

JUSTIÇA & CIDADANIA

Edição 148 • Dezembro 2012

Ministro Joaquim Barbosa | Presidente do STF

**"A JUSTIÇA POR SI SÓ,
E SÓ PARA SI, NÃO EXISTE"**

Editorial: Em busca de um Judiciário célere, efetivo e justo

Conceito de “insumo”

para fins de aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS

Maria Luisa Marques Moreira | Advogada

O regime não-cumulativo das contribuições de PIS e COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Esta não cumulatividade possibilitou o abatimento de créditos do valor devido das contribuições, o qual é calculado com base na receita bruta auferida pelo contribuinte. Após a verificação do montante devido, realiza-se a dedução dos créditos autorizados em lei.

Atualmente, as contribuições de PIS e COFINS representam importante fonte de receita para a União. Sua relevância está evidenciada no boletim de resultado da arrecadação da Receita Federal divulgado em dezembro de 2011 (BRASIL, 2011). O estudo revela que, naquele ano, estas contribuições geraram para a União uma receita aproximada de R\$ 204.848 milhões, sendo superadas apenas pela arrecadação referente às receitas previdenciárias. IRPJ e CSLL, que juntos perfizeram a terceira maior arrecadação, alcançaram o montante de R\$ 166.634 milhões. São números bastante elevados, que demonstram o forte impacto destas contribuições na carga tributária dos contribuintes.

Imprescindível, dentro deste cenário, a adoção de uma gestão tributária eficiente, que, com vistas à minimização deste gravame, assegure ao contribuinte um aproveitamento seguro e eficaz da totalidade dos créditos autorizados pela legislação que rege as contribuições.

Na análise presente, tendo em vista a atualidade da controvérsia administrativa e judicial a respeito do

tema, buscar-se-á analisar especificamente o alcance do conceito de insumo, cujo crédito é autorizado pelo inciso II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, 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).

Análise jurídico-tributária da discussão

A Constituição não estabeleceu parâmetros claros a serem observados quanto a não cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS, referindo apenas que caberia à lei ordinária definir os setores de atividades econômicas em que as contribuições seriam não-cumulativas (art. 195, §12º da CF/88, na redação dada pela EC nº 42/2003). As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 disciplinaram o regime, que é marcado por algumas peculiaridades que o diferenciam da não cumulatividade tradicional do ICMS e do IPI.

No caso desses impostos, com a finalidade de se evitar o chamado “efeito cascata”, compensa-se o que é devido em cada operação com o montante do imposto cobrado na operação anterior. A sistemática está vinculada à



própria essência dos fatos geradores, que se localizam em operações desenvolvidas no âmbito da cadeia produtiva: o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, e o IPI sobre a produção de mercadorias.

As contribuições de PIS e COFINS, ao seu turno, incidem sobre a receita auferida (artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Trata-se de um fato gerador atinente ao contribuinte em uma perspectiva individual, sem relação direta com a cadeia produtiva. Esta natureza autônoma do fenômeno “receita” sugere uma abrangência maior da não cumulatividade destas contribuições quando comparada àquela observada no IPI e no ICMS.

Sobre o tema, vale a lição de Marco Aurélio Greco (2007):

(...) como não há – subjacente à noção e 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 a 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.** (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: custeio da seguridade social*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007. p. 185-185, grifo nosso).

Diversamente do que ocorre no caso do IPI e do ICMS (em que o direito ao crédito se legitima em razão do imposto destacado nas operações anteriores), a não cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS se dá mediante a apuração de créditos relativos a gastos no exercício das atividades empresariais que se relacionem com a obtenção da receita bruta. Há uma lista taxativa dos créditos admitidos, que se calculam de forma autônoma, mediante aplicação das alíquotas sobre os valores determinados na legislação.

Corolário da maior amplitude do regime, a autonomia destes créditos pode ser evidenciada pela ausência de preocupação das Leis quanto à forma de tributação do contribuinte “antecedente” (ainda que este último esteja no regime cumulativo, tendo recolhido as contribuições a uma alíquota total 3,65%, o crédito do adquirente será calculado a partir da alíquota de 9,25%) e pela autorização do crédito de despesas que não se relacionem direta ou necessariamente à atividade-fim do contribuinte.

Esta premissa da maior amplitude serve de pano de fundo para a intensa discussão administrativa e judicial acerca do alcance do conceito de insumo, cujo crédito é autorizado na legislação das contribuições.

