

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO

RENATA GOMES FARIAS

Insumos na Contribuição ao PIS e na COFINS

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2013

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO

RENATA GOMES FARIAS

Insumos na Contribuição ao PIS e na COFINS

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Mestre Luciano de Almeida Pereira, de acordo com o programa de Pós-graduação em Direito da PUC-SP.

SÃO PAULO

2013

RESUMO

Esta monografia trata da análise que o vocábulo insumo é aplicado para fins de crédito nas contribuições ao PIS/COFINS. O primeiro capítulo relata a evolução legislativa desses tributos, sob uma ótica constitucional e legal. Em seguida, trata-se do princípio da não-cumulatividade e da sua aplicação nas contribuições objeto deste estudo. Depois, contextualiza-se o conceito de insumo com o definido na legislação do IPI. Constata-se que o conceito aplicado pela legislação do IPI é restrito a atividade industrial enquanto que o insumo no PIS/COFINS é mais amplo. Nesse desiderato analisa-se a equiparação com o insumo creditado do IRPJ. Contudo, constata-se que se trata de um conceito elástico uma vez que a materialidade do IRPJ é a renda e do PIS/COFINS da receita. Em seguida, relata-se a evolução jurisprudencial do tema apontando a jurisprudência administrativa e judicial. Por fim, conclui-se que o insumo nas referidas contribuições são aferidos caso a caso e devem ser determinados como fatores de produção.

PALAVRAS-CHAVE: Insumos; PIS; COFINS.

ABSTRACT

This monograph deals with the analysis that the term is applied to input credit purposes in the PIS/COFINS . The first chapter describes the legislative evolution of these taxes, under a legal and constitutional perspective. Then it is the principle of non-accumulation and its application in the contributions of this study subject. Then contextualizes the concept of input as defined in the legislation of the IPI . It appears that the concept established by the legislation of the IPI is restricted to industrial activity while the input in the PIS/COFINS is broader. In this desideratum analyzes the equivalence with the input of income credited. However, it appears that it is an elastic concept since the materiality of income is income and PIS/COFINS revenue. Then, we report the jurisprudential evolution theme pointing to administrative and judicial case law. Finally, it is concluded that the input these contributions are measured in each case and should be determined as factors of production.

KEYWORDS : Inputs , PIS , COFINS .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	05
1. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PIS/COFINS.....	06
2. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS.....	09
3. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO PIS/COFINS.....	11
3.1. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.....	13
3.2. A QUESTÃO DOS INSUMOS.....	15
4. A NÃO-CUMULATIVIDADE E A QUESTÃO DOS INSUMOS NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.....	17
4.1 A QUESTÃO DO INSUMO NO IPI.....	18
5. INSUMO NO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ).....	21
5.1. DIFERENÇA DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.....	23
6. EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL.....	26
6.1. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.....	26
6.2 JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.....	31
CONCLUSÃO.....	34
BIBLIOGRAFIA.....	36

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar a legislação das contribuições ao PIS e a COFINS no que se refere aos insumos possíveis de serem creditados no montante devido. Faz-se um giro pela legislação instituidora desses tributos, as suas posteriores alterações. Há ainda uma análise sob a perspectiva constitucional do princípio da não cumulatividade nessas contribuições.

Uma das razões que impulsionou o presente estudo decorre da divergência jurisprudencial que instalou profunda insegurança jurídica. Causa essa relevante, uma vez que essas contribuições oneram significativamente a atividade empresarial, além do que, por via de consequência, é de elevada monta para os cofres públicos.

Para melhor entender como paira a polemica na jurisprudência, quedou-se necessário um “passeio” por tributos como o imposto sobre produtos industrializado e o imposto sobre renda da pessoa jurídica. Contudo, atinou-se para corte metodológico proposto no referido tema, qual seja, a questão dos insumos.

O tema é bastante atual e está em consonância com o que há de melhor na doutrina e na jurisprudência pátria. Pretendeu-se assim demonstrar as principais roupagens que o vocábulo “insumo” assume e, além disso, buscou-se apontar qual seria o entendimento mais adequado para fins de creditamento no PIS e na COFINS.

1. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PIS/COFINS

A contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) foi instituída pela Lei Complementar nº 7 de 1970. Essa lei estabeleceu que o Fundo de Participação fosse constituído de duas parcelas: uma relativa à dedução de porcentagem do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a outra com recursos próprios da empresa, recolhidos com base no faturamento. O PIS era calculado com alíquota de 0,75% sobre o faturamento. Embora criada sob o manto de outra ordem constitucional, foi recepcionado pela Carta Magna vigente por meio do seu artigo 239:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Paralelamente, a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 149 confere à União a competência para instituir contribuições sociais que, por sua vez, devem ter como hipóteses de incidência aquelas arroladas no artigo 195 do referido texto normativo.

As contribuições sociais destinam-se ao custeio de metas fixadas no Título VIII da Carta Maior (da Ordem Social). No entanto esse gênero se especializa na forma das contribuições sociais para a seguridade social (assistência, previdência e saúde) que, por sua vez, recebem tratamento constitucional peculiar.

Sobre o tema, Fabiana del Padre Tomé esclarece:

Ao discriminar a competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social, porém, o constituinte traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo, ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos. Dentre as exigências estipuladas para o exercício dessa competência, releva destacar, para fins do presente trabalho, as fontes de custeio autorizadas pelo Texto Maior, às quais, como adverte Paulo Ayres Barreto, deve limitar-se o legislador ordinário da União.¹

A redação originária do artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988 prescrevia:

¹ Fabiana del Padre Tomé, *Definição do conceito de 'insumo' para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. In: *Derivação e positividade no direito tributário*, p. 420.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda 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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Nesse derradeiro, o Texto Maior instituiu uma nova contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre o faturamento introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Complementar nº 70 de 1991. A redação da lei complementar estabelecia que a COFINS fosse calculada com alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Posteriormente, alargou-se o campo de incidência de ambos os tributos com o advento da Lei 9.718 de 1998, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 1.724/98. Esse diploma ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS determinando a incidência de ambas sobre o “faturamento” (artigo 2º a Lei 9.718/1998). Ainda, equiparou os conceitos de “faturamento” ao de “receita bruta” (artigo 3º da Lei 9.718/1998) e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%, enquanto que do PIS foi minorada para 0,65%. Vale ressaltar que a cobrança de ambos os tributos ainda era cumulativa. Vejamos os dispositivos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Vale ressaltar que este §1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998 foi revogado pela Lei nº 11.941 de 2009.

