

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

CONCEITO DE INSUMOS

Desde o momento em que foi introduzido, no nosso ordenamento jurídico, o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, muito se tem discutido a respeito do direito de crédito de ambas as contribuições, notadamente porque a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a editar uma série de atos – ou se manifestando através de soluções de consultas – com o propósito de restringir direitos aos créditos.

Quando foi instituído o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a ideia que se teve, considerando o texto da legislação de regência (Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003), era de que todos os componentes do custo de produção (em se tratando de uma pessoa jurídica com atividade industrial) geravam direito de crédito de ambas as contribuições, desde que os beneficiários dos pagamentos desses custos fossem pessoas jurídicas. De igual modo, todas as receitas deveriam ser consideradas para fins de apuração do montante do débito, ao término de cada mês.

Ocorre que, após a entrada em vigor das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, muitas modificações foram introduzidas nos textos originais, algumas para, claramente, reduzir o direito de crédito dos contribuintes, e outras para atender o pleito de entidades de classe.

O art. 3º de ambas as leis é o que, a rigor, dita as linhas mestras de tudo o quanto o contribuinte tem direito de crédito, como se passa a demonstrar, levando-se em consideração a sua redação, já consolidada até esta data. A transcrição que segue, é a do art. 3º da Lei n. 10.833/2003:

“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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e

na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (grifamos)

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

..."

De tudo o quanto consta na transcrição supra, temos que o item de maior relevância é o inciso II, que trata do direito de crédito sobre os dispêndios com os insumos utilizados no processo industrial.

Fazendo-se a leitura do enunciado supra, a conclusão a que se chega é no sentido de que todos os dispêndios havidos durante o processo produtivo devem ser considerados na formação do montante dos créditos em comento.

Ocorre que, como já referido, desde o momento em que foi introduzido, no

nosso ordenamento jurídico, o regime da não cumulatividade para o PIS e a COFINS, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vem criando obstáculos de toda ordem ao exercício dos direitos de crédito, inclusive através de soluções de consultas.

Destaca-se que as “Soluções de Consulta”, embora vinculem os agentes fiscalizadores, não têm sido acolhidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

É pertinente registrar que dito “Conselho”, recentemente, teve a oportunidade de se manifestar a respeito do conceito de insumos, considerando como tal todos os custos necessários à industrialização do produto. Uma dessas decisões, oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância administrativa, deu origem ao Acórdão n. 9303-01.035, 3ª Turma, julgado em 23/08/2010, tendo o colegiado acolhido, por unanimidade, o voto do Relator, resumido na seguinte ementa:

“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.”

Por ter relação com o caso em análise, transcrevemos parte do voto do Relator do acórdão supra, quando este se referiu, de forma mais ampla, ao que deve ser considerado como insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade:

“...

O deslinde da questão está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei n. 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST n. 65/79) para o PIS/PASEP e a COFINS não-cumulativos.

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumos restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

...” (grifamos)

Esse precedente não é o único oriundo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas, no nosso entender, é o de maior relevância, por se tratar de uma decisão UNÂNIME e oriunda da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS.

Ademais disso, esse precedente teve origem num Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, argumentando que o conceito de insumos, para fins de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, é aquele previsto pela legislação do IPI, o que, como já referido, não foi acolhido.

Na doutrina pátria, a questão em comento já foi objeto de manifestação de estudiosos de renome, merecendo destaque, pela clareza com que o tema foi analisado, o artigo de NATANAEL MARTINS, ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado na obra "PIS-COFINS" Questões Atuais e Polêmicas" (Edit. Quartier Latin, S.P, 2005, p. 200/209), como se vê, pelo que segue:

"...

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.

..."

Por todo o exposto, no nosso entender, não deverá prevalecer a posição do Fisco, de considerar como insumo, para fins de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, somente aquilo que se agrega fisicamente ao bem produzido, na acepção da legislação do IPI.

Celso Luiz Bernardon

CCA BERNARDON Contadores e Advogados