



PIS E COFINS

Restrição ao crédito de insumos pela Receita é ilegal

27 de maio de 2012, 7h53

Por André Mendes Moreira

A definição do conceito de insumo é, decerto, um dos mais palpitantes temas relativos à não-cumulatividade do PIS/COFINS. Segundo as leis de regência, é permitido o crédito das contribuições (cálculo à alíquota de 9,25%[\[1\]](#)) sobre a compra de insumos para utilização[\[2\]](#):

- (a) na produção de bens e serviços destinados à venda; e
- (b) na prestação de serviços.

Trata-se da primeira oportunidade em que a legislação brasileira expressamente predica o crédito sobre insumos, vocábulo de sentido bastante amplo e que, por essa razão, reflete com acerto o extenso rol das atividades abarcadas pelo PIS/COFINS. Afinal, como essas contribuições incidem sobre a receita, todo tipo de pessoa jurídica (industrial, comercial ou prestadora de serviço) se sujeita ao seu pagamento.

O termo “insumo” é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”[\[3\]](#). De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 404/04, delimitou o conceito de *insumo* para fins de creditação do PIS/COFINS. Segundo a aludida IN, o vocábulo “insumo”, *no que tange à atividade industrial*, abarca:

- (a) as matérias-primas;
- (b) os produtos intermediários;
- (c) os materiais de embalagem; e
- (d) quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de contato direto com o produto em industrialização.

Note-se que a RFB utilizou, para fins de creditação do PIS/COFINS, os mesmos conceitos aplicados para o cálculo dos créditos de IPI. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem são insumos geradores de crédito nos termos da legislação do imposto federal sobre produtos industrializados. Outros bens que sofram alterações no processo produtivo “em função de contato direto com o produto em industrialização” acabam se confundindo com os intermediários, não consistindo necessariamente em uma inovação das normas do PIS/COFINS. Aliás, a ação direta sobre o produto em fabricação foi exigência posta, por primeira vez, pelo Parecer Normativo CST nº 181/74 para caracterização dos produtos intermediários em matéria de IPI. Uma das consequências da adoção dos mencionados critérios é, por exemplo, a constante negativa por parte da Receita Federal do Brasil do reconhecimento de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de equipamentos de proteção individual (os EPIs), fundamentais nas indústrias e inclusive exigidos legalmente no País^[4], assim como sobre as despesas com serviços de telecomunicação^[5], essenciais a qualquer atividade econômica, ambos, porém, não “consumidos” em contato com o produto industrializado (por óbvio).

Resta claro, portanto, que a IN nº 404/04, ao predicar os insumos creditáveis em relação ao PIS/COFINS, adotou as mesmas premissas da legislação do IPI, cujo fato gerador é mais restrito, porquanto se trata de tributo devido pelas indústrias e não por todos os contribuintes que auferem receitas em suas atividades, como é o caso das contribuições sociais em análise. A nosso sentir, restringir-se o crédito sobre insumos às hipóteses admitidas pela legislação do IPI

significa ignorar a amplitude do fato gerador das citadas contribuições sociais quando comparadas com o imposto sobre produtos industrializados.

Em relação à prestação de serviços, a IN/RFB nº 404/04 considera insumos:

- (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.

Trata-se de definição que poderia servir de exemplo para os mais diversos Regulamentos do ICMS do País, que restringem sobremaneira os créditos dos prestadores de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Contudo, apesar da inexistência de condicionantes no texto da IN nº 404/04, as soluções de consulta da Receita Federal do Brasil em matéria de creditamento sobre insumos utilizados pelos prestadores de serviço têm sido bastante contidas no reconhecimento do direito dos contribuintes. A título de exemplo, a RFB não reconhece o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre gastos com passagem e hospedagem dos funcionários das empresas, sustentando serem estes insumos *indiretos*, sendo certo que apenas os *diretos* autorizariam o creditamento à luz da IN nº 404/04^[6]. Dessarte, mesmo no âmbito dos prestadores de serviço, as equivocadas restrições decorrentes da utilização das premissas do IPI como parâmetro para o creditamento (que fundamentam a distinção entre consumo *direto* e *indireto* no processo produtivo) se fazem presentes.

Ora, 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, nos parece equivocada, porquanto o recurso àquela pressupõe a existência de similitude entre as situações e a ausência de elemento diferenciador relevante entre ambas – o que incorre no caso do IPI quando 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.

De fato, a identidade entre PIS/COFINS e IRPJ é muito maior que a das citadas contribuições sociais com o IPI. Outrossim, a própria legislação do PIS/COFINS faz referência ao cálculo de créditos sobre *despesas* e *custos* incorridos na aquisição de insumos, termos esses (despesa e custo) que são definidos pelas normas do IRPJ[7]. Tais nomenclaturas são utilizadas pela legislação do IRPJ, que as elenca e classifica dentre os valores que serão dedutíveis da base de cálculo do IR a pagar. Para o, aquilo que não for classificado como custo o será como despesa operacional, sendo dedutível da base de cálculo do IRPJ a teor do art. 299, *caput*, desde que seja *necessário e usual à atividade da empresa*[8].

