

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

**DA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NOS TERMOS
DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

**TIAGO VIEIRA
SÃO PAULO
2011**

TIAGO VIEIRA

**DA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NOS TERMOS DA
LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

*Trabalho de conclusão do Curso de
Especialização em Direito Tributário, da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –
PUC/SP*

**SÃO PAULO
2011**

Querido Jesus, “precisas ver o que temos feito com esta Terra, na qual Pai criou vida – e vida Inteligente!

Nossa Ambição de Lucro polui rios e mares, queima florestas, exaure o solo, resseca mananciais, extingue espécies marítimas, aéreas e terrestres, altera os ciclos das estações e envenena a atmosfera.

Gaia se vinga, cancerizando-nos, reduzindo as defesas de nosso organismo, castigando-nos com a fúria de seus tornados, tufões, furacões, terremotos, com frio e calor intensos.”

Frei Beto
Folha de São Paulo
24.12.1998, cad. 1, p.3.

TIAGO VIEIRA

**DA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NOS TERMOS DA
LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

Aprovado em: ____/____/____

Professora Orientadora: Marina Vieira Figueiredo

_____ / ____ / _____

Dedicatórias

À Deus, pela Vida, pelo ar, e por todas as grandezas que tem proporcionado na minha vida.

À memória de meu pai, que foi um fã incondicional e verdadeiro amigo, em todo o meu percurso de vida.

À minha mãe, que sempre me apoiou em tudo, me deu carinho, educação e afeto.

À minha esposa, quem eu tanto amo, que me dá muito apoio emocional e profissional para enfrentar os desafios que me têm surgido ao longo da minha vida.

À professora e amiga Marina Figueiredo, quem tanto me ajudou e orientou nestes dois anos de especialização, com aulas magníficas e enorme conhecimento técnico e prático.

À todos meus amigos, que são tão importantes na minha Vida.

RESUMO

A presente monografia visa demonstrar o conceito do termo “insumo” para apuração dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, demonstrando ainda o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema. No primeiro capítulo traz a sistemática da não-cumulatividade criada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, as quais estabeleceram o direito ao crédito de PIS e de COFINS. No segundo capítulo, trabalhamos as divergências existentes entre as sistemáticas da não-cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e COFINS. No terceiro capítulo nosso foco foi o conceito puro e simples de “insumo”. No quarto capítulo foi trabalhado o conceito de “insumo” perante a legislação do IPI, do PIS e da COFINS, onde demonstramos as divergências existentes entre este tributo e as contribuições, que fundamentam a não aplicação da legislação do IPI para os créditos de PIS e COFINS. No quinto capítulo refere-se ao conceito de “insumo” definido na Legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, onde tentamos demonstrar uma maior compatibilidade de conceitos com o PIS e a COFINS, pois ao contrário do que ocorre na legislação do IPI, neste caso o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção, ou seja, que sejam despesas e custos necessários. No sexto e último capítulo, trouxemos a jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos, com decisões tanto no sentido da utilização da legislação do IRPJ quanto do IPI.

Palavras chave: Insumo – Crédito – IRPJ – Conceito – Não-cumulatividade – PIS – COFINS – IPI – Jurisprudência.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS PELA SISTEMÁTICA DA NÃO – CUMULATIVIDADE.....	9
2. DA DIVERGÊNCIA DO SISTEMA DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENTRE O PIS, A COFINS, O ICMS E O IPI.....	13
3. DO CONCEITO TÉCNICO DE “INSUMOS”.....	17
4. DO CONCEITO DE “INSUMOS” EM FACE DO IPI, DO PIS E DA COFINS....	18
5. DO CONCEITO DE “INSUMOS” NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.....	26
6. DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS – JURISPRUDÊNCIA.....	28
6.1. NO ÂMBITO JUDICIAL.....	28
6.2. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.....	35
CONCLUSÃO.....	37
BIBLIOGRAFIA.....	39

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como escopo a análise da utilização dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, instituídos pelas Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03, nos termos da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Neste estudo não foi tratado a questão da constitucionalidade da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições do PIS e da COFINS, considerando que partimos do pressuposto de legalidade da não-cumulatividade aplicada.

Buscamos aqui, demonstrar qual é a realidade e a prática da aplicação da legislação referente aos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, considerando os diversos entendimentos quanto ao alcance do termo “INSUMO”.

Assim, o fundamento deste trabalho é demonstrar qual o melhor conceito para o termo “insumo”, visando uma aplicação mais correta, e não apenas uma aplicação analógica à termos utilizados para operações divergentes, tendo em vista que a jurisprudência é divergente tanto na esfera judicial e na administrativa.

Desta forma, a sistemática de estudo aqui exposta não busca definir o conceito de “insumo”, mas sim dar uma melhor e mais definida interpretação a este termo, demonstrando as divergências de aplicação nas sistemáticas do IPI, do ICMS, do PIS e da COFINS.

1 – DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS PELA SISTEMÁTICA DA NÃO - CUMULATIVIDADE

A sistemática da não-cumulatividade adotada pelo legislador constitucional tem previsão específica nos artigos 153, § 3º, 155, § 2º e 195, §12 da **Constituição Federal de 1988**, não constituindo um sistema unificado para todos os tributos, mas atendendo às peculiaridades de cada obrigação tributária.

Através da instituição do artigo 195, §12, da Carta Magna foi conferida à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) passam a ser não-cumulativos, de forma a controlar a economia:

“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)”

(destacamos)

Assim, nos parâmetros delineados pela Carta Maior, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo para as contribuições PIS e COFINS, para as empresas optantes pelo lucro real, **creditar-se** dos valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas sobre determinados custos, para, posteriormente, deduzi-los da base de cálculo do PIS e da COFINS, evitando-se o efeito cascata dessas contribuições na cadeia produtiva.