Somente em 1998, com a Emenda Constitucional nº 20, é que houve previsão constitucional para incidência sobre a receita, renovando a redação do inciso I do artigo 195 da seguinte forma:

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; (grifos nossos)

Percebe-se que tanto o PIS como a Confins tem por base de cálculo a receita ou faturamento, representando elevado ônus econômico às cadeias industriais, comerciais e de serviços. Este cenário foi mantido até as Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, que em suma modificaram o regime de apuração das contribuições de cumulativo para não-cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS). Para reforçar e dar status constitucional a não-cumulatividade do PIS COFINS a Carta Maior sofreu alteração através da Emenda Constitucional nº 42 de 2003 que acrescentou o §12 ao art. 195. Vejamos:

§ 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.

Sobre o tema Natanael Martins e Daniela Souto Rodrigues tecem o seguinte apontamento:

Antes mesmo dessa disposição constitucional, não cumulatividade da Contribuição ao PIS já havia sido prevista na Lei nº 10.637/2002 e a da COFINS logo depois da Emenda nº 42, pela Lei nº 10.833/2003, provavelmente como resultado de apelos contra a elevação da carga tributária, atribuída à manutenção das contribuições na sistemática cumulativa, o que, ao final, parece não ter se resolvido, já que a alteração foi acompanhada do aumento de alíquotas, com o declarado objetivo de evitar perdas na arrecadação.²

Essa não-cumulatividade, a partir de então, passou a ser interpretada em conformidade com a Constituição Federal e não mais somente sob a égide das leis

² Natanael Martins e Daniela Souto Rodrigues, *A evolução do conceito de insumo relacionado à contribuição ao PIS e à COFINS*, p. 400.

infraconstitucionais. Para Paulo de Barros Carvalho, “diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito de crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.”³

Isto posto, após a construção histórica legislativa do PIS e da COFINS, as regras matrizes de incidência tributária dos referidos tributos tomaram a seguintes forma, respectivamente⁴:

Contribuição ao PIS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 1,65% da receita auferida.

Cofins: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo correspondente a 7,6% da receita auferida.

2. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

Trata- de um princípio constitucional tributário que visa, através de uma sistemática, impedir que cada etapa do ciclo de operações ou prestações sofra mais de uma incidência tributária. Para que isso ocorra são empregadas técnicas para que em cada operação ou prestação seja garantida uma dedução com fulcro de evitar a superposição de cargas tributárias. Dessa forma, evita-se que ocorra a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base de cálculo para sua cobrança.

O conceito de não cumulatividade é definido por diversos autores. Mais do que apontar um conceito, vale aqui destacar a relevância do instituto. Paulo de Barros Carvalho alerta para importância desse princípio como sendo necessário “à concretização de valores como da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária”⁵.

Complementando a ideia, José Soares de Mello trata sobre a não-cumulatividade:

³ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 828.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Idem*, *Curso de Direito Tributário*, p. 218.

(...) Sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadoria, e serviços de transporte e de comunicação, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionando por esse artificialismo oriundo da não-cumulatividade⁶.

A jurisprudência também se debruça na tentativa de conceituar a não cumulatividade dos tributos. É o que se extrai do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do Recurso Extraordinário 370.682-9:

Em uma tentativa de síntese, a regra da não-cumulatividade tem como objetivo básico evitar que, nas sucessivas fases da cadeia produtiva, o custo tributário de uma fase seja computado na fase imediatamente subsequente para fins de nova tributação. (...)

Sob perspectiva da não cumulatividade, penso que na análise de tal esquema é fundamental uma diferenciação entre o que eu chamaria de “incidência própria, originária” e “incidência herdada”. Esta última, a incidência herdada, seria justamente a carga tributária que incidiu sobre o mesmo insumo e que é transmitida ao seu adquirente. E é aqui que se verifica o controle quanto a cumulatividade.

Permite-se. Pela regra da não-cumulatividade, que o adquirente de um produto elimine a incidência tributária já verificada na fase anterior (o que denomino por “incidência herdada”), no momento em que se verifica a incidência especificamente vinculada a este adquirente (o que designo por “incidência originária”).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 353.657-5/PR externou, ainda, esta mesma noção, segundo a qual o princípio da não-cumulatividade visa assegurar que a exação recaia apenas sobre o valor agregado ou o valor a mais em cada etapa da cadeia produtiva ou comercial. Como demonstra o voto do Ministro Marco Aurélio:

A Carta Magna fixou, como garantia constitucional, o princípio da não-cumulatividade. Preceitua o inciso II do §3 do art. 153 da Lei Maior que o IPI será não-cumulativo. Proclamação idêntica encontra-se no §2, I, do artigo 155 do citado Diploma quanto ao ICMS. Vale dizer, a sobreposição tributária não guarda sintonia com os ditames constitucionais. Não fosse assim, a duplicidade seria impossível, majorando-se, relativamente ao produto, à mercadoria e ao serviço prestado, o próprio tributo. Então, a ordem natural das coisas leva à certeza de ter-se mecanismo a consagrar o princípio constitucional da não-cumulatividade. Opera-se, ante letra expressa da Carta Federal, mediante a compensação do que foi devido na operação anterior.

Nos autos do mesmo Recurso Extraordinário, em seu voto, o Ministro Nelson Jobim não destoou deste entendimento, conforme o trecho extraído:

⁶ José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições Sociais: Lineamentos Jurídicos*, p. 714.

Ou seja, a técnica – aí vem minha divergência – da compensação é forma pela qual se operacionaliza um modelo de tributo que não quer ser cumulativo e, portanto, deseja tributar naquilo que for agregado de valor na seqüência da cadeia produtiva.

Ainda sobre o tema, vale destacar que o princípio da não cumulativa não é expressamente obrigatório para todos os tributos. É obrigatória para o IPI (artigo 153, § 3º, II da CF), ICMS (artigo 155, §2º, I), impostos residuais (artigo 154, I) e contribuições residuais (artigo 195 §4º).

