

O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS SEGUNDO A ÓTICA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

The Concept of Input for the Contributions to Social Security from the viewpoint of the Tax Tribunal

Bruna Garcia Benevides

Procuradora da Fazenda Nacional lotada na Coordenação do Contencioso Administrativo Fiscal. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior de Administração Fazendária - ESAF. Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

Sumário: Introdução; 1 A Não Cumulatividade Do PIS E Da COFINS: Breves Apontamentos; 2 A Evolução Do Conceito De Insumos E O Tratamento Do Tema Na Jurisprudência Do CARF; 3 Conclusões; Referências Bibliográficas.

RESUMO - O presente trabalho trata do conceito de insumo para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no regime não cumulativo. Tem como objetivo demonstrar a evolução da matéria à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Traz a legislação acerca da não cumulatividade daquelas contribuições. Aborda as decisões do CARF sobre o assunto. Demonstra as impropriedades de se trazer para o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS conceitos típicos de outras espécies tributárias. Conclui que por insumos, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativos, deve-se entender os bens e serviços que sejam aplicados diretamente ao processo de produção de outros bens e serviços cuja venda gere a receita tributável por aquelas contribuições.

PALAVRAS-CHAVE - Insumo. Conceito. PIS. COFINS. Jurisprudência.

ABSTRACT - This paper discusses the concept of input for the Contributions to Social Security, in the *non-cumulative* system. It aims to demonstrate the evolution of matter in the light of the Tax Tribunal's decisions. It brings legislation about those *non-cumulative* contributions. It discusses the decisions of Tax Tribunal about it. It demonstrates the

inadequacies of bringing to these Contributions to Social Security concepts typical of other species of taxation. It concludes that for inputs, in this case, it should be consider the goods and services that are applied directly to the production process of other goods and services whose sale generates taxable income for those contributions.

KEYWORDS - Input. Concept. Contributions. Credits. Decisions.

INTRODUÇÃO

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), cujo regime não cumulativo foi previsto na Lei nº 10637/02, assim como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que teve a sua não cumulatividade regulada pela Lei nº 10833/03, são objetos de discussões variadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Dentre os temas mais frequentemente abordados nos últimos tempos destaca-se a definição do termo insumo, utilizado pelo legislador no artigo 3º, II das mencionadas leis.

Com efeito, a legislação assegurou ao contribuinte do PIS e da COFINS não cumulativos o direito ao abatimento, no cálculo do montante das contribuições devidas, dos créditos enumerados no referido artigo 3º, dentre eles os relativos à aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Considerando, no entanto, que o legislador ordinário deixou de estabelecer um conceito para “insumo”, diversas teses surgiram, a fim de suprir esta lacuna.

A intenção do presente trabalho é, portanto, abordar esses diferentes entendimentos acerca do alcance do termo, demonstrando as propriedades e impropriedades de cada um, bem como indicando a forma como a questão vem sendo tratada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao longo do tempo.

1 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS: BREVES APONTAMENTOS

A Lei nº 10.637/02, dispoendo sobre a não-cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), estabeleceu como fato gerador daquela exação o auferimento de receitas por pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, determinou o direito a créditos a serem deduzidos do valor devido, na forma do artigo 3º:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei

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, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III – vetado

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

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;

VI - 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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Com a Emenda Constitucional nº 42, a não-cumulatividade das contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento ganhou status constitucional, nos termos do artigo 195, § 12 da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 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.

Veja-se que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, longe de ser um princípio constitucional, apresenta-se como mera técnica de arrecadação voltada a dimensionar o montante de exigência e evitar

a incidência em cascata, razão pela qual foi validamente instituída pelo legislador ordinário.

Em seguida, a Lei nº 10.833/03 estabeleceu o regime de cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e, nos exatos termos da Lei 10637/02, regulamentou a não-cumulatividade daquela contribuição, determinando, também no seu artigo 3º, II, que o contribuinte poderia creditar-se de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

2 A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS E O TRATAMENTO DO TEMA NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

No intuito de regulamentar os dispositivos legais em questão, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, por meio das quais definiu-se insumo da seguinte forma:

IN SRF N° 247/02

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, 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.

[...].

