

Tema 756 do STF, IN 2.121/2022 e Medida Provisória 1.159/2023

Atualidades quanto aos créditos de PIS/COFINS

**Palestra realizada em 08/02/2023 na Câmara de
Comércio e Indústria Japonesa do Brasil.**

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

PANORAMA GERAL

DEMAREST



Previsões nos planos Constitucional e Infraconstitucional

Infraconstitucional

→ **PIS:** MP 66/2002 (convertida na Lei 10.637/2002)

→ **COFINS:** MP 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003)



Exposição de Motivos das Medidas Provisórias:

“(...) corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”.

Constitucionalização

→ **Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003**

*“A lei definirá os **setores de atividade econômica** para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, **serão não-cumulativas**”*

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

PANORAMA GERAL

DEMAREST

Constituição não traz método aplicável ao PIS/Cofins

LEGISLADOR É TOTALMENTE LIVRE?

HÁ UM CONTEÚDO CONSTITUCIONAL MÍNIMO?

TEMA 756 STF



NÃO CUMULATIVIDADE NO SISTEMA BRASILEIRO

DEMAREST

01 Conceito Pleno/Ideal

Não incidência de tributo sobre tributo ao longo da cadeia mercantil/serviços

Tributo somente deverá incidir, em cada etapa, sobre a parcela do preço que não tenha sido gravada anteriormente

Neutralidade e capacidade contributiva na tributação plurifásica

Competitividade dos produtos nacionais

Evitar verticalizações

02 Imposto x Imposto

Deduz-se da quantia a ser recolhida o montante que incidiu em etapas anteriores (técnica do “abatimento”)

Método previsto pela CF para ICMS e IPI

Problemas práticos (ICMS): vedações indevidas (uso e consumo), restrições de ativos, desonerações no meio da cadeia etc.

03 Método subtrativo indireto

Sobre o valor da aquisição o contribuinte aplica as alíquotas das saídas para apurar os créditos sobre determinados custos e despesas.

Aproxima-se da tributação do valor agregado

Em princípio, deveriam ser irrelevantes aquisições sem incidência ou com alíquotas menores (corrigir **resíduos** anteriores e evitar **ineficácia** de benefícios).

PIS/COFINS: aumento drástico das alíquotas corrobora amplitude maior

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

LIMITAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

DEMAREST

Pode o legislador infraconstitucional limitar a não cumulatividade pós-EC 42/2003?

Delimitação infraconstitucional:

CF não delimitou a forma que se daria a sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, como no caso do IPI e do ICMS.

Foi delegado ao legislador ordinário a competência para tratar da matéria, inclusive quanto aos critérios aplicáveis.

Apenas permite discriminação entre setores – Liberdade quase total



Conceito de não-cumulatividade

Delimitação constitucional:

Com a edição da EC nº 42/03, a não cumulatividade do PIS/COFINS não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas leis ordinárias.

Conteúdo semântico mínimo da não cumulatividade presente na CF.

Do contrário, EC 42/03 teria sido inútil nesse ponto

Impõe busca da não cumulatividade plena por legislador e aplicador

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

POSIÇÕES STF PRÉ-TEMA 756

DEMAREST

STF

Temas relacionados a
não-cumulatividade do
PIS/COFINS



Tema 34 (RE nº 570.122) – “constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco.”



Tema 244 (RE nº 599.316) – “Surge **inconstitucional**, por ofensa aos **princípios da não cumulatividade** e da **isonomia**, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao **ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.**”



Tema 337 (RE nº 607.642) – **Prestadoras de serviços no regime não-cumulativo** - “Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em **processo de inconstitucionalização**, **ainda é constitucional** o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.”



Tema 304 (RE nº 607.109) - Créditos na aquisição de “desperdícios, resíduos ou aparas” (suspensão s/ direito a crédito) – Afronta aos **princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal** e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à **microempresa e à empresa de pequeno porte. Ética ambiental.**

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

POSICIONAMENTO STF (TEMA 337)

DEMAREST



Tema nº 337 (RE nº 607.642)

*“Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em **processo de inconstitucionalização**, ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.”*



MIN. RELATOR DIAS TOFFOLI

*“[A CF] ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, referiu apenas que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime. **Diferentemente do IPI e do ICMS, não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou a receita.**”*

*“De qualquer modo, reconhecer que o **legislador ordinário, nesse caso, encontra-se diante de área de maior liberdade para disciplinar a não cumulatividade** não significa afirmar que ele possa tudo querer ou tudo prever.”*

*“(…) a não cumulatividade dessas contribuições deve ser vista como **técnica voltada a afastar o ‘efeito cascata’**, sob a óptica da atividade econômica, considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo comercial dos bens ou dos serviços”*

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

POSICIONAMENTO STF (TEMA 304)

DEMAREST



Tema nº 304 (RE nº 607.109) – Créditos de aquisição de insumos recicláveis (Maioria – 7 votos integralmente favoráveis)

“São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”. Recurso extraordinário provido.”