Portanto, a *essencialidade* do custo/despesa é o fator preponderante para sua dedução da base de cálculo do IRPJ. Nessa linha, os dispêndios com insumos *usuais* e *necessários* à consecução das finalidades empresariais, igualmente, devem gerar créditos compensáveis de PIS/COFINS por interpretação analógica com o IRPJ, o tributo federal que mais identidade guarda com as contribuições em tela. A analogia com o IPI, sobre ser equivocada, viola a não-cumulatividade do PIS/COFINS tal como plasmada nas leis de regência das contribuições.

A jurisprudência, tanto administrativa como judicial, tem se inclinado – coerentemente – pelo afastamento das ilegais restrições ao crédito de insumos erigidas pela Receita Federal do Brasil. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, algumas decisões já foram prolatadas no sentido de se afastar a analogia do PIS/COFINS com o IPI e aplicar-se as regras do IRPJ para definição dos custos e despesas creditáveis[9].

Também no âmbito do Poder Judiciário a analogia ora proposta entre PIS/COFINS e IRPJ tem sido acolhida. De fato, a par de algumas decisões de TRFs[10], há pronunciamentos do STJ indicativos de que esse caminho será trilhado por aquela Corte Superior. No bojo de um recurso especial que não discutia o direito ao crédito sobre insumos, mas sim a natureza de determinados custos das empresas hospitalares (o que impactaria a forma de cálculo do PIS/COFINS), averbou o STJ que “as entidades hospitalares e as clínicas médicas não têm como atividade básica a venda de medicamentos no atacado ou no varejo, sendo sua atividade precípua a prestação de serviços de natureza médico-hospitalar a terceiros. Destarte, *os medicamentos utilizados pela recorrente são insumos imprescindíveis para o desempenho de suas atividades e, por essa razão, integram o seu custo.*”[11] Em outro processo, cujo julgamento ainda está em curso perante a Segunda Turma do STJ (REsp nº 1.246.317/MG), três Ministros já votaram pelo

reconhecimento de que os gastos com materiais de limpeza incorridos por uma indústria alimentícia constituem insumos passíveis de creditamento do PIS/COFINS, eis que a higiene ambiental é condição essencial para o regular funcionamento de uma produtora de alimentos.

O tema, dessarte, está *sub judice*, valendo todavia ressaltar que o posicionamento restritivo da Receita Federal relativamente ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS está sendo paulatinamente desconstruído, tanto no âmbito do CARF como do Poder Judiciário. Que assim seja, em prol do respeito às leis e à Constituição[12].

[1] Art. 3º, §1º, I das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

[2] Art. 3º, §2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

[3] MICHAELIS: Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2005, p. 1.164.

[4] Receita Federal do Brasil, COSIT, Solução de Divergência nº 09, DOU 10.05.2011.

[5] Receita Federal do Brasil, COSIT, Solução de Divergência nº 10, DOU 10.05.2011.

[6] Existem diversas soluções de consulta nesse sentido. Abaixo transcreve-se a ementa da que propõe a duvidosa classificação dos insumos em diretos e indiretos, com o fito de negar o crédito para as despesas incorridas com estes últimos:

“NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS COM HOSPEDAGEM E VIAGENS.

Para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, somente são considerados insumos, utilizados na prestação de serviços, os bens e os serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado. Excluem-se, portanto, desse conceito, as despesas que se reflitam indiretamente na prestação do serviço, como, por exemplo, as despesas com hospedagem e viagens.” (Receita Federal do Brasil, 8ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 346, j. em 05.10.2009).

[7] Confira-se o teor das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03:

“Art. 3º. (...).

§ 3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta lei.”

[8] É ver o atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99):

“Custo dos Bens ou Serviços

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total

dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Despesas Necessárias

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

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

[\[9\]](#) Dentre essas, confira-se a seguinte ementa:

“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 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.” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda Seção, Segunda Turma, Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226, Relator GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, j. em 08.12.2010).

[\[10\]](#) O TRF da 4ª Região possui lapidar decisão sobre a matéria, que merece ser transcrita em seus principais excertos. Veja-se:

“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.

(...)

Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços.

(...)

As Instruções Normativas SRF nº 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 nº 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.” (TRF da 4ª Região, Primeira Turma, AC nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, Relator Des. JOEL ILAN PACIORNIK, DJe 20.07.2011).

[11] STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.133.895/RN, Relator Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 17/03/2010.

[12] Para maiores detalhes sobre o tema, confira-se: MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*.

São Paulo: Noeses, 2010.

André Mendes Moreira é sócio do Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados e diretor da ABRADT.

Revista Consultor Jurídico, 27 de maio de 2012, 7h53