IN SRF N° 404/04

Art. 8° Do valor apurado na forma do art. 7°, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4° 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:

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

os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...].

O conceito estabelecido pelas referidas Instruções Normativas foi, por muito tempo, utilizado como fundamento de decidir pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando se deparava com a discussão acerca do crédito a ser descontado do PIS e da COFINS devidos, apurados em razão da aquisição de insumos.

Nesse sentido, no acórdão nº 201-79.759¹, proferido na sessão de julgamento do dia 07 de novembro de 2006 pela Primeira Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuinte, concluiu-se que por insumos deveriam ser entendidos os bens ou serviços consumidos ou que sofressem alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado ou, ainda, na prestação de serviços.

Na ocasião, afirmou-se que ao sujeito passivo seria permitido descontar os créditos que são enumerados, de forma exaustiva, na legislação, não podendo ser estendido esse direito a qualquer despesa, mas tão somente aos gastos que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa e estejam listados em lei.

1 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 201-79.759. Julgado em 07/11/2006. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012. O processo referia-se a um auto de infração lavrado contra uma indústria de máquinas agrícolas, para a cobrança de COFINS não cumulativa. Ao final do julgamento, decidiu-se não se considerar como insumos as despesas realizadas com despachos, carreto, bônus de terceiros, aluguéis (que não os de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, utilizados nas atividades da empresa), comissões, depreciações, gastos com vendas e despesas administrativas.

Nessa toada, por meio do acórdão nº 203-12.473², proferido pela Terceira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes na sessão de julgado de 17 de outubro de 2007, estabeleceu-se que embora o termo insumo não fosse próprio da legislação das contribuições sociais, a expressão sempre foi utilizada para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados, de modo que a legislação desse imposto seria a mais adequada para estabelecer o conceito de insumos.

No entanto, logo surgiram as críticas a essas Instruções Normativas e, em consequência, a estas decisões administrativas.

Tais juízos de reprovação foram capitaneados pelo Professor Marco Aurélio Greco³ que, por meio de um artigo publicado na Revista Fórum de Direito Tributário, pretendeu demonstrar que o conceito de insumo para o PIS e a COFINS deveria ser mais amplo do que aquele adotado pela legislação do IPI e reproduzido nas manifestações tanto da Receita Federal quanto do CARF.

Assim, o referido autor, partindo da premissa de que uma mesma palavra pode ter significados diferentes a depender do contexto em que é inserida, da matéria a que se refere e das consequências que lhe são imputadas, defende que o termo “insumo” na legislação do PIS e da COFINS não pode ter o mesmo sentido que lhe é dado na legislação do IPI, já que o significado daquele termo deve levar em conta o contexto da não-cumulatividade das contribuições, que é definido pelo seu pressuposto de fato, qual seja, a receita ou faturamento.

Greco sustenta, ainda, que um bem ou um serviço somente pode ser considerado insumo quanto tomado em relação a uma outra entidade, que pode ser um objeto físico ou uma atividade. É preciso que o bem ou serviço apresente um grau de inerência para com este objeto ou esta atividade e que a inerência seja relevante. Considerando, então, que no IPI a referência é o objeto, o produto industrializado, enquanto que no PIS e na COFINS a referência é a atividade, defende

2 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 203-12.473. Julgado em 17/10/2007. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10 de outubro de 2012. O caso referia-se ao julgamento de Recurso Voluntário interposto por empresa de calçados, contra decisão que indeferiu a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que homologou apenas em parte a compensação de Cofins com saldo credor do PIS. Entendeu-se não ser possível a concessão de créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, além de manutenção predial.

3 GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 6, n. 34, jul. 2009.

que a partir dessa atividade é que deve se verificar se um bem ou serviço é ou não insumo.

Nesse sentido, concluiu que deveriam ser considerados insumos, para fins de não cumulatividade de PIS e de COFINS, os bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições, desde que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação e até mesmo para o produto, em função dos quais resultará a receita ou faturamento, ficando de fora dessa noção, unicamente, os bens que configurem mera conveniência ao contribuinte.

Na esteira destas críticas, foram proferidas novas decisões pelo CARF, com fundamento já não mais no conceito de insumo das Instruções Normativas outrora citadas.

