

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS, APURADOS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Bruno da Rocha Barros¹

RESUMO: O conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS é polêmico tanto no âmbito doutrinário como no âmbito jurisprudencial.

PALAVRAS CHAVE: insumos, PIS, COFINS, não-cumulatividade

1. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/1988 estabelece alguns limites aos entes federativos no que diz respeito ao exercício da competência tributária (“poder de tributar”).

Segundo Luciano Amaro “as chamadas limitações ao poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).”²

Embora o Estado, como provedor das necessidades públicas, tenha a tributação como principal modo de obtenção de riqueza, há limites a serem observados, de modo que a carga tributária se mantenha em níveis aceitáveis, sem onerar em demasia o contribuinte.

Os limites ao “poder de tributar”, que constituem garantias constitucionais estabelecidas em favor do contribuinte, estão previstos, em sua maioria, na forma de princípios, dentre os quais se poderia citar o princípio da legalidade, o da anterioridade, o da isonomia, o da vedação do confisco e o da não-cumulatividade.

Eis as palavras do saudoso Ministro Orozimbo Nonato, rememorando o ensinamento do Chief of Justice John Marshall, da Corte dos EUA, proferido no caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819:

¹ Analista Tributário da Receita Federal do Brasil

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16^ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2010. p.129.

“O poder de taxar não pode chegar à desmedida de poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina do détournement de pouvoir”³

2. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

À guisa de introdução, impende destacar a natureza jurídica dúplice da não-cumulatividade. É princípio quando enunciada de forma genérica, constituindo garantia do contribuinte. É técnica de tributação quando enunciada de forma específica, constituindo modo de execução do princípio.

Com efeito, o princípio da não-cumulatividade foi previsto originariamente pela CRFB/1988 para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (art. 153, § 3º, II, e art. 155, § 2º, I). Dispõe a CRFB/1988 que o IPI e o ICMS serão não-cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A União, utilizando-se da competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, criou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, através da Lei Complementar 70/1991. A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar 07/1970, recepcionada pelo ordenamento jurídico através do artigo 239 da CRFB/1988.

Até o advento da Lei 10.637/2002 (que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança do PIS) e da Lei 10.833/2003 (que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da COFINS) o regime de apuração utilizado para a cobrança destas exações era o cumulativo, que foi mantido em relação a determinadas empresas e receitas.

É certo que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi desenhada segundo o alvedrio do legislador ordinário, pois não existia, até então, qualquer preceito constitucional facultando a adoção dessa sistemática na apuração das contribuições sociais. Restringiu-se a não-cumulatividade a um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços constantes das leis supracitadas.

A previsão constitucional surgiu com a Emenda nº. 42/2003, que incluiu § 12 no artigo 195 da CRFB/1988:

³ Supremo Tribunal Federal. RE nº 18.331. Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21/09/1951

“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:

§ 12. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

Destarte, com o status constitucional alcançado, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo imperiosa a conformação de tais dispositivos ao disposto no artigo 195, § 12, da CRFB/1988.

3. NÃO-CUMULATIVIDADE COMO TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO

A CRFB/1988, embora tenha previsto o princípio da não-cumulatividade, não trouxe regras específicas, deixando a sistematização a cargo do legislador ordinário. Isso não indica, entretanto, liberdade irrestrita para deliberar sobre o tema, pois a mera menção à não-cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

A não-cumulatividade, de acordo com os artigos 153, § 3º, II e 155, § 2º, da CRFB/1988, como já mencionado, é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores.

Adotou-se o denominado método do “imposto contra imposto” que consiste na concessão de crédito fiscal decorrente das operações anteriores para compensar o montante devido nas operações seguintes.

Tal instituto objetiva a desoneração da circulação de mercadorias e da industrialização de produtos, razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica.