Desta forma, as referidas leis, ao instituírem o sistema não-cumulativo de recolhimento do PIS e da COFINS, previram a majoração das alíquotas de 0,65% para 1,65% (PIS) e de 3% para 7,6% (COFINS), bem como atribuíram ao contribuinte a possibilidade de compensar determinados créditos (expressamente arrolados em seu texto), de forma a atenuar o impacto financeiro decorrente do aumento da alíquota dessa contribuição.

Com a criação daquelas leis, foi determinado o creditamento dos valores de PIS e COFINS apurados mediante a aplicação de uma alíquota definida legalmente, que permite o aproveitamento desses créditos quando do recolhimento das contribuições efetivamente devidas pela empresa.

As Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, majoraram as alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS, inicialmente prescrito pela Lei Complementar n^o 7, de 7 de setembro de 1970, substituída pelas Leis n^{os} 9.715 e 9.718, ambas de 1998, e dentre outras matérias, alterou a disciplina da incidência do PIS e da COFINS, **tornando-os não-cumulativos** e determinando sua apuração sobre *o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

No artigo 2^o das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, foram fixadas as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, nos seguintes termos:

“Lei n^o 10.637/2002:

“DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO PASEP

(...)

Art. 2^o Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1^o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).”

Lei n^o 10.833/2003:

“DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

(...)

Art. 2^o Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1^o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).”

As referidas Leis dispõem em seus artigos 3^{os}, no inciso II, o rol dos elementos que geram créditos de PIS e de COFINS:

“Art. 3^o Do valor apurado na forma do art. 2^o 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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

No inciso II, do artigo 3º, as referidas leis definem que os valores dos 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* poderão ser creditados. Entretanto, não há uma definição específica na lei sobre o que se considera insumo para o caso específico do crédito determinada naquela norma, deixando uma lacuna.

Assim, sabendo que o Direito Positivo é o conjunto das normas jurídicas – o ordenamento jurídico – criado para disciplinar o comportamento humano expressando a vontade do legislador, às vezes clara, às vezes obscura, mas sempre visando à conduta humana.

Porém, as regras do direito positivo existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras e não torná-las mais confusas e obscuras, como ocorre no caso das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que não estabeleceram qual o significado ou o alcance do termo insumo delineado no inciso II, do artigo 2º. Sua linguagem deve ser de índole prescritiva, pois como o próprio nome já diz prescreverá as normas impostas pelo legislador.

Segundo o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹, “À *Ciência do Direito cabe descrever o enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia e exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema*”.

¹ CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário, 2a edição, São Paulo: Saraiva, 1986, página 2.

Ensina Paulo de Barros Carvalho² que; *“as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas.”*

Desta forma, ao definir a possibilidade do creditamento dos valores dos bens e serviços utilizados como insumos, o legislador deveria definir o que se considera insumo, tendo em vista que a Legislação não tem um conceito específico, não podendo utilizar por analogia uma norma específica de outro tipo de tributo conceituada para operações totalmente diferente da operação de crédito ali determinada.

O fato jurídico tributário é o relato lingüístico do fato na esfera do Direito Tributário, não podendo ser desconsiderado para a aplicação da norma correta.

Para o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, *“fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, são enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas... Vale dizer, o evento, ainda que tenha suas notas relevantes previstas no antecedente de uma norma jurídica, não seria apenas por isso fato jurídico. Necessário, para ganhar significação jurídica, que o evento fosse relatado em linguagem competente, assoalhada em provas admitidas pelo ordenamento. Pouco importaria fosse um tal evento relatado pela sociedade, ou por diversas pessoas. Apenas ganharia ele a estatura de fato jurídico, após a sua enunciação por um sujeito a quem o direito outorgasse essa competência.”*

Desta forma, não havendo uma definição de insumos nas Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, é importante frisar que a definição de insumos delineados na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não pode ser aplicada para o caso de aproveitamento dos Créditos de PIS e COFINS, conforme será exposto nos capítulos seguintes.

² CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário, 2a edição, São Paulo: Saraiva, 1986, página 3.

2 - DA DIVERGÊNCIA DO SISTEMA DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENTRE O PIS, A COFINS, O ICMS E O IPI.

Conforme se verifica, o sistema não-cumulativo das contribuições estabelecido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, diverge do sistema aplicado ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo em vista que enquanto estes têm como base de cálculo, em linhas gerais, o preço ou o valor da operação, enquanto as contribuições incidem sobre o faturamento ou receita da empresa.

O ICMS e IPI incidem basicamente sobre preço e valor da operação, de tal maneira que, existindo um ciclo econômico ou um processo produtivo o ônus tributário terá repercussão geral no consumidor final.

Entretanto, tratando-se de contribuições previdenciárias, a realidade é outra, uma vez que o crédito não é gerado por operações desencadeadas de operações anteriores que foram destacadas por um ciclo que impedirá o repasse do valor sobrecarregado ao consumidor final, que suportaria, se não fosse a não-cumulatividade, um produto super tributado.

Desta feita, as operações que geram créditos para o PIS e a COFINS, são diferentes daquelas que geram créditos de IPI e ICMS. Este, inclusive, foi o posicionamento do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, no julgamento da Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS³, nos seguintes termos:

“Além disso, não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.”

(destacamos)

³ Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Primeira Turma, Desembargador Joel Ilan Paciornik, julgado em 13/7/2011, publicado no DJe de 21/7/2011.