Principais argumentos:

- Competitivade/isonomia cooperativa de reciclagem (desonerada) X cooperativa extrativista
- Preservação do meio ambiente X reciclagem



MIN. GILMAR MENDES
(REDATOR DO ACÓRDÃO)

“(...) toda vez que os grandes produtores adquirem insumos junto a pessoas jurídicas que apuram imposto de renda com base no lucro presumido – e que, portanto, recolhem PIS/Cofins pela alíquota de 3,65% –, o crédito constituído pelo regime não cumulativo supera o valor do tributo recolhido na etapa anterior.”

*“Esse fenômeno jurídico acarreta substancial redução da carga tributária incidente sobre a cadeia de produção, **incentivando os agentes econômicos a, sempre que possível, optarem pela aquisição de insumos que proporcionem o aproveitamento de créditos fiscais.**”*

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

POSICIONAMENTO STF (TEMA 304)

DEMAREST



Tema nº 304 (RE nº 607.109)

“São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”. Recurso extraordinário provido.”

“Hoje, do ponto de vista tributário, é economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista do que adquirir matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis.

*(...) os dispositivos impugnados espriam **efeitos nocivos na indústria da celulose, fomentando as produtoras de celulose a migrarem para o método extrativista, o qual, mesmo quando promovido de forma sustentável, produz maior grau de degradação ambiental.***



MIN. GILMAR MENDES
(REDATOR DO ACÓRDÃO)

A oneração excessiva aqui identificada também se aplicaria aos casos em que insumos são adquiridos com alíquota 0%?

Existência de distorção competitiva, violação à isonomia ou a valor poderiam ser determinantes em casos concretos?

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

TEMA 756

DEMAREST

Tema nº 756 (RE nº 841.979)

Alcance do art. 195, § 12, da CF, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS



Trechos do voto

“(...) registrei não ter sido fixada naquele dispositivo constitucional a técnica de não cumulatividade a ser observada pelo legislador ordinário no disciplinamento de tal regime – ao contrário do que se fez, no texto constitucional, quanto à técnica da não cumulatividade do ICMS, por exemplo.”

*“(...) apenas com a **apreciação individualizada de cada caso concreto**, a Corte pode verificar a constitucionalidade de determinada norma legal relacionada com a não cumulatividade das contribuições em tela.”*

“(...) válidas, à luz da não cumulatividade, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, no que, v.g., (a) estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente, dentre outros itens, de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, III) e (b) impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, I e II).



MIN. RELATOR DIAS TOFFOLI

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

TEMA 756

DEMAREST

Tema nº 756 (RE nº 841.979)



Trechos do voto (cont.)

“(...) o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. (...) o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento. (...) para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua ATIVIDADE ECONÔMICA.”

“Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS. (...)

*“(...) é **infraconstitucional**, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a **discussão a respeito da interpretação da expressão insumo, presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03** (...). (...) **não se vislumbra nesse dispositivo, tendo-se presente a orientação proferida pela Corte Superior, ofensa aos princípios da isonomia, da razoabilidade, da proteção à confiança ou da livre concorrência ou a outro preceito constitucional. É certo, ainda, que ele não desnatura o próprio regime não cumulativo de cobrança das contribuições ao PIS e COFINS.***



MIN. RELATOR DIAS TOFFOLI

NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

TEMA 756

DEMAREST

Tema nº 756 (RE nº 841.979)



MIN. RELATOR DIAS TOFFOLI

Teses Aprovadas:

“I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2.121/2022

PANORAMA GERAL

DEMAREST

IN 2.121

Apuração, cobrança,
fiscalização e arrecadação
do PIS/COFINS



Mudanças objetivas - Buscou consolidar as normas regulamentadoras, alinhar os entendimentos das Cortes Superiores e reduzir incertezas. Revogou diversas instruções normativas, entre elas a IN nº 1.911/2019, que antes regulamentava a matéria



ICMS – Prevê a exclusão do ICMS da base de cálculo dos débitos e permite o cômputo do valor do ICMS no cálculo dos créditos nas aquisições



Limitações aos créditos - ICMS-ST e o IPI nas aquisições (todo o IPI – e o recuperável?)

