

DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS: UMA ABORDAGEM TEÓRICA E JURISPRUDENCIAL.

THE CONCEPT OF INPUT FOR PURPOSES OF NON CUMULATIVE PIS CONTRIBUTION: AN APPROACH THEORETICAL AND JURISPRUDENTIAL.

¹Marcus Guimaraes Petean

RESUMO

O presente artigo analisa as principais implicações das normas que regulamentam a apropriação de crédito de PIS no regime não-cumulativo. Para tanto, inicia-se o trabalho com uma abordagem sobre a contribuição ao PIS. Posteriormente, realiza-se uma breve análise sobre a não-cumulatividade. Na seqüência, discute-se o conceito de insumos para a apropriação de créditos. Ao final, apresenta-se uma síntese conclusiva.

Palavras-chave: Pis, Não cumulatividade, Insumos

ABSTRACT

This article examines the main implications of the laws governing the appropriation of PIS on non cumulative. To this, the work begins with a discussion of the PIS contribution. Later, make a brief approach despite the non-cumulative. Subsequently, it is the concept of inputs to appropriate credits. To the end, make a concluding summary.

Keywords: Pis, Non cumulative, Input

¹ Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Estadual Paulista, Unesp – SP, (Brasil). É advogado.
E-mail : marcusgpetean@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

O legislador ordinário editou a Lei Federal n. 10.637/2002 com o objetivo de implementar a não cumulatividade para a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS).

O intuito foi assegurar que o tributo onerasse apenas a riqueza agregada ao bem ou serviço, por meio do desconto de créditos sobre gastos específicos da pessoa jurídica, dentre os quais se destacam os bens e serviços, utilizados como "insumos" na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos.

Ocorre que, desde a edição da citada Lei, a abrangência do termo "insumos", para fins de apuração dessa contribuição, não foi devidamente definida pela legislação tributária, o que deu ensejo a múltiplas interpretações e, por consequência, o recrudescimento do conflito entre o Fisco e os contribuintes, a justificar a elaboração do presente estudo.

2. OBJETIVO

Diante deste contexto, o presente artigo tem como objetivo central analisar as principais questões relacionadas à apropriação de créditos da contribuição ao PIS não-cumulativo e, ao final, fornecer elementos para melhor compreensão e aplicabilidade das normas que regem a matéria.

3. METODOLOGIA E DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

A metodologia empregada no presente artigo fundamentou-se, basicamente, no método dogmático-jurídico com uso da pesquisa investigativo-dedutiva (método dedutivo-bibliográfico) que viabiliza melhor esclarecimento sobre as especificidades do assunto.

O artigo foi estruturado para garantir uma análise profunda sobre o tema e, assim, fornecer conhecimento necessário à sua crítica fundamentada.

Após a realização da pesquisa bibliográfica, tornou-se possível compreensão contextualizada do problema e, conseqüente, demonstração das insuficiências e incoerências



que o pontuam. Para, então, avançar para as discussões mais diretamente vinculadas ao assunto, aprofundando os objetivos da pesquisa na busca de respostas às inquietações acerca do tema.

4. DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS (PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL)

A Constituição Federal (art. 149) estabeleceu a competência para a instituição das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Em complemento, o constituinte (art. 195) determinou que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, em especial pelas contribuições sociais:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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



De acordo com a Constituição de 1988 ficou estabelecido (art. 239) que os recursos provenientes do PIS seriam destinados ao custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico e Social.

Na esteira dos supracitados dispositivos constitucionais (artigos 149 e 195), a Lei Complementar n. 7/70 criou a contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) com a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa.¹

Alguns anos depois, a Lei n. 9.718/98 alterou a regra-matriz de incidência do PIS, antes incidentes sobre o faturamento, entendido como o resultado das vendas de mercadorias e serviços, para ter como base de cálculo a receita bruta, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica².

Em razão da incidência das contribuições do PIS sobre o total das receitas auferidas, notou-se aumento do ônus econômico para as cadeias industriais, comerciais e de serviços que passaram a pleitear a implantação da sistemática não-cumulativa.

Foi então que o legislador editou a lei n. 10.637/2002 para instituir a forma de cobrança não-cumulativa do PIS, entretanto, mediante a aplicação de alíquotas maiores com a possibilidade de serem abatidos créditos das contribuições³.

¹ MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 430.

² CARVALHO, Paulo de Barros. O conceito de "Insumo" para fins de aproveitamento de créditos de não cumulatividade da contribuição ao PIS e a Cofins. Aspectos Polêmicos de PIS-Cofins. São Paulo: Lex Editora. p 36.

³ PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira, Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2. São Paulo: MP Editora, p. 77.



Pela sistemática atual, a apuração da contribuição ao PIS pode ser resumida da seguinte forma: regime cumulativo, trazido pela Lei n. 9.718/98 com incidência sobre o faturamento mensal e alíquota de 0,65% (PIS) e regime não-cumulativo, previsto para o PIS, pela Lei n. 10.637/02, que tributa a totalidade das receitas auferidas no mês à alíquota de 1,65, com possibilidade de abatimento de créditos calculados sobre as despesas incorridas no mesmo período.⁴

5. ASPECTOS GERAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade tem por finalidade desonerar o contribuinte da repercussão econômica de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto. A não cumulatividade pode revestir-se de técnicas diversas de arrecadação, desde que seja respeitado o fundamento da desoneração da carga anterior do mesmo tributo ou a incidência exclusiva deste tributo sobre a operação posterior.⁵

Neste sentir, André Mendes Moreira⁶ ensina que:

A não cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do quantum debeat. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo - conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados tax on tax (imposto-contra-imposto) ou basis on basis (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).

4 MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012. p.61.

5 MARTINS, Ives Gandra. Aspectos Polêmicos de PIS-Cofins. São Paulo: Lex Editora. p. 28.

6 MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012, p. 62.

A Constituição Federal de 1988 prevê a não cumulatividade para o ICMS (art. 155, II, parágrafo 2º, I, da CF), ao IPI (art. 153,II, da CF), aos impostos residuais (art. 154, I, da CF) e para as contribuições residuais (art. 195, parágrafo 4º, da CF), e prevê também a aplicação dessa forma de tributação à contribuição ao PIS e à COFINS relativamente aos setores de atividade econômica que o legislador infraconstitucional indicar (art. 195, parágrafo 12, CF).

Em seu artigo 153, inciso IV, a Constituição Federal atribuiu a competência a União Federal para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ressaltando em seu parágrafo 3, inciso II, que "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Já a competência para a tributação pelos Estados e Distrito Federal das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação foi prevista no artigo 155, parágrafo 2, inciso I, que dispôs que: "*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*".

Verifica-se, portanto, que a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS se diferem da não cumulatividade do PIS, por não apresentarem como base de cálculo o faturamento a empresa, mas sim o valor dos bens e serviços.

6. DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS

A aplicação da não cumulatividade para a contribuição ao PIS surgiu com a finalidade de estimular setores de produção, comercialização e exportação nacional.

Foi, assim, que a Emenda Constitucional n. 42/03 autorizou a não cumulatividade do PIS/COFINS para determinados setores ou atividades econômicas a serem definidas por lei.

Vejamos o comando do dispositivo:

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



(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Neste passo, a Lei n. 10.637/2002 estabeleceu as regras da cobrança não cumulativa da contribuição ao PIS que tem como base de cálculo a receita bruta e a possibilidade de obtenção de crédito das contribuições sobre bens e serviços utilizados como "insumos" na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens⁷.

A Lei n. 10.637/2002 dispôs sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social, nos seguintes termos:

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;

A partir de então surgiram posicionamentos para determinar a abrangência do termo.

7. INTERPRETAÇÕES DO TERMO “INSUMOS” PARA FINS DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS.

A primeira corrente de cunho mais restritivo baseia-se nas instruções normativas n. 247/2002 e 404/2004 editadas pela Receita Federal do Brasil.

Dispõe as citadas instruções normativas que as pessoas jurídicas enquadradas no regime não-cumulativo, poderão descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) especificamente sobre os seguintes valores:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

7 MORAIS, Roberto Rodrigues. COFINS e PIS: Decisões importantes mudam conceito de insumos e abrem oportunidade para empresas recuperarem créditos nos últimos 5 anos. Fiscosoft. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/60qu/cofins-e-pis-decisoes-importantes-mudam-conceito-de-insumos-e-abrem-oportunidade-para-empresas-recuperarem-creditos-nos-ultimos-5-anos-roberto-rodrigues-de-morais>>. Acesso em: 14 maio 2014.

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º-Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

Esta primeira corrente entende que o conceito de insumos seria extraído da legislação que regula o imposto sobre produtos industrializados.

Neste sentido, seguiram algumas decisões no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer as condições específicas ditadas pelo artigo 3 da Lei n. 10.637 de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF n. 247, de 2002, com as alterações a IN SRF n. 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndios, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntos, 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 de insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção (Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho).

