

Jimir Doniak Jr: Créditos de PIS/Cofins pela utilização de insumos

Um dos temas tributários que mais tem gerado discussão nos últimos anos diz respeito ao conceito de insumos para fins de geração de crédito de Cofins e da contribuição para o PIS, dentro da sistemática de não cumulatividade.

A Constituição Federal foi lacônica sobre o tema, limitando-se a prever que a lei definiria os setores da atividade econômica para os quais as contribuições seriam não cumulativas (artigo 195, § 12).

Por sua vez, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 estabeleceram: “Do valor apurado na forma do artigo 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, (...)” (incio II do artigo 3º das referidas Leis – destacamos).

Com tal regra, surgiu dúvida quanto ao conceito e à abrangência da palavra “insumo” e à extensão do direito de crédito. Basicamente, três posições surgiram:

- a) O conceito de “insumo” seria o mesmo daquele adotado pela legislação do IPI.
- b) “Insumo”, para fins de crédito de PIS/Cofins, teria o mesmo conteúdo que custo e despesa necessária para fins de IRPJ.
- c) A legislação de PIS/Cofins carregaria consigo um conceito de insumo próprio, independente de outras figuras previstas nos demais tributos, como IRPJ e IPI.

A Receita Federal adotou o primeiro entendimento (Instrução Normativa 404/04, artigo 8º^[1]). Um fundamento básico para tanto não deixa de ter relevância: se o legislador adotou o vocábulo “insumo”, sem precisá-lo, é porque desejava acolher o mesmo conceito já constante na própria seara tributária, ainda que envolvendo outro tributo.

Os contribuintes, inconformados com esse entendimento, têm levado o tema à discussão nos tribunais administrativos e judiciais.

Sustenta-se que a não cumulatividade é uma técnica, com o objetivo de dimensionar o montante da exigência e de evitar a incidência em cascata. Ela deve estar atrelada à materialidade do tributo, pois os mencionados objetivos serão ou não alcançados a depender da realidade onerada pelo tributo. Logo, o pressuposto de fato da tributação (hipótese de incidência e seu aspecto material) condicionaria outros aspectos do tributo, inclusive a técnica de não cumulatividade.

Como decorrência, o conceito de insumo para fins de PIS/Cofins não poderia ser o mesmo conceito utilizado para fins do IPI. Se as materialidades da tributação são distintas – produto e receita –, os conceitos de insumos também deveriam ser distintos. Assim, o que é insumo para geração de receita não seria exatamente a mesma coisa do que é insumo para a industrialização de um produto.

Várias decisões já foram proferidas, seja pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), seja pelo Poder Judiciário. Pode-se afirmar que a jurisprudência caminha em sentido contrário ao da Receita Federal. Todavia, ainda não há definição quanto a adotar o entendimento constante do item “b” ou daquele do item “c”.

Por exemplo, no CARF foi proferida decisão no sentido do item “b”, afirmando-se que não deve “ (...) 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” (ac. 3202-00.226, sessão de 08/12/2010, 2ª Câ., 2ª Turma Ord., 3ª Seção).

O Judiciário também já proferiu decisão nesse sentido. Segundo acórdão do TRF da 4ª Região, insumos seriam gastos ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionando a existência, funcionamento, manutenção ou aprimoramento do produto ou serviço. Daí que, nos termos da decisão, o critério mais adequado seria seguir o tratamento da legislação do imposto sobre a renda[2].

De outro lado, há decisões, também proferidas pelo CARF e pelo Judiciário acolhendo o entendimento contido no item “c”.

Nesse sentido, uma decisão do CARF afirma que o termo “insumo” tem abrangência maior do que o contido nos termos “matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem”, relacionados ao IPI. No entanto, tal abrangência não seria tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. A justa medida do conceito, disse a Turma do CARF, seria alcançar elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou serviços, ainda que eles não entrem em contato direto com tais bens ou serviços (ac. 3301-000.954, sessão de 02/06/11, 3ª Câ., 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção).

O TRF da 3ª Região, em precedente relatado pela Des. Consuelo Yoshida, adotou a mesma compreensão do tema (AC 0005469-26.2009.4.03.6100/SP). Para tanto, chamou-se a atenção ao fato de a legislação ter utilizado a expressão “insumo” e não “despesa” ou “custo” dedutível, como consta da legislação do IR[3].

Frente a essa situação geral, já é viável concluir alguns pontos.