No que diz respeito ao IPI e ICMS, o constituinte detalhou determinando a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Minuciosamente, o constituinte detalhou quanto ao ICMS a restrição do aproveitamento de créditos nas hipóteses de isenção e não-incidência. De outro giro, no que tange ao IPI, não aplicou essa restrição. De fato, o constituinte se omitiu em relação às outras espécies tributárias quanto à obrigatoriedade do respeito ao princípio da não-cumulatividade, deixando a cargo do legislador infraconstitucional a opção de aplicar o referido instituto.

Paulo de Barros Carvalho é preciso ao dizer:

Convém esclarecer, nesta oportunidade, que a tributação não-cumulativa é expressamente exigida pelo Texto Constitucional relativamente ao IPI, ICMS, impostos e contribuições residuais. Outros tributos, sobre os quais a Constituição é silente, podem ser, em princípio, cumulativos, estando na inteira discricção do legislador infraconstitucional estabelecer ou não métodos para evitar a incidência em cascata.⁷

E conclui ser por tal motivo que a contribuição ao PIS e a COFINS era cumulativa.

Existem diversos métodos de cálculo dos tributos que asseguram a aplicação do princípio da não-cumulatividade. A título de exemplo, citamos⁸: o método direto subtrativo, onde as alíquotas incidem sobre a diferença de saídas e entradas; o método direto aditivo, onde a alíquota incide sobre o valor efetivamente agregado; o método indireto subtrativo, onde o valor devido é a diferença da aplicação da alíquota sobre a saída e a correspondente à entrada; o método indireto aditivo onde a alíquota incide sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado.

Destarte a referencia a alguns métodos de cálculo para fins de não-cumulatividade, o que nos interesse é que em todos citados, o que se visa é eliminar a “tributação em cascata”.

3. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO PIS/COFINS

⁷ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário...*, p. 827.

⁸ Fabiana del Padre Tomé, *op. cit.*, p. 425.

A cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS oneravam consideravelmente a cadeia produtiva, embora não houvesse proibitivo legal. Como visto, isso se intensificou quando os referido tributos tiveram sua base de cálculo alargadas pelo total de receitas da empresa.

Por tal razão, o legislador infraconstitucional editou a Lei 10.637/2002, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, referente ao PIS e, logo depois, a Lei 10.833/2003, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 135 de 2003, referente à COFINS.

Nessa esteira, é relevante destacar um trecho da exposição de motivos da Lei 10.637/2002 de onde se depreende a intenção do legislador em instituir um regime não cumulativo para o PIS e já prevendo o mesmo para a COFINS:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). (...)
9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

Essa lei instituiu um regime não-cumulativo em que o contribuinte primeiro apura a base de cálculo, ou seja, apura sua receita e faz as exclusões legais; em seguida, apura os créditos, aplicando a alíquota sobre estes; e por fim, subtrai o valor da receita apurada, menos o valor dos créditos apurados para se chegar no valor a ser recolhido de PIS. Nessa esteira adveio a Lei 10.833/2003, instituindo, basicamente, o mesmo regime de apuração do PIS para COFINS não-cumulativa, ressaltando-se a alíquota que aqui passou a ser de 7,6%.

Dentro desse mesmo momento, logo em seguida, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, constitucionalizando, por meio da inclusão do § 12 no artigo 95 da Constituição Federal, o princípio da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS. Assim, transfere-se o fundamento de validade desses tributos da lei para o Texto Maior.

Essas leis infraconstitucionais implantaram a sistemática da não-cumulatividade através de “abatimentos” de créditos sobre o valor devido a título de PIS e COFINS. Esses créditos são calculados com base em valores necessários à atividade da pessoa jurídica, como custo de aquisições de bens e serviços assim como despesas incorridas.

Contudo, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS nada tem haver com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI, sendo incabível a aplicação do conceito de insumos aplicada nesses referidos tributos que, por sua vez, embora haja diversas contribuições legislativas, doutrinárias e jurisprudências, tem sistemática de cálculo peculiar.

3.1. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

Ressalta-se que na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS o crédito não se apura com base na etapa anterior do ciclo econômico, mas sim se aplica as próprias alíquotas desses tributos (1,6 % e 7,6%, respectivamente) sobre suas despesas, ainda mesmo quando o fornecedor do bem ou serviço a ser creditado seja onerado com alíquota diversa, como no caso dos optantes do Simples Nacional. De fato, essa característica, demonstra a total independência dessa apuração em relação às etapas anteriores do ciclo econômico.

Nessa esteira, segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, existe regras-matrizes do direito ao crédito, sendo:

Contribuição ao PIS: ‘Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto, do montante da contribuição devida, de 7,6% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas’.

COFINS: ‘Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto, do montante da contribuição devida, de 7,6% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas’.

Com isso, essa autonomia do direito ao crédito torna irrelevante a apuração na etapa anterior do ciclo e, mais especificamente, torna irrelevante até mesmo saber se a operação era isenta ou não, uma vez que são momentos da fenomenologia jurídica distintos.

Fábio Pallaretti Calcini aduz nesse sentido:

Levando em consideração tais aspectos da legislação em análise, é possível identificar o emprego do método subtrativo indireto, ou seja, a determinação do valor do tributo será apurado mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota relacionada às entradas. (...) É certo, no entanto, que, pela atual sistemática, não se trata de um método subtrativo indireto puro, uma vez que, por exemplo, após o advento da Lei nº 10.865/2004, acrescentou-se o art. 3º, parágrafo 2º, incisos I e II, na Lei nº 10.833/2003 (e também na Lei nº 10.637/2002), vedando créditos ao valor pago à mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou

utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.⁹

Destaca-se, ainda, que as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 adotam o sistema chamado de “crédito financeiro” que, por sua vez, basicamente, consiste no fato de “todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade comercial do contribuinte geram créditos, independentemente da sua destinação física.”¹⁰.

Visualiza-se facilmente o afirmado, quando se analisa as hipóteses de desconto do artigo 3º da Lei 10.637/2002:

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;

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; (grifos nossos).

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.

⁹ Fábio Pallaretti Calcini, *PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, pág. 45.