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LEIS N. 10.637/02 E 10.833/03. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 66 DA IN SRF N. 247/02 E ART. 8º DA IN SRF N. 404/04. ILEGALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se



a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n. 10.637/02 e 10.833, não ofendem o disposto no art. 195, parágrafo 12, da Constituição Federal.

O conceito de insumo, para fins de credenciamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abrangendo todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações em que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação. Seguindo-se a linha traçada pelo legislador ordinário, verifica-se que a regulamentação constante no art. 8º da IN SRF n. 404/04 (quanto à COFINS), e no art. 66 da IN SRF n. 247/02 (quanto ao PIS), mostra-se adequada e não implica restrição do conceito legal de insumo. Apelação não provida.⁸

Não tardou surgirem vozes na doutrina contrárias ao entendimento adotado pela Receita Federal. À guisa de ilustração, o entendimento de Solon Sehn ⁹:

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 n. 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito redutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional.

Assim, a segunda corrente entende que, pelo fato das contribuições ao PIS/COFINS incidirem sobre a receita bruta das empresas, deveria admitir-se que todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial seriam passíveis de credenciamento, aplicando-se analogicamente a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica.

⁸ TRF 4ª Região. Apelação Cível n. 2009.71.07.001153-5. Relator: Desembargador Otavio Roberto Pamplona.

⁹ SEHN, Solon. PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.p.315



Nesta toada, André Mendes Moreira aponta que:

(...) incidindo os tributos em análise sobre a receita bruta, o correto seria admitir-se que todos os custos e despesas necessários à atividade empresarial fossem passíveis de creditamento, na qualidade de insumos. A aplicação analógica das regras do IPI, como pretende a RFB, parece-nos equivocada, porquanto o recurso a esse método interpretativo pressupõe a existência de similitude entre as situações e a ausência de elemento diferenciador relevante entre ambas - o que incoorre no caso do IPI ao ser contrastado com o PIS/COFINS. A nosso sentir, a analogia somente seria possível se o intérprete se valesse das regras do IRPJ relativas aos custos e despesas dedutíveis para pautar aquelas que seriam creditáveis no âmbito do PIS/COFINS.¹⁰

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em algumas decisões, determinou a aplicação das regras do IRPJ (imposto de renda pessoa jurídica) para definição de insumos.

Confira:

REGIME NÃO CUMULATIVO - INSUMOS - MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS - O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de réditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a 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. -11

Em consonância com este entendimento, decisões do Judiciário também seguiram nesta linha. Veja:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART.3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à mingua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão “não cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos.

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012. p. 466.

¹¹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda Seção, Segunda Turma, Processo n. 11020.001952/2006-22, Acórdão n. 3202-00.226, Relator Gilberto de Castro Moreira Junior, j. em 08.12.2010.



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

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

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

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

O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.¹²

Recentemente, os Tribunais Regionais Federais e, até mesmo a própria Receita Federal do Brasil, em de Soluções de Consulta, têm ampliado a possibilidade de uso de créditos de PIS e COFINS e revendo a orientação restritiva mais aproximada da sistemática do IPI e a orientação ampliativa trazida pela sistemática do Imposto de Renda. ¹³

12 Processo n. 2008.71.00.029040-6, Apelação Cível n. 0029040-40.2008.404.7100/RS, 1ª Turma, Relator: Desembargador Joel Ilan Paciornik, publicado em 21.07.2011)

13 PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O alargamento do conceito de insumos para fins das contribuições devidas ao PIS e COFINS. Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 81.



Este entendimento abarca critérios próprios, entendendo como insumos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizados; gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer diretamente (de forma imprescindível) para a produção de bens e serviços por ela realizada¹⁴.

Em outras palavras o conceito de insumo deve ser definido adotando como balizes a essencialidade e relevância no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A respeito da matéria o CARF já decidiu que:

O termo "insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como o caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias a atividade da empresa. sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados a venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais (...) (Acórdão n. 3301-000.954 da Terceira Seção de Julgamento do CARF - Relator Cons. Mauricio Taveira e Silva).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região também já adotou este entendimento.¹⁵

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 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.

¹⁴ RODRIGUES, Daniele Souto e MARTINS, Natanael. A evolução do conceito de insumo relacionado à Contribuição ao PIS e à COFINS. Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013. p. 81.

¹⁵ TRF4. Apelação Cível n. 0000007-25.2010.404.7200/SC. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Publicado em 05.07.2012.



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 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.

8. DA REFORMA LEGISLATIVA

A Receita Federal do Brasil, em 07 de dezembro de 2015, divulgou, em seu site no internet, que o Ministério da Fazenda encaminhou à Casa Civil projeto de lei para reforma da contribuição para o PIS¹⁶.

