

RECURSO ESPECIAL Nº 1.810.630 - PR (2019/0114534-0)

RELATOR : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**
RECORRENTE : LUIZ CARLOS RAMOS & CIA LTDA.
ADVOGADOS : REGIANE BAUMGARTNER E OUTRO(S) - SC025392
PATRÍCIA SOARES STOPAZZOLLI - SC039471
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):

Trata-se de Recurso Especial (art. 105, III, "a" e "c", da CF) interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região lavrado sob o pálio da seguinte ementa:

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. LEIS NºS 10.637, DE 2002, E 10.833, DE 2003. DECRETO Nº 8.426, DE 2015. DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DESCABIMENTO.

Não tem o contribuinte o direito de deduzir crédito, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, das despesas financeiras incorridas, com base na mesma alíquota aplicável, nos termos do Decreto n.º 8.426, de 2015, às receitas financeiras.

A parte recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu, além de divergência jurisprudencial, violação dos arts. 27, *caput* e §2º, da Lei 10.865/2004, o art. 11, III, "c" da Lei Complementar 95/1998, art. 23, III, "c" do Decreto 4.176/2002, arts. 1, §1º, 3, II e V, ambos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e artigos 299 e 374 do Decreto 3000/1999, pleiteando, em síntese:

Diante de todo o exposto, face às violações apontadas no acórdão recorrido, requer a Recorrentes o conhecimento do presente Recurso Especial pela clara violação aos artigos 27, *caput* e §2º, da Lei nº 10.865/2004, o art. 11, III, "c" da Lei Complementar 95/1998, art. 23, III, "c" do Decreto 4.176/02, arts. 1, §1º, 3, II e V ambos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e artigos 299 e 374 do Decreto 3000/1999 ("RIR"), e seu sucessivo provimento para reformar o v. acórdão recorrido de fls. (Evento 10), concedendo assim a segurança pleiteada, para reconhecer em definitivo, o direito à tomada de crédito de PIS/COFINS sobre suas despesas financeiras.

Contrarrazões apresentadas às fls. 326-330.

Superior Tribunal de Justiça

Decisão de admissibilidade do Recurso Especial à fl. 341.

É o **relatório**.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.810.630 - PR (2019/0114534-0)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 17.5.2019.

Cuida-se de inconformismo com acórdão do Tribunal de origem que não autorizou dedução de créditos de PIS e Cofins, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, das despesas financeiras.

A irresignação não merece prosperar.

Histórico da demanda

Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pela recorrente contra ato imputado ao Delegado da Receita Federal em Maringá, no qual requer, em síntese, a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e Cofins sem a utilização dos créditos das despesas financeiras.

Na sentença, indeferiu o pleito, decidindo que não tem o contribuinte o direito de deduzir crédito, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, das despesas financeiras incorridas, com base na mesma alíquota aplicável, nos termos do Decreto n.º 8.426, de 2015, às receitas financeiras. A Corte *a quo*, por sua vez, ratificou a sentença denegando o Mandado de Segurança.

Disciplina legal da não cumulatividade para o PIS e Cofins

Verifica-se que a não cumulatividade é um sistema de apuração que busca evitar o efeito cascata da tributação, neutralizando, total ou parcialmente, a incidência dos tributos nas fases subseqüente àquelas em que a operação já foi tributada. Essa sistemática assegura aos contribuintes o direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Especificamente em relação ao PIS e à Cofins, a não cumulatividade encontra fundamento no § 12 do art. 195 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda

Superior Tribunal de Justiça

Constitucional 42/2003, que delegou competência à lei para definir os setores da atividade econômica a serem abarcados por tal sistemática de tributação.

Assim sendo, cabe à legislação ordinária regulamentar a apropriação de créditos para fins de dedução do PIS e da Cofins.

Nessa sentido, coube às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 regulamentar a sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins. Originalmente, ambas as leis admitiam a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento.

Todavia, a Lei 10.865/2004 excluiu a possibilidade de apurar os créditos das mesmas contribuições sobre as despesas financeiras ao dar nova redação ao inciso V do citado preceito legal.

Nenhum vício afigura-se em tal procedimento, já que é dado à lei estabelecer as despesas passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, introduzindo novas hipóteses de creditamento ou revogando outras.