A Instrução Normativa SRF nº 247/2002 foi editada para regulamentar o recolhimento das referidas contribuições, e estabeleceu, no §5º de seu artigo 66, um conceito de insumo restritivo, similar ao encontrado na legislação do IPI. Com isso, advieram manifestações da Receita Federal e decisões do Conselho de Contribuintes e do próprio Judiciário passando a adotar este posicionamento limitativo. Vide, ilustrativamente:

(...) O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não-cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços **aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços**. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda (...). (Processo de Consulta nº 7/2008, SRRF – 10ª Região Fiscal)

(...) Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” 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 o desgaste, o dano

ou a perda de propriedades físicas ou químicas. (Acórdão nº 203-12.448 – Sessão de 17 de outubro de 2007 – 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

(...) 2. A IN/SRF nº 247, de 21 nov. 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 9 set. 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”, assim entendidos como “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”. 3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003 (...). (TRF4, AC nº 200772010007910, Rel. Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch, DJ 19 nov 2008)

No que tange ao Conselho de Contribuintes (atualmente CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), referidas decisões foram progressivamente flexibilizadas, chegando-se a adotar um conceito mais amplo de insumo, similar ao da “despesa necessária” do IRPJ:

(...) 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 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. (Acórdão nº 3202-00.226, 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, 8/12/2010).

Posteriormente, este alargamento do conceito também foi considerado excessivo, sendo proferidas decisões afirmando que, embora não se pudesse simplesmente transpor o conceito de insumo do IPI a estas contribuições, tampouco teria sido objetivo do legislador permitir a apropriação de créditos em relação a quaisquer tipos de despesas. A questão chegou à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que firmou entendimento intermediário, de que seriam considerados insumos os dispêndios indispensáveis à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receita (a segunda decisão revela que a nova orientação já vem sendo adotada nas demais decisões do CARF):

(...) Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida – é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (Acórdão 9303-001.740, 3ª TURMA/CSRF/CARF/MF/DF/Câmara Superior de Recursos Fiscais, Rel. Nanci Gama, Sessão de 9/11/2011)

(...) Na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa. (...) Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas, para tanto, há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados. (...) (Acórdão nº 3401-001.715, CARE, Quarta Câmara/Terceira Seção de Julgamento, Rel. Odassi Guerzoni Filho, Sessão de 14/2/2012)

Em âmbito judicial, embora existam decisões em sentido contrário, foram também prolatadas decisões pelo TRF da 4ª Região e pelo TRF da 3ª Região (por vezes considerado como um dos órgãos judiciais mais restritivos a respeito do assunto) pugnano por uma aceção ampla de insumo:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA. 1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS. 2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo

de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. 5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei. 6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (TRF4, AC 0000007-25.2010.404.7200, Primeira Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 4/7/2012)

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. LEIS Nºs 10.637/02 E 10.833/03. EC Nº 20/98. FUNDAMENTO DE VALIDADE. MP'S Nºs 66/02 E 135/03. NÃO CUMULATIVIDADE. LEGITIMIDADE DA SISTEMÁTICA. RESTRIÇÃO AOS CRÉDITOS. OPÇÃO DO LEGISLADOR. (...) 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 elastecer 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). (...) (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AMS 0005469-26.2009.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 31/5/2012, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 21/6/2012)

Conquanto ainda não se possa afirmar a consolidação desta orientação, e muito embora a Receita Federal tenha recentemente reiterado o posicionamento restritivo que vem adotando desde a edição da Instrução Normativa nº 241/2002 (v. Soluções de Consulta nº 18 e 51, ambas de 2012), as recentes decisões do CRSF e dos TRF's 3ª e 4ª Região estariam indicando a tendência pelo fortalecimento de uma das interpretações mais amplas acima mencionadas.

A lógica destas recentes decisões respeita a premissa de que a não cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS é fundada em regras diferentes daquelas aplicáveis ao IPI e ICMS. De fato, o método adotado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não deve ser confundido com o chamado “imposto contra imposto”, em que se compensam apenas valores efetivamente arcados nas operações anteriores.

A perspectiva da “receita” indica que deve ser autorizado o abatimento de uma gama maior de despesas do que aquelas permitidas no caso dos impostos. Enquanto neles o crédito será fundamentalmente atrelado à entrada física de um produto ou mercadoria, nas contribuições de PIS e COFINS será utilizado um conceito abstrato de “despesa”, que ainda que não seja “necessária” (tal como pregava a concepção mais ampla, fundada na legislação do IRPJ), seja essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Entende-se, assim, que na mesma linha das recentes decisões, a interpretação do conceito de insumo deve ser feita a partir de um critério funcional, esclarecido por Marco Aurélio Greco abaixo:

O termo “insumo” não indica uma substância em si (material, química, física etc.) Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (“X”) e algo (“Y”) perante o que “X” assim deve ser visto. (GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. RFDI, Belo Horizonte, v 6, nº 34, jul/ago 2008)

Conclusão

Embora não se possa atestar a pacificação do entendimento pela maior amplitude do conceito de “insumo”, as recentes decisões do CARF e do Judiciário são louváveis, na medida em que representam evolução significativa no reconhecimento do direito ao crédito do contribuinte.

É possível que elas representem o impulso inicial para a adoção de um posicionamento final mais consentâneo com as premissas da não cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS, as quais certamente apontam para uma captura mais abrangente de despesas passíveis de crédito.