Leandro Paulsen⁴ ensina:

“Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa tem em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias. Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretado os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

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

(destacamos)

Verifica-se, ainda, que o art. 3^o, inciso II, das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, ao vislumbrar as hipóteses em que haverá as deduções dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevêem o aproveitamento de bens e serviços utilizados como **insumo** na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos seguintes termos:

“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. 2^o 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; (Redação dada pela Lei n^o 10.865, de 2004)”

⁴ Contribuições: custeio da seguridade social, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, páginas 184-185.

Assim, pela simples leitura da norma transcrita, temos que os critérios utilizados para definir a sistemática dos créditos ao IPI não são aplicáveis ao PIS e à COFINS, tanto é, que pela Legislação que rege a possibilidade da utilização dos créditos de IPI, não aceita os combustíveis e lubrificantes como insumos, o que ocorre na legislação de PIS/COFINS, tendo em vista que não se aglutinam ao processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada, nem se consomem no processo de industrialização em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por esse diretamente sofrida.

Como vimos, a disciplina da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é dada por meio da concessão de créditos calculados sobre itens exaustivamente previstos no texto legal, que permite o aproveitamento desses créditos quando do recolhimento das contribuições pela empresa.

Neste sentido, **Ives Gandra da Silva Martins**⁵ e **Edison Carlos Fernandes**, em sua obra *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*, sustentam que:

“3.23 No que pese as ilustres opiniões apresentadas, nosso posicionamento é no sentido de que, na análise da sistemática de não-cumulatividade adotada pelas Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme se constata da leitura de seu artigo 3º, temos que o Poder Executivo optou pelo Método Indireto Subtrativo, como forma de garantir a neutralidade da incidência da Contribuição ao PIS sobre todos os agentes da cadeia comercial.

(...)

3.25 Assim, está claro que, embora o *caput* do artigo 3º das citadas leis faça referência a crédito, **não estamos diante do Método de Crédito de Imposto, tal como aplicado para o IPI e para o ICMS, porque neste último método, em decorrência de sua sistemática, o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia vem informado no documento fiscal**; já naquele método (Indireto Subtrativo), eleito pelas Leis n^o 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para ser aplicado às contribuições sociais, o próprio contribuinte deve apurar o valor a ser abatido da aplicação da alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviços...

3.26 A legislação referente à Contribuição ao PIS e à COFINS, dessa forma, **não adotou o mesmo mecanismo do ICMS e do IPI**. Portanto, não há o que se falar em discriminação na nota fiscal do valor representativo desse encargo tributário. O que significa dizer, em nossa opinião: (i) não haverá destaque da Contribuição ao PIS e da COFINS em nota fiscal; (ii) **em decorrência, o critério de registro contábil dos créditos fiscais não poderá (ou não deverá) ser aquele mesmo adotado para o IPI e o ICMS.**”

(destacamos)

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. e FERNANDES, Edison Carlos. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2007, p. 35-36.

Marco Aurélio Greco⁶ analisando a não-cumulatividade criada pelas Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, também entendeu que não se podem aplicar ao PIS e a COFINS as conclusões extraídas no âmbito do IPI e do ICMS, nos seguintes termos:

“A não-cumulatividade criada pelas mencionadas leis não foi o desdobramento de determinação constitucional. Embora seja possível reconhecerem tais leis se inspirado em algumas características do modelo constitucional, **a não-cumulatividade de PIS e de COFINS é criação puramente legal** e possui características que as leis lhe conferem, **não cabendo um transplante para PIS e COFINS de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS**”

(destacamos)

Neste sentido também é o entendimento da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, que no julgamento do da Apelação Cível N^o 0004996-11.2007.4.03.6100/SP⁷, reconheceu a divergência entre o sistema da não-cumulatividade aplicado ao IPI e ICMS com o aplicado ao PIS e a COFINS, como se infere da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. EC N^o 20/98. FUNDAMENTO DE VALIDADE. NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DEDUZÍVEIS. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA. PECULIARIDADE. ESTOQUE DE ABERTURA DE BENS. CREDITAMENTO PELAS ALÍQUOTAS DO SISTEMA CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA.

1. As Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, posteriores à Emenda Constitucional n^o 20/98, que modificou o art. 195, I, *b*, da Constituição Federal, para incluir a receita, juntamente com o faturamento, como possível base de cálculo das contribuições à Seguridade Social, não sofrem qualquer irregularidade do ponto de vista formal ou material.

2. Assim, a partir de 1^o de dezembro de 2002, o PIS e, a partir de 1^o de fevereiro de 2004, a COFINS passaram, validamente, a incidir sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

3. **O sistema de não-cumulatividade das contribuições sociais difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI)**, nesse se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto da contribuição de determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, que devem ser apurados com base na mesma alíquota...”

(destacamos)

⁶ GRECO, op. Cit., p. 102.

⁷ Tribunal Regional Federal da 3^a Região, Sexta Turma, Desembargadora Relatora Consuelo Yoshida, julgado em 10/6/2010, publicado no DJe de 1/7/2010.

Desta forma, tendo a plena convicção de que há divergência da não-cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS com a não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS, definiremos o alcance do termo insumos delineado no inciso II, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

3 – DO CONCEITO TÉCNICO DE “INSUMOS”

Inicialmente, para melhor delinear nosso estudo a cerca da utilização dos créditos do PIS e da COFINS, vamos conceituar o vocábulo “insumos”, que possui diversos significados.