Confira-se a sucessão de leis no tempo. A redação original do art. 3º, inciso V, da Lei 10.637/2002, assim dispõe:

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

Posteriormente, a Lei 10.684/2003 acrescentou ao dispositivo as contraprestações de operação de arrendamento mercantil de pessoa jurídica:

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operação 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);

Contudo, com a edição da Lei 10.865/2004, **foram excluídos os créditos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos**, por força dos arts. 21 e 37 (que alteraram o art. 3º, inciso V, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, respectivamente):

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

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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Inexistência de previsão legal autorizando o crédito de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras

Assim sendo, não há mais previsão legal possibilitando o creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Cabendo somente à lei estabelecer as despesas passíveis de gerar créditos, não faz jus a impetrante aos créditos pleiteados.

Por conseguinte, o regime não cumulativo das contribuições sociais PIS e Cofins foi relegado à disciplina infraconstitucional, e incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso do IPI e do ICMS, cuja tributação pressupõe a existência de ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e Cofins pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato esse que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Ora, o art. 27 da Lei 10.865, de 2004, conferiu ao Poder Executivo a faculdade de autorizar o desconto de crédito das despesas financeiras, não se cogitando de obrigatoriedade. É certo, ademais, nesse sentido, que não há relação de dependência entre o reconhecimento do direito ao crédito relativo às despesas financeiras e o restabelecimento das alíquotas das contribuições incidentes sobre receitas financeiras, autorizados ao Poder Executivo pelo art. 27, *caput* e § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Daí que a Lei 10.865, de 2004, quando alterou o art. 3º, V, das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, suprimiu - validamente - a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, das despesas financeiras. Com efeito, da indigitada alteração legislativa não resulta ofensa ao princípio da não cumulatividade, uma vez que, conforme já assentado, a chamada "não cumulatividade" da contribuição para o PIS e COFINS, diferentemente da não cumulatividade genuína, atinente ao IPI e ao ICMS, está sujeita à conformação da lei, por não decorrer diretamente da Constituição e da natureza de tais contribuições.

Portanto, é a lei que estipula as despesas passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo tais opções ser revogadas por nova lei que disponha de modo diferente.

Despesas com empréstimos e financiamento não se incluem no conceito de insumos

O inciso II do art. 3º das leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, por seu turno, permite o desconto de créditos calculados em relação a 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. Isso significa dizer que insumos, no sentido restrito das referidas leis, são somente aqueles bens ou serviços empregados fisicamente "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e não todas as despesas necessárias à consecução das suas atividades ou que sejam incorridas para a geração de suas receitas, como defende a impetrante. No caso de despesas, as Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, arrolam taxativamente, nos incisos IV a X de seu art. 3º,

Superior Tribunal de Justiça

quais aquelas dedutíveis da base de cálculo, e entre elas não se encontram as despesas financeiras.

Logo, sobre a caracterização das despesas financeiras como verdadeiros insumos, uma vez que viabilizariam o processo produtivo, autorizando o creditamento, entende-se como insumos, para fins de creditamento e dedução dos valores da base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins (arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003, respectivamente) apenas os elementos com aplicação direta na elaboração do produto ou na prestação do serviço.

Conforme o objeto social da recorrente, não há dúvida de que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos não se relacionam à atividade-fim da empresa, não se incluindo, portanto, no conceito de insumo.

Assim, na nova sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da COFINS, somente podem ser abatidos na etapa seguinte os créditos previstos na legislação de regência.

Consoante orientação firmada em repetitivo no STJ (REsp 1.221.170/PR, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018) e nas circunstâncias delineadas pelo Tribunal de origem, os custos incorridos não se incluem no conceito de insumo.

Nesse norte:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou

a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

(REsp 1.221.170/PR, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018)

Conclusão

Enfim, a inobservância às regras de hermenêutica jurídica - mesmo àquelas positivadas no art. 11 da Lei Complementar 95, de 1998 ("Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona"), invocado pela impetrante - não implica permissão ao Poder Judiciário para, atuando como legislador positivo, suprir eventual omissão legislativa e autorizar a dedução de créditos, como quer a impetrante.

Por conseguinte, falece razão à recorrente em pretender alargar os termos da previsão legal, de modo a fazê-la abarcar despesas havidas antes mesmo da vigência da legislação que implantou o novo regime da não cumulatividade. Pois, no contexto da não cumulatividade da contribuição ao PIS e Cofins o crédito é limitado às hipóteses legalmente previstas, entre as quais não se encontram as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Dessarte, não tem a impetrante o direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, das suas despesas financeiras.

Consubstanciado o que previsto na Súmula Administrativa 7/STJ, condena-se o

Superior Tribunal de Justiça

recorrente ao pagamento de honorários advocatícios em 10% (dez por cento) sobre o valor total da verba sucumbencial fixada nas instâncias ordinárias, com base no § 11 do art. 85 do CPC/2015.

Pelo exposto, **nega-se provimento ao Recurso Especial.**

É o voto.