Com efeito, assinala José Eduardo Soares de Melo que “caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente 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 ocasionado por esse

artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.”⁴

Este vínculo entre não-cumulatividade e desoneração deve ser aplicado também à sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

O Poder Executivo optou pelo denominado método “Indireto Subtrativo” (ou “base contra base”) como forma de garantir a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Esta técnica, ao contrário do que ocorre no método do “imposto contra imposto”, não prevê a concessão de crédito de tributo, por força das operações anteriores, mas a dedução da base de cálculo de valores referentes às operações anteriores. A não-cumulatividade, aqui, atua na apuração do montante do tributo devido, e não no seu pagamento.

Essa opção do legislador ordinário encontra-se expressa na Exposição de Motivos da Medida Provisória 135/2003, antecessora da Lei 10.833/2003, que assim esclarece:

*“7. Por se ter adotado, em relação a não-comutatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”*⁵

Portanto, a correta exegese do artigo 195, § 12, da CRFB/1988, é no sentido de que a legislação infraconstitucional deve eleger os setores da economia que fazem jus ao regime não-cumulativo e, aos contribuintes de tais setores, viabilizar a desoneração de seus faturamentos.

4. AS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

O artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A não-cumulatividade, repita-se, embora tecnicamente distinta na apuração do IPI/ICMS e na apuração do PIS/COFINS, tem como função primordial evitar o “efeito cascata” da tributação – que independe da materialidade da espécie tributária – bem como evitar a verticalização das empresas, contribuindo para o desenvolvimento econômico.

Vejamos a exposição de motivos da Lei 10.833/2003:

“1.1 – O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência

4 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática, 7ª edição, editora Dialética, São Paulo, 2004.

5 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003_mf.htm

econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a 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”.

Leciona José Eduardo Soares de Melo que “a estrutura de um regime não cumulativo pressupõe - de modo lógico, natural, e jurídico - a adoção de critérios consistentes em determinadas posturas que objetivem evitar a cumulação das cargas tributárias, e mecanismos hábeis e eficazes para a sua plena operacionalidade”.⁶

A respeito da verticalização das empresas, ensina Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli que a verticalização de empresas, motivada pela tentativa de minimizar seus gastos, resulta na fusão de atividades industriais, comerciais e de serviços. Desta forma, a empresa procura concentrar todas as etapas de produção (cujo somatório resulta no processo produtivo), de maneira a reduzir os custos fiscais de aquisição de bens e serviços que serão aplicados em seu produto ou serviço.⁷

Com efeito, de acordo com a metodologia estabelecida, a pessoa jurídica submetida à não cumulatividade pode deduzir do valor devido a título de PIS e de COFINS os créditos que incidem sobre determinados custos e despesas. A apuração de tais créditos ocorre mediante a aplicação das alíquotas previstas nas referidas leis sobre os custos e despesas por elas arrolados.

5. O CONCEITO DE INSUMOS

Uma das hipóteses que ensejam crédito é a despesa com 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 (art. 3, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Vejamos:

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

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,

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito. Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009.

⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Revista Dialética de Direito Tributário nº 180: Não cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de créditos. Definição de critérios jurídicos. São Paulo: Dialética, 2010.

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

O conceito de insumos para fins de geração de crédito de PIS e de COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade, é um dos temas tributários que mais tem gerado discussão nos últimos anos, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

É certo que a CRFB/1988 foi lacônica sobre o tema, limitando-se a prever que a lei definiria os setores da atividade econômica para os quais as contribuições seriam não cumulativas.

A legislação tributária, conforme o artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O artigo 3, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não definiu o que seriam insumos, como também não relacionou taxativamente quais os bens e serviços que possibilitariam a apuração de créditos.

Ante a ausência de um conceito legal de insumos para tais contribuições sociais, três correntes surgiram para tentar dirimir a questão.

1ª Corrente – O conceito de insumo seria o mesmo daquele adotado pela legislação do IPI

Seguindo as peculiaridades deste tributo, o Decreto 7.212/2010, em seu artigo 226, I, prevê que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Como se verifica, a legislação do IPI permite a apuração de créditos em relação a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Prevê, ainda, que as matérias-primas e os produtos intermediários, mesmo que não integrados ao novo produto, se forem consumidos em seu processo de industrialização, permitirão a apropriação de créditos.