Na literatura técnica, para os lexicógrafos⁸, o termo “insumos” tem os seguintes significados, vejamos:

“Primeira definição:

“**Insumo**⁹: *S.m. Econ.* Combinação com fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço. [*Sin.,ingl.: imput*]”

Segunda definição:

⁸**Lexicografia** é a técnica de redação e feitura de dicionários. Faz muito tempo que existem dicionários de um tipo ou de outro, mas a maneira como se faziam dicionários na Antiguidade e na Idade Média era muito diferente da que prevaleceu nos tempos modernos. Para começar, os primeiros dicionários eram geralmente bilíngües, glossários que ofereciam traduções de palavras de uma língua para outra. O período medieval conheceu a produção de dicionários monolíngües, mas geralmente estes dicionários (do tipo tesouro ou thesaurus) não adotavam um arranjo por ordem alfabética; ao contrário, as palavras eram agrupadas conforme o sentido (palavras que diziam respeito às atividades da fazenda, nomes de frutas, e assim por diante). Os primeiros dicionários alfabéticos do inglês não eram completos: eram, ao contrário, compêndios de “palavras complicadas”, isto é, de palavras obscuras e difíceis, freqüentemente de origem latina. Atualmente, com as contribuições das novas teorias lingüísticas e as novas teorias de ensino de línguas a Lexicografia moderna se expandiu. Hoje a preocupação não é apenas em fazer dicionários, mas também, na análise das metodologias de produção lexicográfica, isto é, como e para que os dicionários têm sido feitos. Especial destaque podemos dar à Lexicografia pedagógica, que estuda os dicionários de aprendizagem de línguas [<http://pt.wikipedia.org/wiki/Lexicografia>]

⁹HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 2ª Edição, revista e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

“**Insumo**¹⁰: *in.su.mo sm (ingl in(put)+(con)sumo) Econ polít.* Neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final. Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai.”

Como se vê das descrições acima, diversas são as significações dadas ao termo “insumos”, de tal forma que conceituar insumos é necessário descrever um conjunto de fatores necessários para o desenvolvimento da empresas, sejam atividades diretamente ligadas à produção ou não.

4 - DO CONCEITO DE “INSUMOS” EM FACE DO IPI, DO PIS E DA COFINS.

Conforme já foi exposto no primeiro capítulo, no inciso II, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, foi estabelecido como pressuposto da existência de crédito a conjunção de “ser bem ou serviço” com “utilizado como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

O fato das leis que estabeleceram a não-cumulatividade não disporem sobre o alcance da palavra “insumo” previsto no inciso II, do artigo 3º, não pressupõe que deva ser utilizado o mesmo conceito de insumo empregado quanto à legislação do IPI, considerando que o alcance deste instituto é muito maior nos casos dos créditos de PIS e COFINS, não devendo ter no caso uma interpretação literal, conforme ensina o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹¹, que recomenda “...uma leitura mais séria e atenta ...” da norma, para compreendê-la “...em uma dimensão mais ampla do que a sugerida pela dicção literal” buscando um “sentido mais amplo”.

¹⁰ **Dicionário Michaelis.** Moderno dicionário da Língua Portuguesa. Palavra pesquisada: Insumo. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=insumo>. Acessado em 22 de agosto de 2011.

¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Curso de Especialização em Direito Tributário, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1ª Edição, 2005, p. 722.

Conforme se depreende da significação¹² geral do termo “insumo”, extraída do Dicionário *Michaelis*, insumos são todas as *despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final* sendo que *Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai*.

Desta forma, inicialmente é fundamental destacarmos que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não visa eliminar o ônus desta contribuição apenas no processo industrial, considerando que o âmbito desta aplicação não se restringe a pessoas jurídicas industriais, mas sim a qualquer pessoa que auferir receita, tendo um contexto normativo muito mais abrangente do que o IPI e o ICMS.

Na análise do texto “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens** ou produtos destinados à venda” não podemos considerar unicamente a hipótese de industrialização, tendo em vista que o termo “fabricação” também nos leva a conclusão de que executar, preparar e confeccionar, se relaciona diretamente com um serviço, abrangendo assim não só as pessoas jurídicas industriais, mas também os prestadores de serviço.

Em estudo realizado especificamente sobre este tema, acompanhamos o entendimento do ilustre professor **Marco Aurélio Greco**¹³, que faz as seguintes afirmações sobre o conceito de “insumos”:

“Salvo raras exceções, não há um significado único atrelado à determinada palavra. Portanto, em relação ao termo ‘insumo’ utilizado no inciso II do art. 3º das leis, não se pode, a priori, afirmar ter o mesmo sentido que se encontra no âmbito de outra incidência federal, como o IPI, apesar de compreensível tendência em querer transplantar para PIS/COFINS a experiência de várias décadas adquirida no âmbito deste imposto.

O sentido do termo ‘insumo’ utilizado nas mencionadas leis está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II), mas principalmente o contexto mediato do âmbito em que a não-cumulatividade se encontra, o qual é definido pelo respectivo pressuposto de fato (exação sobre *receita*)

¹² **Dicionário Michaelis**. Moderno dicionário da Língua Portuguesa. Palavra pesquisada: Insumo. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=insumo>. Acessado em 22 de agosto de 2011.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Coordenador, PAULSEN, Leandro. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Editora IOB THOMSON, Instituto de Estudos Tributários, São Paulo, 2004, p. 112-113.

A palavra ‘insumo’ – além do sentido leigo que visualiza apenas a entrada de algo (*input*) em oposição ao que sai (*output*) – evoca dois sentidos, sendo um de caráter econômico e outro funcional.

Da perspectiva econômica, “insumo” designa os fatores de produção, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho.

Da perspectiva funcional, “insumo” é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias ou serviços, o que – na sua apreciação – corresponde a máquinas, equipamentos, trabalho humano etc., o que faz com que as duas acepções estejam muito próximas.”