Como era de se esperar, a reforma visa simplificar a apuração do imposto e, conseqüentemente, reduzir o contencioso tributário, fruto de uma legislação demasiadamente complexa e, em muitos pontos, injusta.

De acordo com a notícia, no que atine ao tema proposto no presente artigo, aumentar-se-ão as hipóteses para aproveitamento de créditos. Veja:

A maior mudança é a simplificação na cobrança do tributo pela adoção do crédito ampliado. Com isso, praticamente todas as aquisições da empresa que já tenham o PIS embutido gerarão crédito. Esse crédito ampliado poderá ser abatido do tributo devido pelas empresas. Tudo o que a empresa adquirir para produção ou consumo - incluindo, por exemplo, a conta de luz, o material de escritório - poderá ser abatido do tributo a ser pago. O cálculo da contribuição também ficará mais fácil. Todos os créditos que podem ser deduzidos do valor a pagar virão destacados na Nota Fiscal Eletrônica. (...) No novo PIS, todos os setores estarão no regime não cumulativo e deverão se beneficiar de uma base muito mais ampla de créditos. Para garantir a neutralidade da carga fiscal em cada um dos setores, o novo PIS vai ter três alíquotas (modal, intermediária e reduzida).

Ainda com base na referida notícia, prevê-se que os produtos com alíquota zero continuarão com esse benefício, assim como serão mantidos regimes tributários diferenciados.

A passagem para o novo sistema vai mitigar o risco de aumento de carga tributária para os diferentes setores, refletindo a realidade da indústria, de serviços ou da agricultura, e permitindo que todo o benefício da simplificação seja aproveitado pelas empresas.

¹⁶Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/dezembro/fazenda-conclui-reforma-que-simplifica-a-contribuicao-para-o-pis>. Acesso em: 7 mar. 2016.



Os produtos com alíquota zero continuarão com esse benefício, assim como serão mantidos regimes diferenciados, mas transparentes e realistas, para medicamentos, agronegócio e a Zona Franca de Manaus.

A promessa da reforma é, portanto, simplificar a legislação hoje aplicável à contribuição para o PIS e reduzir as limitações ao direito de apuração de créditos.

CONCLUSÃO

Conforme demonstrado, as normas que regulamentam a não cumulatividade do PIS não determinaram de forma clara o significado e abrangência do termo “insumos”.

Não tardou muito, a omissão do legislador trouxe inúmeras dúvidas, interpretações e, conseqüentemente, infundáveis questionamentos nas esferas administrativa e judicial.

Para alguns o correto seria adotar uma interpretação restritiva em analogia a legislação do IPI; para outros uma interpretação ampliativa nos moldes da legislação do Imposto de Renda e para uma terceira corrente o correto seria uma interpretação intermediária levando em consideração a essencialidade e relevância do produto e serviço.

Embora o legislador tenha instituído o regime não cumulativo pela necessidade de desoneração tributária, em muitos casos na prática, os efeitos produzidos foram de majoração da imposição tributária.

A questão ainda não foi solucionada de forma definitiva, seja pelo Judiciário ou pelo Legislativo, mas caminha para que o conceito de “insumos” tenha ampla abrangência tal qual a base de cálculo da contribuição ao PIS e garanta, assim, efetiva não cumulatividade do tributo.



REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O conceito de “Insumo” para fins de aproveitamento de créditos de não cumulatividade da contribuição ao PIS e a Cofins. Aspectos Polêmicos de PIS Cofins**. São Paulo: Lex Editora.

DOMINGO, Luiz Roberto. **Pis e Cofins à Luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: Editora ME, 2011.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Polêmicos de PIS-Cofins**. São Paulo: Lex Editora.

MARTINS, Ives Gandra. **Aspectos Polêmicos de PIS-Cofins**. São Paulo: Lex Editora.

MORAIS, Roberto Rodrigues. **COFINS e PIS: Decisões importantes mudam conceito de insumos e abrem oportunidade para empresas recuperarem créditos nos últimos 5 anos**. Fiscosoft.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. **Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2**. São Paulo: MP Editora, 2013.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. **O alargamento do conceito de insumos para fins das contribuições devidas ao PIS e COFINS. Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2**. São Paulo: MP Editora, 2013.

RODRIGUES, Daniele Souto e MARTINS, Natanael. **A evolução do conceito de insumo relacionado à Contribuição ao PIS e à COFINS . Pis e Cofins a luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2**. São Paulo: MP Editora, 2013.

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