¹⁰ Fabiana Del Padre Tomé. “Definição do conceito de ‘insumo’ para a não- cumulatividade do PIS e da COFINS”, pág.429.

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.

Constata-se, assim, que não se trata de rol taxativo, mas sim exemplificativo, uma vez que as hipóteses que geram direito ao crédito não se restringem a elementos que efetivamente se incorporem no produto.

3.2. A QUESTÃO DOS INSUMOS

O grifo acima em destaque, no inciso II do artigo 3º da Lei supra citada, nos remete a questionar o conceito de insumo no PIS/COFINS, uma vez que todos os bens e serviços utilizados como tal são passíveis de abatimento. A restrição ocorre no §2º do artigo 3º, redação dada pela Lei nº 10.865 de 2004:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Nesses termos, o impacto arrecadatório é de elevada monta, o que leva a doutrina e a jurisprudência administrativa e judiciária a se debruçar sobre o tema. Embora a lei não trace outras restrições, veremos, mais adiante, que a Receita Federal do Brasil adotou significado restritivo do vocábulo “insumo”, editando as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, a fim de equiparar este conceito ao mesmo do aplicado ao IPI (Imposto sobre Produto Industrializado).

Enquanto isso, a doutrina tributária, traz um conceito de insumo para fins de créditos das contribuições para PIS e COFINS bem mais amplos que a Administração Tributária. Vejamos alguns.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli aponta um conceito de insumo desatrelado ao advindo do IPI e ICMS:

Insumo, no contexto das regras desta não-cumulatividade da contribuição ao PIS, comporta a contratação de serviços destinados à execução de outros serviços. Mais ainda, o inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, conjugado com as demais regras previstas nesta Lei, autoriza-nos concluir que a expressão ‘serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos’ acolhe a possibilidade de haver a contratação de serviços para a execução de outros serviços, desde que, como visto, a interpretação não seja contaminada com pré-conceitos advindo da não-cumulatividade de IPI e de ICMS.¹¹

Fábio Pallaretti Calcini trata dos insumos de modo bastante ampliativo:

Insumos são todos os fatores necessários para que seja possível o exercício de uma atividade econômica. Isto é, tudo que contribui (input), de forma direta ou indireta, para o pleno exercício de uma atividade de cunho econômico.¹²

A expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de sua receita.¹³

No mesmo sentido, aponta Demetrius André Tomkiw:

Assim, é possível concluir afirmando que todo bem e serviço, necessário ou útil, adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que tenha sofrido incidência tributária anterior, empregada no ciclo operacional do contribuinte, confere direitos à créditos de PIS/COFINS não cumulativos.¹⁴

Rafaela Sabino Caliman Wild determina insumo tanto como custo e despesa:

Insumos são custos diretos e indiretos de produção, abrangendo também outras despesas consideradas como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa.¹⁵

Como visto a doutrina é rica em definições para o vocábulo “insumo” que toma diversas formas a depender do tributo a que é equiparado. Diante de todos os esses, o presente trabalho se inclina para aquele que entende insumo como o gastos auferido para que aquela

¹¹ Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, *Não-cumulatividade da contribuição ao PIS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, p. 123.

¹² Fábio Pallaretti Calcini, *PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, p. 54.

¹³ *Ibidem*, p. 58.

¹⁴ Demetrius André Tomkiw, *Não cumulatividade de PIS/Cofins: Insumos suscetíveis de apropriação de crédito*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 207, p. 44.

¹⁵ Rafaela Sabino Caliman Wild, *Do conceito de ‘insumos’ para fins de créditos das contribuições para PIS e a COFINS não cumulativos*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 208, p. 110.

atividade comercial gere faturamento. Ou seja, vinculam-se os créditos a ser abatidos com a própria materialidade do tributo. Se a materialidade do PIS/COFINS é auferir receita, deverá ser os gastos que são instrumento essenciais para que a empresa obtenha receita que deverão ser considerados insumos.

Nessa esteira, se coaduna com nosso entendimento equiparar insumo como fatores de produção, consoante o voto do Conselheiro Leonardo Mussi no Processo 11080.008337/2005-51:

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência. O que quero dizer, é que a expressão “bens e serviços utilizados como insumo” abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos. Por exemplo, um serviço de manutenção, por sua natureza, não constitui um insumo. Porém, se este serviço for empregado na produção ele equivalerá, para todos os fins, a um fator de produção ou insumo. A energia elétrica, a rigor, também não é um insumo, mas o será quando for empregado na produção. Os combustíveis e lubrificantes também não são insumos propriamente ditos, mas adquirem esta qualificação se utilizados como fator de produção. Aliás, este exemplo foi dado pela própria norma, o que comentaremos mais adiante. Assim, verificamos que há bens e serviços que são, por sua natureza, insumos, como a mão de obra, a terra, o capital, a matéria prima, que são ligados diretamente à produção de bens e serviços. São os denominados fatores de produção diretos, que são assim identificados por estarem ligados inexoravelmente à produção. Mas há outros bens e serviços que somente ganharão o status de insumo (indiretos) ou fator de produção, pelo fenômeno da equivalência, quando (estes bens e serviços) forem efetivamente empregados no processo de produção da empresa. São os denominados fatores de produção indiretos. Em resumo, o crédito do PIS e da COFINS são calculados em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendidos como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas, os termos do II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

4. A NÃO-CUMULATIVIDADE E A QUESTÃO DOS INSUMOS NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Sobre a não-cumulatividade do IPI, dispõe do artigo 153§3º, inciso II da Magna Carta:

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Nasce aí o direito ao crédito do contribuinte de tal modo que quando este vai fazer a apuração do montante devido de tributo a pagar, deve levar em consideração o montante pago deste mesmo tributo, decorrente da aquisição dos insumos utilizados na fabricação.

A legislação do IPI foi mais clara que a legislação das contribuições do PIS e COFINS ao estabelecer, mais detalhadamente, quais os insumos utilizados na atividade industrial gerariam direito ao crédito para abatimento. Vejamos o que dispõe o Regulamento do IPI, o Decreto 7.212/2010:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto: VI - as **matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização**, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos. (grifos nossos)

É clarividente que o Regulamento do IPI oferece uma interpretação restritiva ao conceito de insumos, posto que se limita aos materiais físicos que compõem o produto industrializado, de modo a considerar insumo passível de utilização como crédito do IPI a matéria-prima, o produto intermediário, bem como o material de embalagem que tenham aplicação ou consumo direto na produção industrial.