Marco Aurélio Greco¹⁴ sustenta ainda, que, o *insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de aplicação restrita, pois alcança fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*, afirma ainda que *o fator trabalho também é insumo que integra o processo de industrialização de que resulta o produto tributado pelo IPI. Trabalho humano é elemento que – salvo casos peculiares – assume papel preponderante na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens e mercadorias.*

Concordamos com a nobre lição de Marco Aurélio Greco, uma vez que, se insumo é todo o elemento aplicado na produção e industrialização, o fator trabalho humano é um insumo, pois está ligado diretamente com a industrialização ou produção. Exemplo disso são as máquinas eletrônicas e elétricas que tem como insumo a energia e elétrica ou combustíveis responsáveis pelo desempenho da máquina, e as máquinas manuais, operadas exclusivamente por pessoas, que representam os insumos daquelas operações, mas nem por isso devem ser tributados como se objeto fosse.

Neste parâmetro, considerando que o termo “insumo” empregado no inciso II, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tem significado mais amplo do que o aplicado pela legislação do IPI, abrangendo inclusive o fator trabalho ligado diretamente à produção, à prestação do serviço ou à venda do produto.

A definição de que o fator trabalho está diretamente relacionado ao conceito de “insumo”, também se manifesta pela exclusão feita pelo legislador ao determinar no §2º, do artigo 3º, que a mão-de-obra paga à pessoa física não dará direito a crédito, de tal forma que o exclui por considerar que também é insumo, mas não gera créditos.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Coordenador, PAULSEN, Leandro. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Editora IOB THOMSON, Instituto de Estudos Tributários, São Paulo, 2004, p. 113.

Marco Aurélio Greco¹⁵ sustenta também a impossibilidade de utilizar os conceitos de IPI na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS nos seguintes termos:

“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, §3º, 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 idéia (= 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, §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.

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).

...

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;
- c) Contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não pressuposto “produto”.

Com estas definições, chegamos à conclusão de que insumo, no conceito da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, combinado com as demais regras previstas na Lei, comporta a contratação de serviços destinados à execução de outros serviços, diferentemente do que ocorre com o termo direcionado na legislação do IPI.

¹⁵ Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, V,34, julho/ago. 2008.

Vê-se claramente, que o alcance do termo “insumo” no caso dos créditos de PIS e COFINS é muito mais abrangente, não podendo ficar limitado ao conceito estipulado pela legislação do IPI.

Assim, para tentar definir um conceito de insumo para o PIS e a COFINS, a Receita Federal criou as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 358/2003, quanto à utilização dos créditos na sistemática da não-cumulatividade do PIS, e a Instrução Normativa nº 404/04, quanto à utilização dos créditos na sistemática da não-cumulatividade da COFINS, nos seguintes termos, *in verbis*:

“PIS/Pasep Não-cumulativo

Cálculo do Crédito

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:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)”

A Instrução Normativa nº 404/04, foi estipulada nos seguintes termos:

“Dos Créditos a Descontar

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

(...)

§ 4º 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.”

Conforme se verifica das Instruções Normativas acima, a Receita Federal utilizou-se das definições e conceito delineados na legislação do IPI para definir ou tentar definir um conceito de insumos para o caso do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Entretanto, ao estender o conceito de insumo previsto na Legislação do IPI para os casos de créditos de PIS e COFINS, por meio de atos regulamentares, a Receita Federal infringiu a estrita legalidade tributária, considerando que não há previsão legal para tal alargamento, infringindo ainda o artigo 109, do Código Tributário Nacional, por distorção do próprio conceito de insumo:

“**Art. 109** - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Assim, as leis que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativos apenas autorizam a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda, sem explicitar qual o alcance desse termo.

Esta equiparação de conceitos de IPI para as operações PIS e COFINS não-cumulativos é a nosso ver, totalmente descabida, considerando que tratam-se de operações distintas, tendo em vista que em quanto uma deriva de receita, a outra deriva de industrialização de produtos, de tal forma que não podem ser equiparadas como se iguais fossem.

Neste sentido também é a lição de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁶, ao afirmar que não é necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da Cofins e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos e apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis nº 10.637 e 10.833.

O nobre professor afirma ainda que em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º.

O termo “insumo” tem sido considerado como o bem que se aglutina no processo de transformação da qual resultará a mercadoria industrializada, assim como, o bem que agrupado a outros componentes qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina.

¹⁶ Aspectos Relacionados à Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

Nesse sentido, segue precedente do Tribunal Regional da Quarta Região ao examinar situações análogas:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003.

A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.

Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de uma alíquota superior (7,6% e 1,65%), enquanto que a alíquota menor (3% para a COFINS e 0,65% para o PIS) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS e do PIS mais vantajosa.

O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS passam a ser não-cumulativos. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte.

Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a impetrante, essa desigualdade não se deve à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação.

(AMS Nº 2005.71.04.004365-6/RS. Rel. Des. Federal VILSON DARÓS. Publicado no D.E. de 04/12/2006. Primeira Turma)

Ao nosso entender a aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, que todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

5 - DO CONCEITO DE “INSUMOS” NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Pela análise aqui realizada, entendemos que o alcance do termo “insumo” no caso dos créditos de PIS e COFINS é muito mais abrangente, não podendo ficar limitado ao conceito estipulado pela legislação do IPI, razão esta que nos leva a definir que o conceito que se mostra mais compatível com a noção de receita específica para estes créditos é o adotado pela legislação do imposto de renda, que determina a dedução dos custos e das despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa.

A legislação do Imposto de Renda, conforme se verifica dos artigos 290 e 299, do Decreto nº 3.000/1999, define quais os custos e despesas operacionais que poderão ser deduzidos, nos seguintes termos:

“Custo de Produção

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;

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).