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2.121/2022

IMPACTOS

DEMAREST



Conceito de insumo e limitações

STJ REsp nº
1.221.170/PR

Conceito de insumos: deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da **atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**.



Artigo 176 e 177

Validação do entendimento do STJ e inclusão de rol exemplificativo: *“consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviço.”*

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2.121/2022

EXEMPLOS DE INSUMOS PERMITIDOS (EXEMPLOS)

DEMAREST

- ✓ Insumo do insumo
- ✓ Imposição legal (**não se aplica a convenções coletivas de trabalho**)
- ✓ Manutenção de bens produtivos do ativo imobilizado (**aumento de vida útil de até um ano**)
- ✓ serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica
- ✓ EPI
- ✓ Materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos
- ✓ Contratação de PJ fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades produtivas
- ✓ Testes de qualidade aplicados sobre MP, PI, produto em elaboração e produto acabado, **desde que antes da comercialização**
- ✓ Frete e seguro internos de bens importados (**insumos e bens do ativo - produtivos**)
- ✓ Frete e seguro na aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência
- ✓ Parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo
- ✓ Contratação de PJ para transporte da mão de obra empregada no processo (proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação e o total) (**veda se for transporte próprio**)

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2.121/2022

NÃO SÃO CONSIDERADOS INSUMOS (EXEMPLOS)

DEMAREST

- ✓ Embalagens utilizadas no transporte de produto acabado
- ✓ Bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção
- ✓ Frete de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica
- ✓ Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida
- ✓ Dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança etc.
- ✓ Auditoria e certificação por entidades especializadas
- ✓ Testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor etc.
- ✓ Bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais
- ✓ Bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

MEDIDA PROVISÓRIA 1.159/2023

PANORAMA GERAL

DEMAREST

MP 1.159

Excluir o ICMS da incidência e da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS



Exclusão do ICMS das receitas - ICMS incidente sobre as operações de venda ou prestação de serviços não integra a base de cálculo dos débitos das contribuições



Exclusão do ICMS dos créditos - ICMS incidente na aquisição de bens ou serviços **não** gera direito de crédito de PIS e COFINS (contraposição à disposição da IN 2.121)



Anterioridade nonagesimal - As alterações promovidas em relação aos créditos do PIS e da COFINS produzem efeitos a partir de 01 de maio de 2023

MEDIDA PROVISÓRIA 1.159/2023

IMPACTOS

DEMAREST



Delimitação do ICMS a ser calculado no crédito de PIS e a COFINS

ICMS incidido

Veda a inclusão do valor do ICMS “que tenha incidido” sobre as operações de aquisição no cálculo dos créditos das referidas contribuições;

Autoriza a exclusão do ICMS “que tenha incidido” nas operações sujeitas ao PIS e à COFINS



Ambiguidade

Tema 69: Prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS calculado na transação (vulgarmente referido como “destacado”)

IN 2.121 (Art. 26, XII): Prevê a exclusão do “ICMS destacado” no documento fiscal.

MP 1.159: Cria ambiguidade na adoção do termo “incidido” para regular tanto a apuração do débito como do crédito de PIS e COFINS.

MEDIDA PROVISÓRIA 1.159/2023

IMPACTOS

DEMAREST



Pontos de atenção



Anterioridade e vigência

Anterioridade nonagesimal: Efeitos a partir de 01 de maio de 2023

Processo legislativo: deve ser convertida em Lei no prazo de 120 dias, contados a partir da edição, para que não perca sua eficácia.



Potencial ofensa a preceitos constitucionais

Tema 756 – Matriz constitucional das contribuições, razoabilidade, isonomia, livre concorrência e proteção à confiança

Matriz constitucional – ao exigir uma maior aderência entre débitos na etapa anterior e créditos na posterior, MP aproxima PIS/Cofins do ICMS e do IPI?

Isonomia, livre concorrência, razoabilidade, não discriminação – Aproveitamento dos mesmos montantes de créditos ainda que os contribuintes desembolsem valores distintos na aquisição de mercadorias e serviços, em função de diferentes alíquotas de ICMS que podem ser aplicadas nas operações

Pacto federativo – MP pode tornar mais atraentes aquisições de outro Estados (sobretudo se houver incentivos fiscais locais)?