4.1 A QUESTÃO DO INSUMO NO IPI.

O conceito de insumo no IPI encontra-se intimamente relacionado com os bens consumindo no processo produtivo como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não abrangendo aqueles produtos que atuam sobre as máquinas, equipamentos ou ferramentas, que se constituem nos meios dos quais se vale o industrial para obter esses produtos novos.

Será visto, mais adiante, que a Administração Tributária há muito já se manifestava nesse sentido de entender insumos. Desse conceito de insumo aplicado ao IPI, sobressaem características que se colacionam com processos tipicamente produtivos, de onde decorre uma coerente referibilidade entre a definição de insumos adotada para este tributo. Diferentemente ocorre quando a Administração Tributária em prol de seus interesses fiscais transfere essa definição para tributos com materialidade distinta, como no caso do PIS/COFINS. Natanael

Martins e Daniele Rodrigues criticam essa aplicação inadequada do conceito de insumo do IPI no PIS/COFINS:

Ocorre que no interior do espectro de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS encontram-se operações outras que não aquelas sujeitas estritamente ao IPI e ao ICMS, na medida em que tais contribuições, regra geral abarcam o faturamento indiscriminadamente. Logo, para que a não cumulatividade alcance o seu fim de desonerar a cadeia como um todo, deve-se ter em mente a possibilidade de desconto de créditos relativos a tudo aquilo que deu origem a este faturamento¹⁶.

Assim, tanto o é que na legislação dessas contribuições há hipóteses que ensejam direito ao crédito para abatimento do montante cobrado a título de PIS e COFINS que não guardam nenhuma relação direta com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, ou seja, a própria lei afasta a definição do conceito de insumo do IPI para PIS e COFINS. Exemplo de crédito que não se atrela com a atividade fim desenvolvida pelo contribuinte das respectivas contribuições caso das contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Contudo a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou uma interpretação restritiva com intuítos arrecadatórios, fundadas especialmente nas Instruções Normativas nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Nesse diapasão, verifica-se que a Receita Federal do Brasil em 2004 expediu a Instrução Normativa nº 404, aplicando para a COFINS, a definição de insumo do Regulamento do IPI. Assim dispõe o seu artigo 8º, §4º, I :

§ 4 º-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

¹⁶ Natanael Martins e Daniela Souto Rodrigues, *A evolução do conceito de insumo relacionado à contribuição ao PIS e à COFINS*, p.406.

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

No mesmo sentido dispõe a Instrução Normativa nº 247 de 2002 em seu artigo 66 §5º, incluído pela Instrução Normativa nº358 de 2003:

§ 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.

Sobre a equiparação dos conceitos proposta no artigo acima, Solon Sehn tece o seguinte comentário:

Não é válida a equiparação realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimos ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante o crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, §1º do Código Tributário Nacional¹⁷.

Na mesma esteira acrescenta, sobre o tema, José Antonio Minatel:

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não cumulatividade, quer-se unicamente consignar essa técnica adotada para a neutralização da

¹⁷ Solon Sehn, *PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*, p.135.

incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permite confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias¹⁸.

Neste sentido, Marco Aurélio Grecco muito bem expõe, em parecer publicado pela IOB Thomson, ao dizer:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Realmente, 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. (Não – Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Leandro Paulsen, págs. 101/122, ED. IOB THOMSON).

Sendo assim, pode-se concluir com o que aduz Leandro Paulsen, “a não cumulatividade em tributo sobre 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”¹⁹.

5. INSUMO NO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Como visto, diante das particularidades inerentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, percebe-se que o conceito de insumo das referidas contribuições não se identificam com as normas jurídicas disciplinadoras do IPI, uma vez que ultrapassam o âmbito das atividades de industrialização.

¹⁸ José Antônio Minatel, *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*, p.180.

¹⁹ Leandro Paulsen, *Contribuições, Custeio da Seguridade Social*, p. 184.

Em meio a essa polêmica de definir o vocábulo “insumo” é de salutar importância a análise dos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, que, por sua vez, nos traz os conceitos de custos e despesas para fins de abatimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Tal relevância se dá por meio do posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ter admitido como insumo todos os dispêndios que possam ser caracterizados como custos ou despesas operacionais para fins de cálculo de lucro real. O Acórdão nº 9303-01.035 da 3ª Turma do CARF assim trata o tema:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial. Ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.²⁰

Complementando, vejamos também o acórdão nº 3202-00.226 da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS.MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IPPJ, 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.

Diante do posicionamento que o tribunal administrativo trouxe nos acórdãos acima expostos, vejamos como o Regulamento do Imposto de Renda, por meio do Decreto nº 3.000 de 1999, compreende o custo de produção nas empresas:

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.

²⁰ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n. 9303-01.035 – 3ª TURMA, sessão de 23 de agosto de 2010- Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

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 n ° 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

No que tange as despesas operacionais:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n ° 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 n ° 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 n ° 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.

Sabe-se que no Imposto Renda não há o que se falar em não cumulatividade, contudo a materialidade desse imposto transita por critérios comuns ao das contribuições do PIS e COFINS, uma vez que a renda auferida como acréscimo patrimonial engloba as receitas com os devidos descontos de custos e despesas. No entanto, entendemos que esse paralelo entre IRPJ e PIS/COFINS não ocorre de forma equânime, visto que o referido imposto tem incidência sobre a renda enquanto que as referidas contribuições sobre a receita bruta.

Assim, o lucro real tributado pelo Imposto de renda é resultante do abatimento de custos e despesas das receitas verificadas ao final do exercício social. Já no PIS/COFINS, bastaria verificar o montante da receita auferida para o cálculo do tributo. No IRPJ faz-se necessário averiguar o efetivo acréscimo patrimonial obtido pela empresa para, a partir daí, deduzir desse montante os custos e despesas realizadas.