A Receita Federal do Brasil - RFB adota essa corrente, tendo editado a Instrução Normativa nº. 247/02 (o art. 66, § 5º, define o conceito de insumo para fins de

apuração do PIS) e a Instrução Normativa nº. 404/04 (o art. 8º, § 4º, define o conceito de insumo para fins de apuração da COFINS). O texto dos dispositivos é idêntico:

“Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Citados atos regulamentares utilizaram-se da definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos.

No âmbito da Justiça Federal, há decisões que adotam tal entendimento, senão vejamos:

*“A legislação ordinária não definiu o alcance do termo ‘insumos’. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 admitem como insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos. Isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços; não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todos os custos de produção, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. A regulamentação constante no art. 8º da IN SRF nº 404/04 (quanto à COFINS), e no art. 66 da IN SRF nº 247/02 (quanto ao PIS), não implica restrição do conceito legal de insumo, acompanhando os limites traçados pelo legislador ordinário, pelo que não padecem de qualquer ilegalidade”.*⁸

8 Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação Cível 5060092-90.2013.4.04.7100. Relator - Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. Data da Decisão: 15/07/2015.

Já no âmbito administrativo, à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pode-se afirmar que tal posição está praticamente superada. Há, inclusive, decisão unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nesse sentido:

“Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio . Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.”⁹

2ª Corrente – O conceito de insumo deve compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida pela legislação do Imposto de Renda

Essa corrente se contrapõe ao entendimento esposado pela primeira, no sentido de que para fins de apuração de créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Não seria possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/COFINS) e industrialização de produto (IPI).

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco é categórico ao destacar a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS:

⁹ Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo 11065.101271/2006-47. Acórdão 9303-01.035. Sessão de 23/08/2010.

"Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa ideia (= algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exempla, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo".

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto 'produto'.

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado." ¹⁰

Para essa corrente, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

Insumos, então, seriam os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as anteriores e posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento da empresa.

Há decisões do CARF nesse sentido:

"O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em

10 GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, jul/ago. 2008.

apreço.”¹¹

3ª Corrente – O conceito de insumo para as contribuições sociais é próprio

Aqui defende-se posição intermediária. O termo “insumo” teria abrangência maior do que o contido nos termos “matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem”, relacionados ao IPI. No entanto, tal abrangência não seria tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa.

A justa medida do conceito seria alcançar elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou serviços, ainda que eles não entrem em contato direto com tais bens ou serviços.

É a posição que prevalece no Superior Tribunal de Justiça – STJ. Vejamos:

“São ilegais o art. 66, §5º, I, a e b, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, a e b, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de Custos e Despesas Operacionais utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos. São insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.”¹² (grifo nosso)

Destarte, tendo em vista o referido entendimento do STJ, o que se extrai da definição de insumos para fins de creditamento é que: (i) o bem ou serviço tenha sido

11 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 11020.001952/2006-22. Acórdão 3202-00.226. Sessão de 08/12/2010.

12 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.246.317/MG. Relator - Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Decisão: 19/05/2015.

adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); (ii) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Essa também é a posição majoritária no CARF, embora existam divergências sobre os critérios a serem adotados.

Nos Processos 11080.008337/2005-51 e 13204.000151/200536, o CARF se valeu da teoria contábil para justificar a equivalência entre o conceito de insumo e o conceito de custo de produção:

“Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

O que quero dizer, é que a expressão “bens e serviços utilizados como insumo” abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria-prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos.

(...)

Cabe ressaltar que dois equívocos são comumente praticados ao se analisar a questão em tela. O primeiro, e mais comum, é de inserir determinadas despesas no rol dos gastos que seriam custo.

Custo e despesa são termos técnicos e possuem conceitos diversos e delimitados, como demonstrado acima. Um dispêndio não é custo ou despesa ao talante do aplicador da norma, pois as normas do Direito Contábil delimitam com razoável precisão o alcance de cada termo.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 tratou do crédito de PIS e COFINS apenas dos custos de produção, e não de despesas. As despesas, que geram o crédito de PIS e COFINS, foram taxativamente determinadas nos demais incisos III a IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Ou seja, o legislador didaticamente separou os custos de produção, permitindo que todos eles gerassem crédito de PIS

e da COFINS, no inciso II acima mencionado, e nos demais inciso cuidou de determinadas despesas, e apenas estas, dariam direito ao crédito.

