



Para TRF-4, lista de insumos creditáveis de PIS e Cofins é indicativa

O rol de despesas que podem ser consideradas insumos, e creditadas de PIS e Cofins, descrito na legislação que trata do tema, é indicativa, e não exaustiva. Dessa forma, as vedações à compensação desses tributos ficam restritas àquelas expressamente previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Com essa interpretação, a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região considerou insumos benefícios dados a funcionários por uma empresa prestadora de serviços de limpeza

De acordo com a decisão, podem ser considerados insumos da atividade o uniforme, vale-transporte, vale-refeição, seguro de vida, entre outros benefícios concedidos aos funcionários. Sendo assim, esses valores podem ser abatidos de PIS e Cofins. A decisão permite que a empresa compense os valores pagos nos últimos dez anos.

Segundo o relator, desembargador federal Joel Ilan Paciornik, quando se trata de tributo que incide sobre todas as receitas da empresa, que configurem faturamento ou não, é preciso permitir a apuração de créditos de todos os gastos feitos junto a outras empresas que também pagam a contribuição. Mesmo que as despesas não tenham relação direta com a atividade principal da companhia, ressaltou o relator em seu voto.

Paciornik explica que a não-cumulatividade é uma técnica de tributação criada para impedir o pagamento da mesma contribuição em diferentes etapas das operações da cadeia econômica, o que elevaria muito o custo da produção e, por consequência, o custo de vida à população.

De acordo com o relator, por mais que não exista um sistema constitucionalmente definido para cálculo de créditos de PIS e Cofins, “certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não-cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas”.

Em seu voto, Paciornik diz que, apesar de a legislação ter admitido créditos relativos ao consumo de energia, aluguel de prédios e equipamentos, não pensou no pagamento de PIS e Cofins feito pelas empresa que antecedem a contribuinte na cadeia produtiva. “É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, concluiu o juiz, que foi acompanhado por unanimidade pela 1ª Turma do TRF-4.

**Leia a decisão:**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC**

**RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen**

**APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/**



**ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva**

**APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**

**ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional**

## **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.
2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.
3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.
4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.
5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.
6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de junho de 2012.

**Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK**

**Relator****APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC****RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen****APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/****ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva****APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)****ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional****RELATÓRIO**

Back Serviços Especializados Ltda. impetrou mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito de compensar os créditos do PIS e COFINS relativos a insumos da exploração de atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da empresa destinado ao transporte de empregados/colantes que substituem outros funcionários terceirizados ou fiscalização de supervisores em postos de serviços). Requer seja declarado seu direito de compensar os valores pagos nos últimos dez anos.

O MM. Juízo 'a quo' denegou a segurança.

Irresignada, a autora apela, pleiteando a reforma do provimento jurisdicional para que lhe seja declarada a possibilidade de creditar os valores de PIS e COFINS incidentes sobre as despesas relacionadas na inicial e já ressaltadas no curso da ação (fls. 55/70).

Foram apresentadas contrarrazões às fls. 123/124v.

É o relatório.

Peço dia.

**Juiz Federal Leandro Paulsen**  
**Relator**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC****RELATOR : Juiz Federal Leandro Paulsen****APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/****ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva****APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)****ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional****VOTO**

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que a exação não onere, em cascata, o fluxo negocial. Acerca do tema, relevante a advertência feita por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

*"Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável ao preço dos produtos comercializados. Esses preços estariam desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade." (MELO, José Eduardo Soares. A importação no Direito Tributário. São Paulo, RT, 2003, p. 97)*

Inicialmente, em nosso sistema tributário, apenas dois tributos consagravam a não-cumulatividade, misto de técnica de tributação e princípio fiscal, notadamente o IPI (art. 153, IV, §3º, II da CF) e o ICMS (art. 155, II, §2º, I).

Posteriormente, através da edição das Medidas Provisórias que deram origem às Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), inseriu-se a não-cumulatividade para as contribuições do Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Note-se que tal situação precedeu a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual acresceu ao art. 195 da Constituição Federal o seu parágrafo décimo segundo, in verbis:

*"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 – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

(...)

b) *a receita ou o faturamento;*

(...)



---

*forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas."*

A metodologia para o PIS e para a COFINS, por certo, apresenta nuances distintas daquela adotada para o IPI e o ICMS. Esses créditos assegurados ao contribuinte são correspondentes ao montante da exação incidente na aquisição matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, ou de mercadorias. E são devidamente deduzidos dos débitos fiscais decorrentes da saída dos produtos industrializados ou das mercadorias. As contribuições PIS e COFINS, de seu turno, valem-se de um método próprio, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados relativamente a despesas incorridas (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios têm de ser efetivos.

Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela



---

EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à ideia de crédito físico.

O legislador, nos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva.

É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

O art. 111 do CTN é inaplicável ao caso, porquanto não se trata, aqui, de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Trata-se de decorrência do próprio sistema de não-cumulatividade instituído por lei e previsto constitucionalmente. Não se trata de estender qualquer previsão legal, mas de reconhecer o caráter casuístico e exemplificativo do rol estampado em lei.

Assim, merece acolhida a pretensão da autora no sentido de considerar como insumos que ensejam apuração de créditos os relativos os serviços e bens cuja aquisição configure dispêndio com exploração da atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação (uniformes, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento, aquisição/utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa), objeto do pedido por ela formulado. Efetivamente, é necessário interpretar as normas no sentido de fazer com que os bens e serviços restem abrangidos pela possibilidade de apuração de créditos quando prestados por pessoa jurídica sujeita às contribuições.

Desse modo, atribuindo às normas interpretação conforme a razoabilidade e ao conteúdo mínimo do § 12 do art. 195 da CF, impõe-se o acolhimento da pretensão deduzida, observada, todavia, a prescrição



---

qüinqüenal, forte no art. 1º do Decreto 20.910/32.

Os créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento à apelação.

**Juiz Federal Leandro Paulsen**  
**Relator**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0000007-25.2010.404.7200/SC**

**RELATOR : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK**

**APELANTE : BACK SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA/**

**ADVOGADO : Luiz Fernando Bidarte da Silva**

**APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**

**ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional**

### **VOTO-VISTA**

Pedi vista para melhor analisar os autos e desse exame concluo por acompanhar o bem lançado voto do Eminentíssimo Relator Juiz Federal Leandro Paulsen.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação.

**Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA**

**Date Created**  
29/07/2012