Em 08 de dezembro de 2010 foi, então, exarado o acórdão nº 3202-00.226⁴, através do qual se entendeu que insumo, para a sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deveria alcançar todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do Imposto de Renda, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade daquelas contribuições.

No voto condutor do acórdão em questão, o Conselheiro relator afirmou que a Receita Federal, por meio das Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, utilizou-se da definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecer o conceito de insumo na apuração do PIS e da COFINS, o que não seria admissível, já que não se pode equiparar conceitos e situações relacionadas a tributos de materialidades distintas, de modo que aqueles atos normativos infringiriam a estrita legalidade tributária, por ausência de previsão legal nesse sentido.

Afirmou, ainda, que todos os itens que integram o custo (sejam os diretos, sejam os indiretos de produção) devem gerar deduções perante o PIS e COFINS, manifestando-se no sentido de que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para auferir lucro, é necessário antes se obter receita, o que permitiria concluir que a materialidade das contribuições ao PIS e

4 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-00.226. Julgado em 08/12/2010. Disponível em: <<http://www.acordaoscarf.com.br>>. Acesso em 20 ago. 2012. A discussão referia-se a pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, relativo a créditos decorrentes de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica cujo objeto social era a fabricação de móveis. Afirmou-se, ao final, que todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolver suas atividades representariam insumos, de forma que os materiais para a manutenção de máquinas e equipamentos seriam, então, despesas necessárias para o desenvolvimento de suas atividades, gerando crédito de PIS e COFINS.

COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Ocorre, no entanto, que, data vênua à posição adotada pela Turma Julgadora, acredita-se que este entendimento não faz sentido.

Isto porque, a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela.

O PIS e a COFINS, como é cediço, não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incidem sobre o ingresso que possa ser considerado receita. E a receita, por lei e nos termos da jurisprudência do STF⁵, deve ser oriunda de compra e venda de mercadorias, prestação de serviços e das demais atividades empresariais típicas.

Assim, quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os gastos incorridos pelo contribuinte para realizar os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por isso é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos dispêndios relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS.

Ora, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito.

Entretanto, embora não se possa reconhecer como insumo, no caso das contribuições em questão, apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados no produto industrializado (tal como no IPI), o fato é que também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99)⁶.

5 Conferir o julgamento do RE 400479, em que relator, Ministro Cezar Peluso, manifestou entendimento de que *“seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”*

6 Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além do referido imposto incidir sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questões que, repita-se, oneram a receita obtida através de operações de venda de bens, prestação de serviços e outras previstas na lei.

Além disso, permitir que o contribuinte se credite de despesas necessárias à manutenção da atividade empresarial, nos termos da legislação do imposto de renda redundaria, ainda, em um aumento na distorção na base de cálculo das contribuições.

Com efeito, é extremamente importante notar que a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui algumas particularidades, que a afastam do princípio da neutralidade, uma das finalidades da implantação da não cumulatividade.

Por exemplo, no PIS e na COFINS não cumulativos, as alíquotas incidentes nas operações anteriores, de aquisição dos insumos, não necessariamente são idênticas àquelas praticadas quando da venda do bem produzido com aquele insumo, levando-se em conta que é possível que um contribuinte sujeito à sistemática da não-cumulatividade credite-se de gastos realizados na compra de insumos de pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo.

Também há distorção no fato de não se ter, em relação ao PIS e à COFINS, destaque em nota fiscal do valor das contribuições recolhidas nas operações anteriores, apurando-se o crédito através da simples incidência da alíquota de saída das vendas da empresa sujeita à não-cumulatividade sobre o valor das aquisições.

Assim, para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos.

Considera-se, então, que a busca pela definição do que deva ser considerado insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS não passa nem pela legislação do IPI e nem pelas normas do IR, sugere-se adotar um conceito que esteja situado entre a noção de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem e a idéia de despesas e custos necessários, compatibilizando-se, assim, a não cumulatividade com a materialidade daquelas contribuições.