(..)

Despesas Necessárias

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.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).”

É importante ressaltar, porém, que as vedações estabelecidas pela legislação do PIS e da COFINS devem ser respeitadas, devendo ser aplicado apenas na parte que não houver expressa vedação, de tal forma que aplicando a Legislação do Imposto de Renda haverá uma ampliação dos créditos que poderão ser deduzidos.

Nos termos da legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção, ou seja, que sejam despesas e custos necessários, bem diferente da legislação do IPI.

Esta dedução dos créditos de PIS e COFINS com fundamento na Legislação do Imposto de Renda, apesar de combatida pela Receita Federal, teve posicionamento favorável em julgamento realizado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no Recurso Voluntário nº 369.519¹⁷, onde deram provimento ao recurso do contribuinte reconhecendo como correta a aplicação a aplicação da legislação do Imposto de Renda, considerando que *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 apreço.*

¹⁷ CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda Câmara, Terceira Seção de Julgamento. Conselheiro Relator Gilberto de Castro Moreira Junior, julgado em 8/12/2010, Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226.

6 - DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS – JURISPRUDÊNCIA

6.1 - NO ÂMBITO JUDICIAL

Visando uma garantia judicial da interpretação quanto à devida aplicação da lei, buscamos na jurisprudência uma resposta quanto à definição do termo “insumo”, no creditamento pela sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS.

A jurisprudência no âmbito dos tribunais judiciais caminha para um posicionamento definitivo favorável aos contribuintes, no sentido de ampliar o conceito de insumo no que se refere aos créditos estabelecidos pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, aplicando por analogia o termo de “insumo” conceituado na legislação do Imposto de Renda, e não o conceito utilizado pela legislação do IPI, que é muito mais específica para industrialização.

Neste sentido, foi o julgamento da Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS¹⁸, no qual a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região entendeu que o *critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda*, nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nºs 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

1. O regime constitucional da não cumulatividade de **PIS** e **COFINS**, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

¹⁸ Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Primeira Turma, Desembargador Joel Ilan Paciornik, julgado em 13/7/2011, publicado no DJe de 21/7/2011.

2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o **PIS** e a **COFINS** incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de **PIS** e **COFINS** se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.

3. O art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do **PIS** e da **COFINS**, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao **PIS** e à **COFINS**. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

5. As Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de **PIS** e **COFINS**, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são 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 posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.”

(destacamos)

Esta decisão para nós é a que melhor representa o conceito de insumos quanto aos créditos de PIS e COFINS, uma vez que o conceito que melhor se enquadra é o delineado na legislação do IRPJ, considerando que os créditos não podem ser limitados à produção ou industrialização, mas sim ligados a todas as etapas de elaboração, criação, entre outras, até o resultado fim, sob a ressalva de que sejam imprescindíveis para aquela produção.

Quanto à utilização do conceito de insumos da legislação do IPI, para o PIS e COFINS não-cumulativos, em julgamento análogo referente ao mecanismo da não-cumulatividade, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, recente julgamento do Recurso Especial nº 1.088.959/RS¹⁹, entendeu pela não aplicação daquela lei específica do IPI, por não ter previsão constitucional obrigando sua aplicação aos PIS e a COFINS não-cumulativos, conforme se verifica da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ART. 2º, §1º, DA LEI Nº 9.363/96. ALÍQUOTA DO BENEFÍCIO QUE NÃO SOFRE MAJORAÇÃO EM RAZÃO DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DE COFINS PELO ART. 8º, DA LEI Nº 9.718/98. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. A alíquota do benefício fiscal instituído pelo art. 1º, da Lei nº 9.363/96 (crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS), prevista no art. 2º, §1º, da mesma lei, não sofre majoração em razão da elevação da alíquota da COFINS estatuída no art. 8º, da Lei nº 9.718/98. Precedente: REsp. nº 988.329/PR, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 26.3.2008.

2. O mecanismo de não-cumulatividade, típico do ICMS e do IPI, não está previsto como obrigatório na Constituição Federal de 1988 para as contribuições ao PIS e à COFINS. Aliás, é da própria natureza de tais tributos que assim o seja, porque incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação. Sendo assim, a concessão de benefício fiscal que produza efeito equivalente ou próximo à não-cumulatividade típica ocorre sob a marca da discricionariedade do legislador positivo, de acordo com as orientações de política fiscal vigentes em cada época. Foi o que ocorreu, v.g., com a publicação da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), e da Lei nº 10.637/2002, com a extensão dada pelo art. 15, da Lei nº 10.833/2003 (PIS/Pasep), que instituíram o regime denominado "PIS/COFINS não-cumulativo".

3. Desta forma, muito embora possa haver alguma correlação de natureza contábil ou econômica na escolha das alíquotas aplicáveis ao benefício fiscal do crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, não há liame jurídico que permita afirmar que as alíquotas do benefício fiscal deverão sempre corresponder ao dobro daquelas em vigor para as citadas contribuições.

4. Recurso especial não provido.”

(destacamos)

Entendendo de forma desfavorável aos contribuintes, e a nosso ver, de forma equivocada, alguns julgadores afirmam que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo na elaboração das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois trataram de incluir dentre as possibilidades de desconto os créditos calculados em relação à "energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", e outros, o que seria despidendo se tais elementos estivessem abrangidos no conceito de insumos.

¹⁹ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Ministro Relator Campbell Marques, julgado em 14/12/2010, publicado no DJe de 10/2/2011.