(...)

A título de conclusão, podemos ressaltar que, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como os fatores de produção diretos e indiretos, na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas. O valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o Custo do Produto Vendido (CPV) ou o “Custo dos Serviços Prestados (CSP)”, registrado na contabilidade da empresa, e serão apropriados no mês da aquisição do bem ou serviço.” (grifo nosso) ¹³

“Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/04, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

13 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 11080.008337/2005-51. Acórdão 330201.168. Sessão de 11/08/2011.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.” (grifo nosso).¹⁴

Já no Processo 13981.000030/2007-46 o CARF conceituou insumo levando em consideração a essencialidade do dispêndio ao processo produtivo:

“Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo, todavia, não basta que o bem seja aplicado diretamente no processo de produção do produto industrializado, mas que a subtração deste obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultante, além de que tal bem não integre o ativo imobilizado da empresa, o que impossibilitaria o creditamento. O mesmo, também encontra-se reproduzido no Resp 1.246.317 MG de relatoria do Min. Mauro Campbell e foi adotado por esta Turma Especial para fins de interpretação do conceito de “insumos” na legislação das contribuições sociais.

*Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do Pis/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, aquém do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.” (grifo nosso)*¹⁵

Por fim, impende ressaltar, que esse tema teve a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário com Agravo – ARE 790.928, ainda pendente de julgamento.

14 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 13204.000151/2005-36. Acórdão 3403002.043. Sessão de 23/04/2013.

15 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 13981.000030/2007-46. Acórdão 3803003.440. Sessão de 25/09/2012.

6. CONCLUSÃO

É certo que não há consenso doutrinário e jurisprudencial sobre a correta interpretação do artigo 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No entanto, parece prevalecer na jurisprudência dos tribunais pátrios o entendimento defendido pela 3ª corrente.

De fato, o conceito de insumo defendido por tal corrente é o que melhor atende ao mandamento constitucional previsto no artigo 195, § 12, da CRFB/1988, porquanto não é demasiadamente restritivo, nos termos sustentados pela 1ª corrente, nem ampliativo em excesso, como entende a 2ª corrente. Trata-se de conceito intermediário e que alcança elementos essenciais ou pertinentes ao processo produtivo, mesmo que não haja contato direto desses com os produtos.

O conceito restritivo, que utiliza a definição de insumos do IPI, para o qual insumos são matéria-prima, produto intermediário e materiais de embalagem, não encontra amparo constitucional nem nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porque não se depreende de tais normas que o creditamento do PIS e da COFINS foi restrita aos bens que compõem diretamente os produtos da empresa. Não se pretende desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

Tanto é que se admite que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 expandiram tal conceito, não se limitando aos elementos físicos que compõem o produto.

Já o conceito ampliativo, que utiliza a definição de insumos do Imposto de Renda, englobando todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços, também não encontra respaldo nas referidas normas, tendo em vista que delas não se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial.

Ademais, a concessão irrestrita de créditos escapa à finalidade do regime não cumulativo, e pode transformar o PIS e a COFINS em tributos incidentes não sobre a receita/faturamento, mas sobre o lucro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16º Ed. São Paulo. Saraiva. 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Créditos de PIS e COFINS sobre insumos. São Paulo: Editora Prognose. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24 ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, jul/ago. 2008

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Revista Dialética de Direito Tributário nº 180: Não cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de créditos. Definição de critérios jurídicos. São Paulo: Dialética. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Sobre conceitos, definições e constructos nas ciências administrativas. Gestão e Regionalidade, São Paulo, v. 22, n. 62, jul./dez. 2005. IN: OLIVEIRA, Fábio Rodriguez de. PIS/PASEP e COFINS: O desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras. Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. São Paulo, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática, 7ª edição, editora Dialética, São Paulo. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET. 2009.

PAULSEN, Leandro – Curso de direito tributário: completo. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

PAULSEN, Leandro – Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.