Este entendimento passou, então, a ser adotado pelo CARF, a exemplo do voto exarado nos julgamentos do processo nº 16707.002127/2005-69 (acórdão nº 3301-00.954)⁷, em que se afirmou que:

Destarte, entendo que o termo ‘insumo’ utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Nesse sentido, assentou-se que se o legislador pretendesse que o termo insumo fosse entendido como todos os custos e despesas de uma empresa, teria aberto mão daquele termo, assentando que os créditos seriam calculados com base nos “custos e despesas necessárias à atividade da empresa ou à obtenção da receita” e com isso sequer seria necessário se falar em “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Com isso, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada.

7 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-000.954. Julgado em 02/06/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012. Julgava-se, na oportunidade, recurso voluntário apresentado por empresa que cria, beneficia e comercializa camarão. Partindo-se da premissa que foi posta acima, a Turma julgadora concedeu créditos de gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais (oxigênio, amônia, p. ex.); telas e cercas de proteção, tarrafas, redes, arames, cordas, lonas, tecidos; cloro, material de limpeza e higienização; combustíveis, óleo diesel; caixas de isopor para transportar o camarão dos tanques de onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para o processamento e embalagem.

Esse posicionamento, aliás, é facilmente verificado pela simples leitura do dispositivo legal que garante aos contribuintes de PIS e de COFINS créditos decorrentes da aquisição de insumos, na medida em que o legislador claramente se refere a “[...] bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]”.

Então, apenas os dispêndios diretamente ligados ao ato de prestação de serviços e ao processo de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma relação direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.

Também adotando a tese de que insumo alcança exclusivamente o conjunto de bens ou serviços diretamente empregados no processo produtivo e, ainda, que a “essencialidade” do bem ao processo produtivo, por si só, não é critério para a classificação de um gasto como insumo – já que é possível que um gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja essencial, mas por não estar diretamente ligado àquele processo, não pode ser considerado insumo – a Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no acórdão nº 3102-01.143⁸, proferido na sessão de 09 de agosto de 2011, decidiu que:

esse conceito não segue o mesmo viés que norteia a apuração de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste privilegia-se o critério físico e, no caso do PIS e da Cofins, o da pertinência (ou inerência, se tomado o conceito doutrinário fixado no parecer juntado aos autos).

Com efeito, a tributação pelo IPI tem como fato gerador, regra geral, a saída de produto industrializado. Nada mais coerente, portanto, do que avaliar a qualificação do dispêndio (como insumo) em razão de sua relação com aquele produto.

[...]

8 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3102-001.143. Julgado em 09/08/2011. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012. Nesse caso, empresa de celulose, com cadeia verticalizada de produção, discutia o direito de crédito. No julgamento, concluiu-se que os insumos utilizados na formação e manutenção de florestas de eucalipto não poderiam gerar o crédito pleiteado, já que referidos gastos são incorporados ao valor das florestas, que é contabilmente classificada como ativo imobilizado, sofrendo exaustão. Deixou-se, ainda, de conceder créditos de combustíveis usados em frota própria porque a empresa não conseguiu demonstrar quais seriam os gastos relativos a combustíveis usados no processo de produção e quais seriam utilizados para atividades diversas, como por exemplo, para o transporte de empregados ou de produtos acabados entre estabelecimentos, que não gerariam créditos.

Entretanto, quando se trata de contribuição para o PIS e a da Cofins não-cumulativas, incidentes sobre o faturamento, coerentemente, a meu ver, o legislador ampliou o universos dos dispêndios classificáveis como insumos, conforme se extrai do artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que repete a redação do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

[...]

Como é possível perceber, de acordo com a legislação de regência, a fixação do conceito de insumo não mais seria demarcada exclusivamente em razão da ligação do gasto ao produto, mas a todo o processo produtivo.

Evidentemente, isso não significa equiparar a insumo, para efeito de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, toda e qualquer despesa ou custo inerente à atividade econômica, nem muito menos aplicar, por analogia, os conceitos fixados pela legislação que rege a apuração do Lucro Real, no caso, os artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999.

Com efeito, tal e qual se verifica com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, trata-se de fato gerador diverso (auferir lucro) e de base de cálculo formada sob uma sistemática igualmente diversa (Lucro Real).

Mais recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, também adotou o entendimento de que não se aplicam, para o PIS e para a COFINS, a legislação do IPI e nem a do IRPJ.