Nesse sentido foi o posicionamento da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, no julgamento da Apelação Cível nº 2007.72.01.000244-4/RS²⁰, nos seguintes termos:

“Vê-se, portanto, que o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda. A partir desse elo de subordinação, conclui-se que somente os bens e serviços efetivamente agregados à atividade principal da empresa, de industrialização de produtos ou prestação de serviços, e não integrantes de seu ativo imobilizado, podem ser considerados insumos abrangidos pela norma legal.

Com efeito, o alcance do significado de *insumo* já foi objeto de apreciação quando da sua interpretação para o fim de creditamento de IPI, assim considerado como todo bem que se aglutina no processo de transformação da qual resultará a mercadoria industrializada, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades químicas ou físicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. O insumo, na verdade, é o bem que agrupado a outros componentes qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. É o material que incorpora o produto final, definido como *"aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo"* (In Anotações ao Código Tributário Nacional, Pedro Roberto Decomain, ed. Saraiva, p. 205).

Levando em conta esses critérios, há de se reconhecer que as embalagens de acondicionamento utilizadas especificamente para transporte das mercadorias industrializadas não se enquadram na definição de insumos, como pretende fazer valer a impetrante. Não se trata, na hipótese, de embalagens promocionais, de valorização do produto acondicionado, que integram o próprio conteúdo da mercadoria fabricada, estas sim, consideradas insumos para efeito de creditamento de PIS e de COFINS, pela sistemática não-cumulativa de recolhimento.

Ainda que se argumente que as embalagens utilizadas para transportes sejam imprescindíveis para a preservação das características das mercadorias durante sua locomoção, não há como considerá-las insumos nos termos delineados pelo art. 3^o, II, das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, porquanto tais embalagens não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.

²⁰ Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Primeira Turma, Desembargador Joel Ilan Paciornik, julgado em 12/11/2008, publicado no DJe de 25/11/2008.

Ademais, a aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens 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.”

Conforme se verifica do julgamento realizado pela Primeira Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, o tribunal não reconheceu as embalagens utilizadas para transportes como “insumos” para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Os Tribunais Regionais apesar de reconhecerem a diferença no sistema da não-cumulatividade do IPI e ICMS com o sistema aplicado ao PIS e a COFINS, ainda divergem quanto ao conceito de insumos, como se verifica do julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.84.00.001599-8²¹:

“Na aplicação dos referidos diplomas legais surge o questionamento quanto ao alcance da expressão insumos. Pretende a Autora da ação mandamental enquadrar em tal conceito todos os serviços intrinsecamente necessários à sua atividade, todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa.

Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada quanto às contribuições sociais em comento, anoto que o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos imprescindíveis para a produção de mercadoria ou para a prestação de serviço, desde que vinculados à atividade da empresa, ou seja, insumo é o que se incorpora ao produto final.

Ademais, se o legislador ordinário quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe a generalidade pretendida, não teria colocado no rol de descontos de créditos aqueles advindos de “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”; “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” e tantos outros.

Destarte, anoto que a IN SRF nº 404/2004 ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos. Eis o teor do art. 8º da mencionada instrução...

À guisa de exemplificação colho arestos emanados do colendo TRF 4ª Região, a ratificar a tese por mim esposada:

²¹ Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Segunda Turma, Desembargador Francisco Wildo, julgado em 17/8/2010, publicado no DJe de 27/08/2010.

“PIS. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.

Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, 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.

O conceito de insumo esposado na IN SRF nº 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o creditamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa.” (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008)

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS.

1. A orientação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi dada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, por meio de concessão de créditos taxativamente previstos em seus preceitos para que sejam aproveitados por meio de dedução da contribuição incidente sobre o faturamento apurado na etapa posterior.

2. Nessa ordem, o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. Logo, as embalagens utilizadas especificamente para acondicionar mercadorias para transporte não estão abrangidas pela definição de insumos, porquanto não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.

4. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens 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.

5. Apelação e remessa oficial providas. (AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008)

(...)

Por todo o exposto, nego provimento à apelação.
É como voto.”

(destacamos)

Esta interpretação dada pelos tribunais no sentido de que deve ser aplicado o conceito de insumos da legislação do IPI, tem como fundamento também a questão de ser taxativo o rol do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que descreve as hipóteses que geram os créditos, entendendo alguns magistrados²², que, *se o legislador ordinário quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe a generalidade pretendida, não teria colocado no rol de descontos de créditos aqueles advindos de “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”; “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” e tantos outros*

Nos termos da legislação do IPI considera-se insumos o que for utilizado na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, 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 químicas ou físicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado da empresa fabricante.

Mesmo havendo a distinção nos sistemas de não-cumulatividade empregados ao IPI e ICMS e ao PIS e a COFINS, em relação aos insumos há semelhança de tratamento, na medida em que somente pode ser assim considerado o que se relaciona diretamente à atividade da empresa, com ressalvas.

²² Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Segunda Turma, Desembargador Francisco Wildo, julgado em 17/8/2010, publicado no DJe de 27/08/2010.

6.2 - NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

No âmbito administrativo, a Segunda Câmara Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Voluntário nº 369.519²³, deu provimento ao recurso do contribuinte reconhecendo como correta a aplicação da legislação do Imposto de Renda, considerando que *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 apreço*, alargando assim a base de créditos de PIS e COFINS, como se verifica dos seguintes trechos extraídos daquele acórdão:

“(…)

Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem a estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo. (...)

(…)

Sobre o assunto, entendo oportuno destacar, ainda, trecho de minuta do voto proferido pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, presidente da 3ª Seção do CARF, ao julgar o processo nº 11065.101271/2006-47:

‘A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI no caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso, a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de insumos aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei nº 10.637.

