

Crédito de PIS/Cofins sobre ativo imobilizado cedido a terceiros em comodato

José Luis Ribeiro Brazuna

Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Sérgio Pin Junior

Advogado em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Ativo imobilizado. ICMS. IRPJ. CSLL.

Sumário: Histórico legislativo – Orientação da Receita Federal sobre o tema – Histórico de questões fiscais relativas ao comodato de bens do ativo a terceiros – Conclusão

A cessão gratuita a terceiros de bens contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica é algo bastante comum em diferentes setores econômicos, seja na indústria (em grande parte das manufaturas organizadas sob o regime de “montadoras”), no comércio (onde pode haver a cessão de materiais de marketing, transporte ou conservação das mercadorias vendidas) ou, ainda, na prestação de serviços (para os quais determinado equipamento pode configurar elemento essencial para a execução do próprio serviço).

Especialmente na manufatura, é recorrente encontrar empresas organizadas sob o regime de industrialização por conta de terceiros,¹ no qual, além de enviarem matérias-primas para o executor da encomenda, fazem também o empréstimo de moldes, matrizes ou modelos, o que faz incidir a figura da equiparação a estabelecimento industrial, conforme artigo 9º, inc. IV, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010).

¹ Referida ordinariamente como “industrialização por encomenda”. É preciso cautela com o uso da expressão, tendo em vista que o Estado de São Paulo, por exemplo, emprega tal denominação para tratar exatamente da industrialização terceirizada, na qual o encomendante nada remete ao executor da manufatura (nesse sentido, vide Resposta à Consulta nº 359/2011).

Outro modelo comumente utilizado, no qual não ocorre a referida equiparação,² é o da industrialização terceirizada, em que o fabricante produz determinada mercadoria exclusivamente para o chamado “dono da marca”, o qual, além das especificações a respeito do bem (fórmulas, desenhos técnicos etc.), por vezes cede em comodato máquinas e equipamentos a serem empregados no processo produtivo.

A depender do setor, o regime é, inclusive, regulado normativamente, tal como ocorre na indústria de equipamentos de processamento de dados, na qual o artigo 26 do Decreto nº 5.906/2006 cuida da “produção terceirizada” desse tipo de produto, autorizando que, para fins de obtenção dos benefícios do IPI pertinentes, possa a empresa contratante da industrialização assumir a obrigação de investimento em pesquisa e desenvolvimento, tomando por referência o faturamento decorrente da comercialização dos produtos incentivados para si pelo seu efetivo fabricante.

A dúvida que se apresenta nesse tipo de situação, então, é saber se o titular do bem cedido em comodato pode ou não descontar os correspondentes créditos de PIS/Cofins ou de PIS/Cofins-importação na apuração daquelas duas contribuições incidentes sobre as suas próprias receitas, caso submetido ao regime não cumulativo.

Histórico legislativo

De acordo com o artigo 3º, inc. VI, tanto da Lei nº 10.833/2003 quanto da Lei nº 10.637/2002, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.196/2005, o contribuinte sujeito ao regime não cumulativo de apuração da contribuição ao PIS e Cofins tem direito a descontar créditos de ambas as contribuições relacionados a “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”.

A Lei nº 10.865/2004, quando instituiu a incidência do PIS/Cofins-importação, também assegurou crédito semelhante, por meio do seu artigo 15, inc. V, que, na redação dada pela Lei nº 11.196/2005, assegura o creditamento relativo a “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

Antes da Lei nº 11.196/2005, tanto a Lei nº 10.865/2004 quanto a Lei nº 10.833/2003 tratavam apenas de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Ou seja, atualmente, se incluem no rol de bens passíveis de creditamento aqueles “adquiridos ou fabricados para

² Ou seja, permanece a empresa como atividade exclusivamente comercial.

locação a terceiros”, para efeito de PIS/Cofins, e os “adquiridos para locação a terceiros”, no caso do PIS/Cofins-importação.