5.1. DIFERENÇA DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

Quanto aos custos e despesas dos respectivos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, Natanael Martins e Daniela Souto Rodrigues²¹ os diferenciam da seguinte forma:

²¹ Natanael Martins e Daniela Souto Rodrigues, *A evolução do conceito de insumo relacionado à contribuição ao PIS e à COFINS*, p.409.

Diz-se, assim, que os custos correspondem à troca de recursos pré-existentes no ativo da pessoa jurídica, ou mesmo à contração de dívidas, para a aquisição de um bem ou direito, enquanto as despesas aos gastos assumidos pela entidade, no emprego de valores ou contração de dívidas para o pagamento de encargos necessários à produção da renda, já utilizados ou consumidos, isto é, que não remanesçam no seu ativo.

Enquanto que as despesas:

As despesas de possível dedução são as chamadas operacionais, assim definidas como aquelas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, como prescrito pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, reproduzido pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nota-se que tanto o custo e a despesa para a mesma pessoa jurídica jamais irão se confundir, uma vez que despesa nunca poderá ser computada como custo para que assim seja considerada. Além disso, para ser computada, as despesas devem ser incorridas. Outro requisito relevante é o da sua admissão como usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ou seja, há necessidade de que esta despesa esteja relacionada com as atividades da empresa e sua fonte produtora.

No entanto, essa relação de indispensabilidade com a atividade objeto da empresa é uma linha tênue entre os dois paralelos. É tecnicamente ineficaz estabelecer um rol taxativo haja vista as atividades empresariais encontrarem-se em constante renovação. Por tal motivo, o conceito de insumo no campo de incidência do imposto sobre a renda tomou proporções abrangentes, abarcando, na prática, quase totalidade dos dispêndios da atividade empresarial. Afasta-se somente os gastos absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade.

Tanto a jurisprudência como a doutrina se consolidam nesse sentido. A título de exemplo, Ricardo Mariz de Oliveira conclui:

Uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora ou dela decorrente, ou come ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha²².

No mesmo caminho segue a jurisprudência administrativa exarada no acórdão nº 101-93720 do CARF:

A regra geral de definição do lucro real baseado no lucro líquido, ou seja, contábil, é no sentido de que, em princípio todos os dispêndios da empresa são dedutíveis.

²² Ricardo Mariz Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*, p. 696.

A lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para cálculo do lucro tributável. (...)

Partindo dessa premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada ou até mesmo que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em contrapartida, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais.

Há também parte da doutrina que se posiciona em sentido favorável a adotar como conceito de insumo do aplicado no imposto sobre renda, podendo-se creditar todas os custos e despesas operacionais. Embora não seja a o entendimento proposto pelo presente estudo, é relevante apontarmos para construção doutrinária do conceito.

É como pensa Fabiana Del Padre Tomé ao concluir em seu artigo:

Com suporte nessas premissas, entendemos que, para fins de creditamento de PIS e de COFINS, “insumo” é conceito correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento da atividade empresarial, quer seja ela de caráter produtivo, comercial ou de prestação de serviços. Se o objetivo do constituinte derivado, ao inserir o §12 ao artigo 195 do Texto Magno, foi evitar a incidência em cascata das contribuições incidentes sobre a receita, tal desígnio só será alcançado se for permitido o crédito relativo a todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa, por estarem compreendidas entre os fatores que possibilitam a obtenção de receitas.²³

Outra doutrina que corrobora com o esse entendimento de equipara o insumo do PIS/COFINS ao do Imposto sobre a renda, é Fábio Pallaretti Calcino²⁴, ao tratar sobre a questão do creditamento de comissões:

Em verdade, a Receita Federal do Brasil pratica verdadeira ilegalidade, já que nega uma evidente situação onde haveria crédito, pois, embora tais comissões não sejam aplicadas ou consumidas diretamente na fabricação do produto ou mercadoria que vendem, é preciso lembrar o fato de que a não cumulatividade e a noção de

²³ Fabiana Del Padre Tomé. “Definição do conceito de ‘insumo’ para a não- cumulatividade do PIS e da COFINS”, In: Congresso Nacional de Estudos Tributários Derivação e positavação no direito tributário, pág.441.

²⁴ Fábio Pallaretti Calcini, *PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, p. 63.

insumos para o PIS e a COFINS não se vinculam À industrialização, mas à obtenção de receita.

Relembrando: o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS é abrangente (amplo), comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica visando à obtenção de receita, salvo expressa previsão legal em sentido contrário.

Assim, se estamos diante de um dispêndio realizado pelo contribuinte de PIS e COFINS para uma pessoa jurídica que exerça atividade econômica capaz de contribuir, de forma direta ou indireta, para obtenção de receita daquela, há de se considerar um insumo, nos moldes do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, gerando crédito para abatimento das contribuições referidas. A única possibilidade de se vedar crédito no raciocínio descrito seria a existência de uma previsão legal expressa impedindo o exercício desse direito, embora, mesmo nesta hipóteses, seja possível –dependendo do caso- questionar a constitucionalidade da Lei.

Portanto, com base em tais ponderações e todas aquelas já alinhadas, há viabilidade jurídica de se aproveitar créditos de PIS e COFINS nos dispêndios realizados para pagamento de comissões às pessoas jurídicas de representantes comerciais. Isto porque, esta atividade econômica tem por essência e finalidade proporcionar uma efetiva obtenção de receitas à pessoa jurídica que realiza o pagamento das comissões.

Diante disso, assenta-se que os insumos no IRPJ podem tomar forma tanto de custo como despesa o que o torna mais ampliativo aqui do que no PIS/COFINS, uma vez que no caso das contribuições o insumo deve ser necessário para que a empresa desenvolva sua atividade e gere faturamento. Já no imposto de renda não há essa imprescindibilidade do insumo diretamente resultar receita.

6. EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

6.1. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A jurisprudência acerca do tema insumo nas contribuições do PIS e da COFINS já tomou diversas formas, e em função de tanta divergência a segurança jurídica restava comprometida.