²³ CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda Câmara, Terceira Seção de Julgamento. Conselheiro Relator Gilberto de Castro Moreira Junior, julgado em 8/12/2010, Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226.

Em segundo lugar, ao usar a expressão insumos, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu serviços, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei nº 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. (...)

Nesse cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no art. 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

(...)

Nota-se, deste modo, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.

(...)

É de se concluir, portanto, que o termo utilizado para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos deve ser necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

(...)

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.”

O julgamento favorável no âmbito administrativo é um ótimo precedente de que o conceito aplicável aos créditos de PIS e COFINS deve ser o da legislação do IRPJ, contrariando as limitações introduzidas pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04.

Desta forma, apesar da Receita Federal do Brasil insistir em aplicar o conceito e as definições de insumos deduzidos na Legislação do IPI, os contribuintes têm grande chance de obter decisões favoráveis tanto no âmbito administrativo como no âmbito Judicial, considerando que nas duas esferas os Tribunais Superiores já se manifestaram favoravelmente aos contribuintes.

CONCLUSÃO

Nos parâmetros delineados pela Carta Maior, as Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo para as contribuições PIS e COFINS, para as empresas optantes pelo lucro real, creditar-se dos valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas sobre determinados custos, para, posteriormente, deduzi-los da base de cálculo do PIS e da COFINS, evitando-se o efeito cascata dessas contribuições na cadeia produtiva

No inciso II, do artigo 3^o, as referidas leis definiram que os valores dos 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* poderão ser creditados, entretanto, por não haver uma definição específica na lei sobre o que se considera insumo para o caso específico do crédito determinada naquela norma, a Receita Federal para tentar definir um conceito de insumo para o PIS e a COFINS, criou as Instruções Normativas n^{os} 247/2002 e 358/2003, quanto à utilização dos créditos na sistemática da não-cumulatividade do PIS, e a Instrução Normativa n^o 404/04, quanto à utilização dos créditos na sistemática da não-cumulatividade da COFINS, adotando o conceito de insumos previsto na legislação do IPI.

Porém, o fato das leis que estabeleceram a não-cumulatividade não disporem sobre o alcance da palavra “insumos” previsto no inciso II, do artigo 3^o, não pressupõe que deva ser utilizado o mesmo conceito de insumo empregado quanto à legislação do IPI.

Nestes termos, considerando que o alcance deste instituto é muito maior nos caso dos créditos de PIS e COFINS, não se pode fazer uma interpretação literal, uma vez que até o sistema não-cumulativo das contribuições estabelecido pelas Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, diverge do sistema aplicado ao ICMS e ao IPI, tendo em vista que enquanto estes têm como base de cálculo, em linhas gerais, o preço ou o valor da operação, as contribuições por sua vez incidem sobre o faturamento ou receita da empresa.

Desta forma, as operações que geram créditos para o PIS e a COFINS, são diferentes das operações que geram créditos de IPI e ICMS.

Esta equiparação de conceitos de IPI para as operações PIS e COFINS não-cumulativos é a nosso ver totalmente descabida, considerando que tratam-se de operações distintas, tendo em vista que em quanto uma deriva de receita, a outra deriva de industrialização de produtos, de tal forma que não podem ser equiparadas como se iguais fossem.

Assim, pela análise aqui realizada, entendemos que o alcance do termo “insumo” no caso dos créditos de PIS e COFINS é muito mais abrangente, não podendo ficar limitado ao conceito estipulado pela legislação do IPI, razão esta que nos leva a definir que o conceito que se mostra mais compatível com a noção de receita específica para estes créditos é o adotado pela legislação do imposto de renda, que determina a dedução dos custos e das despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa, entretanto, este estudo é apenas para ajudar na análise do melhor conceito do termos “insumo” inserido nas leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03, a fim de que haja um crédito correto e legítimo dos valores de PIS e COFINS, nos termos da legislação vigente.

BIBLIOGRAFIA

Aspectos Relacionados à Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda Câmara, Terceira Seção de Julgamento. Conselheiro Relator Gilberto de Castro Moreira Junior, julgado em 8/12/2010, Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226.

CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 1986, páginas 2 e 3.

Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, V,34, julho/ago. 2008.

Contribuições: custeio da seguridade social, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 184-185.

GRECO, op. Cit., p. 102

GRECO, Marco Aurélio. Coordenador, PAULSEN, Leandro. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Editora IOB THOMSON, Instituto de Estudos Tributários, São Paulo, 2004, p. 112-113.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª Edição, revista e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

MARTINS, Ives Granda da Silva. e FERNANDES, Edison Carlos. Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2007, p. 35-36.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Curso de Especialização em Direito Tributário, Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1ª Edição, 2005, p. 722.

Pesquisas na internet:

Dicionário Michaelis. Moderno dicionário da Língua Portuguesa. Palavra pesquisada: Insumo. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=insumo>. Acessado em 22 de agosto de 2011.

Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Ministro Relator Campbell Marques, julgado em 14/12/2010, publicado no DJe de 10/2/2011.

Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Sexta Turma, Desembargadora Relatora Consuelo Yoshida, julgado em 10/6/2010, publicado no DJe de 1/7/2010.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Primeira Turma, Desembargador Joel Ilan Paciornik, julgado em 13/7/2011, publicado no DJe de 21/7/2011.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Primeira Turma, Desembargador Joel Ilan Paciornik, julgado em 12/11/2008, publicado no DJe de 25/11/2008.

Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Segunda Turma, Desembargador Francisco Wildo, julgado em 17/8/2010, publicado no DJe de 27/08/2010.

Wikipédia a enciclopédia livre. Palavra pesquisada: Lexicografia. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Lexicografia>. Acessado em 25/8/2011.