O artigo 3º, inc. VI, da Lei nº 10.637/2002, todavia, falava em “máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, sendo relevante o trecho destacado, para fins de análise contextual das orientações firmadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a respeito do tema, adiante.

Pois bem. Referidos créditos, uma vez atendidas as condições gerais para a sua escrituração, devem ser calculados com base no “valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês”. Alternativamente:

- dizem o artigo 15, §7º, da Lei nº 10.865/2004 e o artigo 3º, §14, das Leis nºs 10.833/2002 e 10.637/2003, que, em relação às “máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado”, o crédito poderá ser realizado no curso de quatro anos, à taxa mensal de 1/48 sobre o valor de aquisição do bem; e
- estipula o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.546/2011, que, “nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços”, o creditamento poderá ser feito integral e imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.³

Interessante observar, ainda, que, segundo a redação original do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 havia também a possibilidade de creditamento parcelado em 12 (doze) meses, “na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços”, regime esse que deixou de existir com a Lei nº 12.546/2011, mas que foi preservado para as aquisições já ocorridas entre maio de 2008 e 03 de agosto de 2011.

Orientação da Receita Federal sobre o tema

Como regra, a leitura feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a respeito dos dispositivos acima é de que, na medida em que sempre se fala na utilização dos bens do ativo para a “locação a terceiros”, a “produção de bens” e a “prestação de serviços”, não haveria permissivo legal para as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial apurarem créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.⁴

³ E de forma antecipada, porém parcelada, no caso de aquisições ocorridas entre agosto de 2011 e junho de 2012.

⁴ Nesse sentido são as soluções de consulta nºs 136/2013 (10ª RF), 23/2012 (2ª RF) e 141/2007 (9ª RF).

De maneira semelhante, ainda que a atividade da empresa fosse industrial, não haveria direito a crédito sobre equipamentos que não fossem utilizados diretamente na produção dos seus bens destinados à produção, tal como ocorreria, por exemplo, no caso de caminhões utilizados para o transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma empresa.⁵

Após as alterações promovidas pela Lei nº 11.196/2005, houve manifestações específicas da RFB a respeito das máquinas, dos equipamentos e dos bens do ativo fabricados ou utilizados na locação a terceiros,⁶ tendo uma delas abordado situação em que o titular do ativo não apenas o alugava, como também prestava serviços de “gestão” relativamente ao seu uso.⁷

É necessário ter cautela, especificamente, no que se refere à contribuição ao PIS, na leitura de determinadas soluções de consulta⁸ anteriores à Lei nº 11.196/2005, nas quais se afirmou de forma categórica a possibilidade de creditamento sobre todos os bens do ativo imobilizado, inclusive aqueles utilizados nas unidades administrativas do contribuinte.

Conforme se destacou anteriormente, a redação original do artigo 3º, inc. VI, da Lei nº 10.637/2002, permitia, de fato, a aplicação abrangente do direito a crédito, uma vez que as “máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda” encontravam-se separados dos “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, por meio da expressão “bem como”, dando a clara ideia de soma de dois grupos distintos de bens do ativo (as máquinas e equipamentos afetados à atividade industrial, de um lado, e todos os demais tipos de bens incorporados ao ativo imobilizado, do outro).

Pois bem. Do contexto acima se extrai que:

- especificamente em relação aos bens do ativo cedidos em comodato a terceiros, ainda que para utilização em atividade industrial a ser por eles executada em benefício do comodante, como é o caso ora examinado, ainda não há nenhum tipo de manifestação oficial por parte da RFB; e
- no entanto, é possível pressupor que o creditamento não seja aceito no caso de eventual fiscalização, em face daquelas soluções de consulta que negam o crédito a pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial.

⁵ Solução de consulta nº 417/2009 (9ª RF).

⁶ Por exemplo, as soluções de consulta nº 27/2013 (7ª RF), 10/2011 (6ª RF), 196/2009 (8ª RF), 417/2007 (8ª RF) e 6/2006 (9ª RF).

⁷ Solução de consulta nº 202/2005 (8ª RF).

