tal iniciativa. Vale ressaltar que as respostas às soluções de consulta somente tem valor jurídico perante aquele contribuinte que a formulou, entretanto serve como parâmetro a todas as demais empresas, uma vez que expressa a posição da Receita Federal sobre o tema. A solução de consulta nº 192, da 8ª região fiscal, analisou o tema aqui tratado, sob a ótica do método do valor de aquisição em 24 meses, abaixo transcrita:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 192 de 18 de Maio de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. APURAÇÃO COM BASE EM 1/24 (UM VINTE E QUATRO AVOS) DO VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM. O benefício estabelecido no art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, é restrito às máquinas e equipamentos relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente, sendo exercido de forma irrevogável, mediante opção, a qual é efetuada automaticamente ao se recolher a primeira parcela da contribuição com o desconto de créditos na forma nele prevista, podendo essa opção ser seletiva, ou seja, apenas em relação a determinados bens do ativo, desde que atendidas as demais condições legais e normativas. Se o adquirente não faz essa opção ao adquirir as máquinas e equipamentos e integrá-las a seu ativo imobilizado, pode fazê-la em momento posterior, até o qual apropriará os créditos sobre os encargos de depreciação cálculo mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal do Brasil (RFB) em função do prazo de vida útil do bem. Nessa hipótese, a partir da opção, os créditos de depreciação serão apropriados com base em 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor residual da máquina ou equipamento. **Não há que se cogitar de exercício retroativo dessa opção e conseqüente apropriação extemporânea das correspondentes diferenças de créditos. Ela pode ser efetuada a qualquer momento, mas, se não se concretizar originalmente, quando da aquisição do bem, aplicar-se-á apenas a seu valor residual, sendo definitiva a forma como foram apropriados os créditos de depreciação até esse momento.** Na hipótese de o adquirente de uma determinada máquina ou equipamento, por equívoco, comprovadamente não apropriar créditos das contribuições sobre os correspondentes encargos de depreciação, aos quais teria direito, desde o momento em que o bem foi incorporado a seu ativo imobilizado, poderá apurá-los e apropriá-los em momento posterior, desde que não decorrido o prazo decadencial e desde que atendidas as demais condições legais e normativas, inclusive, se couber, optando pela faculdade estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.051, de 2005. (grifamos)

Conforme se percebe, o creditamento extemporâneo das diferenças de crédito não é admitido pelo agente fiscalizador. De outra banda, caso o contribuinte comprovadamente não tenha descontado créditos fiscais sobre o ativo imobilizado (seja por um critério ou por outro), neste caso o creditamento extemporâneo pode ser realizado, optando-se pelo método mais interessante.

CONCLUSÃO

A carga tributária brasileira está entre as mais elevadas do mundo, tendo atingido uma marca superior a 34% do PIB nacional em 2011. A maior parte dessa carga tributária destina-se à União, sendo as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS as maiores responsáveis pela arrecadação pública federal.

Além de extremamente onerosas, tais contribuições revelam-se sobremaneira complexas, seja pela inexistência de uma legislação unificada, seja pelo fato de haver três modalidades e dois regimes de apuração que coexistem no sistema tributário atual. Por outro lado, as constantes alterações legislativas que seguidamente modificam o processo de apuração contribuem para tornar o trabalho do profissional contábil sobremaneira árduo.

Dentre os diversos pontos que poderiam ser objeto de análise no cenário de PIS e COFINS, o desconto de créditos fiscais sobre o ativo imobilizado revelou-se acertado, uma vez que demanda um esforço grande no sentido de acompanhar a evolução legislativa e o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, seja através de Instruções Normativas, seja por meio de respostas a soluções de consulta, porém sendo de grande valia para o exercício da tarefa de apuração fiscal.

Mesmo tratando-se de ponto menos polêmico do que a abrangência do conceito de insumos, por exemplo, o tópico explorado ao longo do presente trabalho procurou expor o entendimento do órgão fiscalizador acerca do tema, deixando claro, em diversos momentos, que caso o contribuinte entenda-se prejudicado por tais posições sempre existirá a possibilidade de discussão judicial. Essa situação demonstra uma vez mais que, em se tratando das contribuições ao PIS e à COFINS, a tarefa de apresentar temas pacíficos é mais árdua do que inicialmente imagina-se.

De qualquer forma, após ter sido ressaltada a relevância do tema para o fluxo de caixa das empresas, bem como apresentadas as diferenças entre as metodologias atualmente existentes e a forma de opção por uma ou outra, sempre sob a ótica conservadora da Receita Federal do Brasil, pode-se afirmar que o objetivo inicial do presente artigo foi atingido.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo, Saraiva, 1997
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre insumos**. São Paulo, Prognose Editora, 2010
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997
- ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ed. 2005
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 07 out. 2012
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 07 out. 2012
- _____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 21 set. 2012
- _____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em 09 out. 2012
- _____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 03 nov. 2012
- BUSTO, Cristiano Fernandes. **Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária**. Disponível em <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=600>>. Acesso em 07 out. 2012
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2009
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito triburário**. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988**. Porto Alegre, UFRGS, 2005
- HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. Atualizado até 10-01-2012 – 37ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2012
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003
- ONO, Juliana M. O.; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José Formiga de. **Manual do PIS e da COFINS**. 3. ed. atual. até 9 de agosto de 2011. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 457/04**. Disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4572004.htm>>. Acesso em 03 nov. 2012