Como visto anteriormente, os posicionamentos fiscais eram tendenciosamente restritivos ao definir o que seria creditado e equiparavam os insumos do PIS/COFINS ao aplicado no IPI. Nesse contexto foram expedidas as Instruções Normativas nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido era maciço o posicionamento do Conselho Administrativo Fiscal (CARF) no sentido de adotar uma interpretação mais limitativa para a definição do insumo no PIS/COFINS. É o que resta consignado no acórdão nº 203-12.448 de 2007:

O termo insumo não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumo” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedade físicas ou químicas.

Um outro argumento que se pode utilizar para reconhecer que o conceito de insumo presente no indigitado preceptivo legal é o utilizado pela legislação do IPI, trata-se da presença da expressão “inclusive combustíveis e lubrificantes”. Se o conceito de insumos aqui utilizado era mais amplo do que o referido na legislação do IPI, então por que agregar a esse conceito os combustíveis e lubrificantes?

Responde-se: Porque é sabido que o conceito de insumo definido pela legislação do IPI não contemplaria tais produtos, uma vez que não guardaria semelhança como o conceito estrito senso de “matéria-prima”. (...).

E não se venha alegar que o referido termo tem sido empregado no sentido de restringir os créditos gerados no interior da não cumulatividade do PIS ao argumento de que a contribuição tem como materialidade de incidência o faturamento e este não pode ser equiparado ou limitado a operações realizadas com produto industrializado. É que tal argumentação não passa de uma falácia, uma vez que dá a entender que o único item que estaria contemplado pela não cumulatividade do PIS seria os créditos oriundos de insumos, tal qual definido por aquele Parecer. Nada mais equivocado. Primeiro, porque esse é apenas um dos itens contemplados na indigitada Lei e, por último, como já foi exposto, o conceito de não-cumulatividade do PIS, é um conceito estipulativo, criado por lei com características peculiares, não se identificando totalmente com o conceito daquele instituto disposto na Constituição, cabível tão-somente para o IPI e para o ICMS.

Por sua vez, em dezembro de 2010 visualiza-se a mudança de entendimento do CARF no acórdão nº 3202-00.226, em que passa a equipara os insumos do PIS/COFINS aos custos e despesas do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Vejamos trechos do julgado:

Neste 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 artigo 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 o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica. (...)

É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 (embasadas exclusivamente na inaplicável legislação do IPI).

Para completar a inconstante jurisprudência administrativa do CARF, no Acórdão nº9303-01.35, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, insumo é definido como gastos gerais. Vejamos:

A me sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados 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 a 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. (...)

Ora uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/PASEP aos parâmetros adotados no creditamento de Imposto sobre Produto Industrializado. No inciso II desse artigo (...) o legislador inclui 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 Imposto sobre Produtos Industrializados, 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 no ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF em novembro de 2011 emitiu acórdão dando uma nova roupagem para o conceito de insumo no PIS/COFINS, menos amplo que do IRPJ e menos restrito ao aplicado ao IPI.

No caso, a empresa Frangosul havia creditado como insumo para fins de abatimento no PIS/COFINS a indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos. Era uma exigência sanitária. Em contrapartida, o Fisco, representado pela Fazenda Nacional, alegou violação do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e o artigo 66 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002, alterada pela Instrução Normativa nº 358/2003, sob o fundamento de que o que qualifica um determinado bem como insumo é a sua integração ao produto final e não o fato de decorrer de exigência sanitária.

Contudo, em decisão histórica, a 3ª Turma do Conselho Superior do CARF estabeleceu um novo paradigma de interpretação e adotou um conceito intermediária de insumo para as contribuições ao PIS e COFINS.

Vejamos alguns trechos do voto da relatora Nanci Gama no acórdão nº 930301.741:

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) “créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao regram os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

Por outro lado impõe a seguinte limitação para determinação desses insumos:

Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto. Penso, por exemplo, 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.

E decide da seguinte forma:

Feitos esses esclarecimentos, quanto à indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos, tratandose, portanto, de exigência sanitária que deve obrigatoriamente ser cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, não vejo como deixar de considerá-la como insumo inerente à produção da indústria avícola. Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão *a quo*, “*a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme*”, eis que os uniformes seriam “*de livre uso e escolha de modelo pela empresa*”, enquanto que a indumentária “*é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público*”. Ademais, caso a mesma não seja utilizada, a produção pode ser paralisada por ato do poder público, o que a leva a categoria de dispêndio indispensável à produção. Face ao exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, no sentido de manter o acórdão recorrido.

Os votos dos outros dois Conselheiros acompanharam a relatora. Vejamos trechos relevantes do voto do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, no mesmo acórdão citado acima, onde este resume a celeuma que envolvem as três principais vertentes que define insumo nos tributos:

Pois bem, em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão 20312.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, 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; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

b) O termo “insumo” indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o acórdão 320200.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: 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. Neste caso os insumos referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios. Entendo como correta esta terceira corrente.

Por fim, vejamos trecho do voto da terceira Conselheira, Susy Gomes Hoffman, do acórdão em estudo da Câmara Superior:

Em conclusão, para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento para PIS e COFINS eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço.

(...)

Frente a todo exposto, ao analisar o presente caso, entendo necessário verificar a relação entre o produto objeto da produção da empresa Recorrida – alimentos – e o insumo ora colocado em discussão: uniformes específicos determinados pela lei. Como critério entendo que serão inerentes ao produto ou serviço todos os bens ou serviços que são exigidos por lei para a realização da atividade fim da empresa (desde que o referido crédito não esteja expressamente vedado em lei). Por conclusão, resta indiscutível, neste caso que a utilização do uniforme específico determinado pela lei é uma atividade inerente para a produção do bem, pois sem a utilização deste uniforme a Recorrida não conseguiria realizar regularmente as suas atividades. Ou, ainda, são fatores de produção indiretos. Neste sentido, adotando o critério de que o bem ou o serviço para ser classificado como insumo apto a gerar crédito de PIS e COFINS precisa ser inerente à atividade empresarial (mas não necessariamente parte integrante do processo produtivo, no sentido de nele ser consumido), o que neste caso se reveste pelo fato de que, sem a utilização deste bem (uniformes obrigatórios por lei) o bem a ser produzido não alcança um requisito legal para ser disponibilizado à venda.