⁸ Notadamente, as soluções nºs 145 a 148/2003, todas da 6ª RF.

Histórico de questões fiscais relativas ao comodato de bens do ativo a terceiros

Como vimos, a cessão gratuita a terceiros de bens contabilizados no ativo é muito comum em diferentes tipos de atividades econômicas. Por esse motivo, o tema já suscitou discussões com relação à própria possibilidade de depreciação do bem, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como quanto ao creditamento do ICMS sobre bens integrantes do ativo imobilizado do contribuinte.

No que diz respeito ao ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 assegurou o creditamento sobre bens destinados ao ativo imobilizado,⁹ o que, todavia, se submete à cláusula do §1º do artigo 20, que veda o crédito com relação a mercadorias que sejam “alheias à atividade do estabelecimento”.

Apesar disso, o caput do artigo 20 refere-se à entrada da mercadoria “real ou simbólica no estabelecimento”, o que inspira o nosso entendimento no sentido de que, se o bem tiver a sua posse cedida a terceiros com o objetivo de contribuir, ainda que indiretamente, para as atividades comerciais ou industriais do seu titular, existirá uma razão para que o creditamento seja realizado. E conosco está a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça,¹⁰ à qual também se têm alinhado as administrações fazendárias de algumas Unidades da Federação.¹¹

Ora, de certa forma, a discussão aqui guarda grandes pontos de similaridade com aquela relativa ao IRPJ e à CSLL, uma vez que o artigo 13, inc. III, da Lei nº 9.249/1995, veda expressamente a dedução das “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”.

Seriam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, portanto, as máquinas, os equipamentos e outros bens do ativo cedidos a terceiros por meio de comodato?

A orientação oficial da RFB a esse respeito é que sim, conforme Parecer Normativo CST nº 19/1984, no qual se afirmou literalmente que:

Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado cedidos em comodato. São dedutíveis, na determinação do lucro real, desde que o empréstimo dos referidos bens seja útil no tipo de operações, transações ou atividades da comodante, e não mera liberalidade.

⁹ Considerado pelo Supremo Tribunal Federal como benefício fiscal não decorrente do princípio da não cumulatividade (vide Medida Cautelar na ADIn nº 2.325-DF, j. em 23.09.2004, Rel. Min. Marco Aurélio).

¹⁰ Recurso Especial nº 1.307.876-SP (2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 05.02.2013) e Recurso em Mandado de Segurança nº 24.911-RJ (2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 26.06.2012).

¹¹ Como são os casos, por exemplo, dos Estados de Santa Catarina (Consultas nºs 26/2013 e 029/2011), São Paulo (Resposta à Consulta nº 56/2012) e Minas Gerais (Acórdão nº 4.025/13/CE, Conselho de Contribuintes, publicado em 06.04.2013).

E em sintonia está a jurisprudência do Tribunal Administrativo Federal.¹²

É bem verdade que há registro de uma solução de consulta isolada em direção inversa.¹³ Porém, ainda examinando a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes, percebe-se a solidez daquele entendimento por parte do órgão julgador quando, com relação ao comodatário, reconhece o seu direito a deduzir as despesas operacionais ligadas ao uso do bem, desde que seja ele empregado nas suas atividades próprias.¹⁴

A análise da questão relativa ao IRPJ e à CSLL é especialmente relevante para o caso em exame se levarmos em consideração que, na Instrução Normativa nº 11/1996, a RFB considera como intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização somente os “bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa”.

Referido requisito não encontra fundamento legal e, como se vê, não é levado em consideração pela jurisprudência administrativa, aceitando-se também a dedutibilidade da despesa de depreciação quando, até mesmo em razão da normalidade e da necessidade do mercado em que se encontra inserido o contribuinte, a cessão gratuita a terceiros de bens do seu ativo é mandatória à manutenção da sua atividade.