Com efeito, no acórdão nº 9303-01.740⁹, os membros daquele Colegiado decidiram que *“os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social.”*

No voto condutor da referida decisão, consignou-se não se ter como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito. No entanto,

9 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-001.740. Julgado em 09/11/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10 de outubro de 2012. Na ocasião, julgava-se processo em que se discutia se indumentária exigida pelo Poder Público para as indústrias de processamento de alimentos seria ou não insumo inerente à atividade da indústria avícola. Ao final, concluiu-se que a indumentária em questão, por ser exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, deveria ser considerada insumo inerente à produção da contribuinte, ainda mais se considerado que, caso a indumentária não fosse utilizada, a produção poderia, até mesmo, ser paralisada por ato das autoridades competentes, o que demonstra se tratar de dispêndio indispensável à produção.

nos termos da legislação, para identificar se um dispêndio pode ou não ser classificado como insumo sugeriu-se verificar se tal gasto é essencial à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS não cumulativos. Se sim, seria inquestionável o direito ao crédito do contribuinte. Assim, sustentou-se que:

os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da COFINS, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da COFINS, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, possam também se encontrar inseridos em referida definição.

Tudo isto está a demonstrar a evolução do conceito de insumo à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3 CONCLUSÕES

O direito a créditos de PIS e de COFINS, decorrentes da aquisição de insumos passa, necessariamente, pela constatação de que a não-cumulatividade está relacionada à materialidade daquelas contribuições.

Assim sendo, somente podem ser considerados insumos os bens e serviços diretamente utilizados no processo de produção de uma mercadoria destinada à venda e no ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, nos termos, aliás, do que vem sendo, mais recentemente, julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Entender de forma contrária, ampliando a noção de insumos, seria impróprio, já que equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda ou, ainda, provocaria distorções na idéia de neutralidade, essencial à própria sistemática da não-cumulatividade e que já é distorcida em relação àquelas contribuições.

Foi, inclusive, com fundamento nesse raciocínio, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem compete a palavra final em termos de processo administrativo fiscal, adotou a tese de que, para definir o conceito de insumos, deve-se levar em conta o processo de produção dos contribuintes, somente garantindo-lhes o direito ao crédito referente à aquisição daqueles bens que sejam, de fato, indispensáveis, afastando-se, com isso, entendimento anteriormente

exarado por Turma daquele Conselho, no sentido de se considerar como insumos todos os custos e as despesas necessárias, nos termos da legislação do IR.

Apresentada, pois a evolução do tratamento dado à matéria, o que se percebe nos julgamentos dos processos administrativos é que a definição de insumos passa pelo casuísmo e toma como premissa o processo de produção de cada contribuinte.

Embora esse casuísmo não seja ideal, uma vez que pode acabar conduzindo a um subjetivismo indesejado nos julgamentos, reconhece-se que a evolução que o CARF deu ao tema foi apropriada, em especial no que se refere a não equiparação da legislação do PIS e da COFINS com as normas que regem o IR e à garantia do creditamento apenas em relação aos bens ou serviços que sejam efetivamente aplicados na fabricação das mercadorias as serem vendidas ou na prestação dos serviços dos quais decorra a receita tributável, numa clara tentativa de aproximar o direito de crédito à materialidade própria das contribuições.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei n.º 10637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Lei n.º 10833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 247/02 . Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 404/04 . Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 201-79.759. Julgado em 07/11/2006. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 203-12.473. Julgado em 17/10/2007. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-00.226. Julgado em 08/12/2010. Disponível em: <<http://www.acordaoscarf.com.br>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-000.954. Julgado em 02/06/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3102-001.143. Julgado em 09/08/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-001.740. Julgado em 09/11/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 6, n. 34, jul. 2009.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. São Paulo: FISCOsoft, 2011.

ONO, Juliana M.O, OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de. *Manual do PIS e da COFINS*. 3 ed. São Paulo: FISCOsoft, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____, VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; GAUDÊNCIO, samuel Carvalho. (coord.). *Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007.

_____. (Coord). *PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. 2 ed. São Paulo: MP ed., 2010.

_____, MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coord). *Pis e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011.