6.2 JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

No que tange a jurisprudência judicial, esta segue a mesma pluralidade de decisão intermediárias que a jurisprudência administrativa, o que causa relevante insegurança jurídica para empresa ao realizar seu planejamento tributário, haja vista não haver um pronunciamento conclusivo sobre o tema. Embora a ausência de decisão que põe termo a discussão, o

Judiciário, atualmente apresenta uma tendência nas suas decisões judiciais, qual seja, a de aplicar a definição de insumo no PIS/COFINS concomitantemente com a exigência do requisito da essencialidade para a atividade empresarial.

É o que podemos inferir no voto do Ministro Campbell Marques no Recurso Especial n. 1246317:

3. São ilegais o artigo 66§5º, I. “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 – Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003 e o artigo 8º §4º, I “a” e “b” da Instrução Normativa SRF n. 404/2004- Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no artigo 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do artigo 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e artigo 3º,II da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de ‘custos e despesas operacionais’ utilizados na legislação do Imposto de Renda-ir, por que demasiadamente elasticados.

5. São insumos para efeito do artigo 3º, II da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II da Lein. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipóteses em que a recorrente é empresa fabricante de generos alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiente e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvesse os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõem-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. (...)

Vejamos também a manifestação da Desembargadora Consuelo Yoshida, no Mandado de Segurança 00054692620094036100:

12. Cinge-se a discussão à abrangência do conceito de insumo utilizado no inciso II do art. 3º em análise. 13. É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS) e nº 404/2004 (COFINS), o conceito restritivo da legislação do IPI. O conceito de insumo para efeito de crédito de

PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI, como tem reiteradamente decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), de que é exemplo o Processo 11065.191271/2006-47 - 3ª Turma - 23 a 25 de agosto/2010). Por outro lado, também não é o caso de se elasticar o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da COFINS usou a expressão insumo, e não despesa ou custo dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108). 14. Somente pode ser considerado como insumo aquilo que é diretamente utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, e que deve ser avaliado caso a caso, não abrangendo custos ou despesas de fases anteriores nem de fases posteriores. Incluem-se nesta última hipótese os custos e despesas com propaganda, publicidade, marketing, promoções, comissões, pesquisas de mercado, relacionados à comercialização dos produtos. Por mais relevante que sejam tais custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos pela apelante, não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida.

Nesse desiderato, nota-se que tanto a jurisprudência administrativa como a judicial caminham no sentido de estabelecer uma definição própria de insumo para o PIS/COFINS, sendo afastados os entendimentos que o equiparam aos insumos aplicados na sistemática do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica.

Embora haja julgados que ainda insistem na equiparação com os insumos no IPI e no IRPJ, a tendência jurisprudencial caminha para a construção de um conceito de insumos em consonância com a materialidade das contribuições ao PIS e COFINS, qual seja, auferir receita.

CONCLUSÃO

Constata-se que a evolução legislativa das contribuições objeto deste estudo está intimamente ligada a conturbada inconstância dos entendimentos jurisprudenciais a respeito do tema. A mudança de materialidade e a inclusão do princípio da não-cumulatividade dos tributos ao longo das alterações legislativas propiciaram o ambiente adequado para que preponderassem decisões parciais, ora de caráter fiscal ora em prol do contribuinte.

Resta clarividente que o princípio da não-cumulatividade deve ser aplicado para efeitos de cálculo do montante devido, haja vista estar constitucionalizado. Nesse sentido, deve-se observar, ainda, que embora a sistemática de cálculo seja diferente dos aplicados no Imposto sobre Produtos Industrializados e no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o abatimento do crédito no PIS/COFINS assegura a eficácia do princípio da não-cumulatividade.

A sistemática de abatimento aplicado nas contribuições ao PIS e a COFINS é do “crédito financeiro”, uma vez que no momento do cálculo dos créditos, este, por sua vez, não se encontra vinculado à saída da mercadoria ou serviço no exercício da atividade do contribuinte.

Não há o que se falar em equiparação ao conceito de insumo no IPI, uma vez que este tributo tem como materialidade produtos industrializados e seus insumos estão atrelados a esta atividade, enquanto que nas contribuições do PIS/COFINS o rol de atividades é definitivamente muito mais abrangente.

Quanto à equiparação do insumo em relação aos custos e despesas operacionais do IRPJ, embora seja um entendimento que beneficia o contribuinte, não podemos deixar de lado a diferença que existe entre renda e receita, sendo a primeira muito mais ampliativa. De tal modo, é que não cabe equiparar o insumo do PIS/COFINS ao conceito aplicado para fins de creditamento de imposto sobre a renda.

Por fim, conclui-se que o insumo nas contribuições ao PIS e a COFINS, em consonância com o atual entendimento jurisprudencial, deve ser o de fator de produção, seja um fator direto ou indireto, tangível ou intangível. O que é relevante para se caracterizar o bem como insumo é sua essencialidade para a atividade empresarial a fim de gerar faturamento, receita. Ou seja, poderá um mesmo bem ser insumo para uma atividade comercial como não ser para outra atividade, caso não se revista de fator de produção.

De modo pragmático, os insumos que poderão ser creditados do montante devido a título de PIS/COFINS deverão ser estabelecidos caso a caso. Não há como engessar, por meio de lei, um rol taxativo de insumos. Cabe a legislação somente apontar os vetores e ao aplicador do direito realiza a subsunção da norma ao fato.

BIBLIOGRAFIA

CALCINI, Fábio Pallaretti. *PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 176. São Paulo: Dialética, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Não-cumulatividade da contribuição ao PIS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 95. São Paulo: Dialética, 2003.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições, Custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Livraria do Advogado.

SEHN, Solon. *PIS_COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOARES DE MELO, José Eduardo. “*Contribuições Sociais - Lineamentos Jurídicos*”. Direito Tributário, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Definição do conceito de "insumo" para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. In: Priscila de Sousa (coord.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e Positivção no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

TOMKIW, Demetrius André. *Não cumulatividade de PIS/Cofins: Insumos suscetíveis de apropriação de crédito*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 207. São Paulo: Dialética, 2012.

WILD, Rafaela Sabino Caliman. *Do conceito de 'insumos' para fins de créditos das contribuições para PIS e a COFINS não cumulativos*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 208. São Paulo: Dialética, 2013.