Em primeiro lugar, nos termos da jurisprudência atual, pode-se afirmar que a posição adotada pela Receita Federal, em suas Instruções Normativas, não foi acolhida pela jurisprudência do CARF e do Judiciário. Já há até mesmo decisão, unânime, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (ac. 9303-01.035, sessão de 23/08/10[4]). E no Judiciário o STJ já teve oportunidade de analisar o tema e reconheceu o direito de concessionárias de automóveis apurar crédito de PIS/COFINS com despesas de frete (acórdão ainda não disponível). Caso o entendimento do STJ fosse restritivo, como foi entendido

pela Receita, não haveria direito de crédito.

De outro lado, porém, ainda não há uma posição clara quanto a seguir o entendimento do item “b” ou aquele do item “c”. Contra aquele, há o argumento relevante indicado pelo TRF da 3ª Região: se a legislação tivesse pretendido adotar a compreensão ampla própria do IRPJ, teria utilizado os termos “custos e despesas” e não “insumos”. Além disso, se esse fosse o entendimento de CSRF e do STJ, bastaria tê-lo declarado, sem necessitar explorar o caso concreto com maiores detalhes.

Nesse cenário, parece existir uma tendência dos tribunais (administrativo e judiciais) em seguir o caminho de compreender “insumo”, gerador de crédito de PIS/COFINS, como algo intermediário entre o IPI e o IRPJ. No entanto, ainda é cedo para descartar a possibilidade de vir a ser seguida a sistemática do IRPJ.

Caso confirmado o conceito intermediário de “insumos”, prevê-se um período considerável de certa insegurança. Não só o conceito de “insumo” não seria algo exato, como os critérios para melhor precisar seu alcance são imprecisos. Com efeito, fala-se em essencialidade, inerência, imprescindibilidade, causalidade entre gasto e receita, necessidade para a continuidade, manutenção ou melhoramento do fator de produção.

Inevitavelmente, a existência ou não do direito de crédito será vista setor a setor e até caso a caso. Uma mesma despesa ou custo poderá ser visto como insumo para um setor ou empresa e não para outro^[5]. Haverá também uma dose relevante de subjetivismo.

Frente a tudo isso, adotar uma postura muito restritiva do conceito de “insumos” para fins de PIS/Cofins pode representar a submissão das empresas a uma carga tributária mais onerosa do que a correta e do que a eventualmente utilizada por suas competidoras. Já o outro extremo – creditar-se de todas despesas e custos – leva à submissão a um risco de autuação (multa e juros), com perspectivas de êxito incertas.

O melhor caminho é fazer verificação caso a caso, com apoio de diversas áreas da empresa (produção, contábil e jurídica), eventualmente utilizando laudos técnicos. Desse modo, poderá ser bem avaliado o nível de risco que será assumido. Se a conclusão for no sentido de terem sido apropriados menos créditos de PIS/Cofins do que o correto e de ter se submetido a uma carga fiscal maior, será viável requerer restituição e/ou compensação. Para evitar o risco de multa, pode ser pedida a restituição e, tendo decisão final favorável, convertê-la para compensação. Outro caminho a ser considerado é o de optar pela via judicial. Cada alternativa tem suas vantagens e desvantagens (por exemplo, socorrer-se do Poder Judiciário pode gerar mais certeza do tratamento, mas significa dispensar a possibilidade de discussão no CARF).

A análise do caso concreto a ser feita não se encerra aqui. Outros pontos relevantes merecem atenção, como a situação específica de cada empresa (p. ex., ter sido apurado excesso de créditos de PIS/Cofins mesmo tendo sido adotado um conceito restrito para “insumos”) e também eventuais reflexos na apropriação de maior valor de crédito (como eventual acréscimo de IRPJ/CSL, derivado da diminuição do PIS/Cofins a recolher).

[1] “§ 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.”

[2] “(...)

4. 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 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.

(...)

6 – 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.” (AC 0029040-40.2008.404.7100/RS).

[3] “13. É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas n. 247/2002 (PIS) e n. 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 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 n. 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 se refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).”

[4] Confira-se: “(...) 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 realizados”

[5] Exemplo de análise particular consta do ac. 2102-00.107, do CARF, no qual foi discutido se a indumentária utilizada na indústria de processamento de carne poderia ser entendida como insumo para fins de PIS/COFINS. Obviamente ela não é inserida no produto final, razão pela qual não é insumo para fins de IPI. Contudo, a Turma observou que a indumentária em questão era imposta pela legislação e não uma mera escolha da empresa. Daí concluiu que ela seria insumo gerador de crédito de PIS/COFINS, pois sem ela a empresa não poderia produzir carne de frango industrializadora e não poderia ter receitas. Bem se vê que, nos termos dessa decisão, não é qualquer uniforme que caracterizaria insumo gerador de crédito (ainda que possa ser considerado despesa dedutível para fins de IRPJ/CSL), mas apenas aquele imposto pela legislação como obrigatório.

Date Created

24/10/2012