Conclusão

Após a necessária digressão a respeito do ICMS e do IRPJ/CSLL, se retornarmos à legislação do PIS/Cofins e do PIS/Cofins-importação, constatamos o seguinte:

- que a tentativa da IN nº 11/1996 de vincular fisicamente o bem do ativo ao estabelecimento da empresa, como requisito para a dedução da sua despesa de depreciação, fracassou no caso do IRPJ/CSLL, onde coerentemente falou mais alto o aspecto finalístico da lei que assegura a dedução daquilo que é “intrínseco” à produção ou comercialização de bens e serviços, independentemente da forma como o contribuinte organiza essas suas atividades e da localização física dos bens do seu ativo imobilizado;
- que tem falhado também qualquer restrição ao creditamento do ICMS sobre o bem do ativo cedido a terceiros em comodato, não se reconhecendo como “alheio à atividade do estabelecimento” aquele item do ativo que, mesmo de maneira direta, contribui para a geração de futuras operações e prestações tributadas; e

¹² Acórdãos nºs 101-91.361, 101-91.383, 101-91.363 e 101-91.362, todos da 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

¹³ Solução de consulta nº 266/2005 (8ª RF).

¹⁴ Entre outros, Acórdãos nºs 101-78.395, 101-80.110, 105-9742, 101-90.677 e 107-05.907.

- que, se por um lado o creditamento do PIS/Cofins e do PIS/Cofins-importação sobre bens do ativo imobilizado não é tão amplo como se gostaria, ele em momento algum (nem na Instrução Normativa nº 457/2004) é limitado fisicamente ao uso do bem para a fabricação de produtos ou a prestação de serviços no estabelecimento do próprio contribuinte.

Nesse sentido, portanto, quer nos parecer que o contexto legislativo com relação às contribuições é ainda mais favorável do que aquele existente nas discussões sobre o ICMS e o IRPJ/CSLL, com a única ressalva de que, como já vimos, no pertinente à tributação da renda, o próprio Fisco Federal já aceitou expressamente a dedução da despesa de depreciação no PN nº 19/1984.

Por fim, é interessante observar que também se defende¹⁵ que, diante da similitude entre a locação e o comodato, se o crédito de PIS/Cofins é cabível no caso de o bem do ativo ser utilizado naquele tipo de negócio jurídico, o creditamento também deveria ser aceito nessa segunda situação.

Embora o argumento possa ser utilizado, não acreditamos que tenha ele grandes chances de prosperar, uma vez que: (i) do ponto de vista do próprio Direito Civil, o comodato é posto como uma subespécie do negócio de empréstimo,¹⁶ e não da locação de coisas;¹⁷ e (ii) a comparação poderia levar ao contra-argumento de que se o bem do ativo não contribui para a geração de uma receita de locação (o que haveria no mero comodato), então não haveria motivo para, do ponto de vista principiológico, conceder um crédito que tem por fim alcançar a não cumulatividade do tributo.

Apesar disso, a aproximação dos dois objetos é interessante porque chama a atenção para o fato de que, do ponto de vista pragmático, se os bens adquiridos pelo contribuinte, ao invés de cedidos gratuitamente, forem alugados ao terceiro, isso facilitaria o creditamento e criaria uma barreira bastante forte a eventuais glosas.

Nessa situação, ao invés de ir diretamente à aplicação restritiva da norma relativa ao creditamento, em primeiro lugar deveria a fiscalização passar pela eventual desconsideração do contrato de locação, demonstrando e comprovando a sua nulidade e a impossibilidade de oposição ao Fisco, em razão de algum tipo de vício do negócio jurídico, como, por exemplo, a simulação.

¹⁵ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de manutenção e utilização de créditos de PIS/Cofins relativos a bens do ativo permanente na hipótese de comodato/locação de maquinário para terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, fev. 2012.

¹⁶ Artigo 579 e seguintes do Código Civil.

¹⁷ Artigo 565 e seguintes.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BRAZUNA, José Luis Ribeiro; PIN JUNIOR, Sérgio. Crédito de PIS/Cofins sobre ativo imobilizado cedido a terceiros em comodato. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 67, p. 33-40, jan./fev. 2014.