MP X Relevância e urgência – Tema controverso desde 2017

AUMENTOU O “PROCESSO DE INCONSTITUCIONALIZAÇÃO?”

MEDIDA PROVISÓRIA 1.159/2023

IMPACTOS - POTENCIAL OFENSA A PRECEITOS CONSTITUCIONAIS

DEMAREST



Cenário hipotético: Supondo que um contribuinte possa adquirir a mesma mercadoria, pelo mesmo valor líquido de R\$ 82, de um fornecedor A no mesmo Estado (com ICMS a 18%), de um fornecedor B de outro Estado com ICMS de 7% ou 12% (mercadoria nacional), e de um fornecedor C de um terceiro Estado a 4% (mercadoria importada), o valor total da operação será diferente dependendo de sua origem: R\$ 100 com a aplicação de 18%, R\$ 93,18 com 12%, R\$ 88,17 com 7% e R\$ 85,42 com 4%. Assim, temos o seguinte cálculo para apuração dos créditos de PIS/COFINS:

Antes da MP 1.159/2023

	Fornecedor A	Fornecedor B	Fornecedor B	Fornecedor C
ICMS	18%	12%	7%	4%
Valor mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
Crédito PIS/Cofins	R\$ 9,25	R\$ 8,62	R\$ 8,16	R\$ 7,90
Percentual do crédito s/ aquisição	9,25%	9,25%	9,25%	9,25%

Depois da MP 1.159/2023

	Fornecedor A	Fornecedor B	Fornecedor B	Fornecedor C
ICMS	18%	12%	7%	4%
Valor mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
Crédito PIS/Cofins	R\$ 7,59	R\$ 7,59	R\$ 7,59	R\$ 7,59
Percentual do crédito s/ aquisição	7,59%	8,14%	8,60%	8,88%

CRÉDITOS DE PIS/COFINS

PANORAMA GERAL - CÁLCULO DOS CRÉDITOS

DEMAREST



Seguindo o mesmo exemplo de fornecedores do slide anterior:

Antes da IN 2.121/2022 e da MP 1.159/2023

	Fornecedor A	Fornecedor B	Fornecedor B	Fornecedor C
Valor líquido de ICMS	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00
Alíquota ICMS	18%	12%	7%	4%
Base de Cálculo ICMS	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
Valor ICMS	R\$ 18,00	R\$ 11,18	R\$ 6,17	R\$ 3,42
Valor mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
IPI (10%)	R\$ 10,00	R\$ 9,31	R\$ 8,81	R\$ 8,54
Valor total da Nota Fiscal	R\$ 110,00	R\$ 102,49	R\$ 96,98	R\$ 93,96
Crédito PIS/Cofins	R\$ 10,18	R\$ 9,48	R\$ 8,97	R\$ 8,69

Depois da IN 2.121/2022 e da MP 1.159/2023

	Fornecedor A	Fornecedor B	Fornecedor B	Fornecedor C
Valor líquido de ICMS	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00
Alíquota ICMS	18%	12%	7%	4%
Base de Cálculo ICMS	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
Valor ICMS	R\$ 18,00	R\$ 11,18	R\$ 6,17	R\$ 3,42
Valor mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 88,17	R\$ 85,42
IPI (10%)	R\$ 10,00	R\$ 9,31	R\$ 8,81	R\$ 8,54
Valor total da Nota Fiscal	R\$ 110,00	R\$ 102,49	R\$ 96,98	R\$ 93,96
Crédito PIS/Cofins	R\$ 7,59	R\$ 7,59	R\$ 7,59	R\$ 7,59

OBRIGADO!



Maurício Barros

mabarros@demarest.com.br

+55 11 3356-2150



demarest.com.br

Este material tem caráter informativo e deve ser utilizado apenas para discussão, não podendo ser utilizado isoladamente para a tomada de decisões. Aconselhamento legal específico poderá ser prestado por um de nossos advogados. Direitos autorais são reservados ao Demarest Advogados.



demarest.com.br/en

This material is for informative purposes and should be used for discussion only, and cannot be used in separate for decision making. Specific legal advice may be provided by one of our attorneys. Copyright is reserved to Demarest Advogados.

Leia o QR Code ao lado ou **clique aqui** e saiba mais sobre o nosso escritório.

Scan the QR Code on the left or **click here** and learn more about our office.



demarest.com.br