Conceito de insumo deve corresponder na cobrança do PIS/ Cofins

Por gerarem receitas ao erário sem a necessidade de repartição com os demais entes federados, assim como ocorre aos impostos, a União Federal sempre se utilizou do PIS e da Cofins como forma de aumentar a sua arrecadação, mediante sucessivas alterações legislativas, que por muitas vezes, esbarraram em inconstitucionalidades e ilegalidades.

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 07 de 1970, recepcionada pelo artigo 239 da Constituição Federal de 1988, e era cobrada de acordo com a natureza das atividades.

As pessoas jurídicas que realizavam vendas mercantis contribuíam com duas parcelas, uma formada a partir da dedução do imposto de renda (ou como se devido fosse, no caso de empresas isentas – "PIS dedução"), e a outra calculada sobre o faturamento (PIS faturamento).

Para as empresas ditas não mercantis, como as instituições financeiras, seguradoras, e prestadoras de serviços contribuíam também com duas parcelas: a primeira deduzida do IRPJ, tal qual as empresas mercantis, e a segunda, formada por recursos próprios, de valor idêntico a primeira, chamada por isso de "PIS repique".

Por sua vez, a legislação do Finsocial (Cofins), instituído sob a égide da Constituição de 1967, pelo Decreto-lei nº 1.940/82, também apurava os valores conforme o tipo de atividade exercido pelas empresas. As empresas que fossem, ao mesmo tempo, vendedoras de mercadorias e prestadoras de serviços, contribuíam com base na receita bruta dessas operações. As instituições financeiras e entidades a elas equiparadas contribuíam com base na receita operacional. As empresas unicamente prestadoras de serviços o faziam com base no IRPJ devido ou como se devido fosse.

O DL 1.940/82 da Cofins foi recepcionado pelo artigo 56 do ADCT, na Constituição de 1988, até que nova lei dispusesse sobre a matéria.

Nos julgamentos dos recursos extraordinários 150.755-1/PE e 150.764-1/PE, o STF entendeu que sua recepção se daria como contribuição à seguridade social, apesar de ter sido criado como verdadeiro imposto residual de competência da União.

Editada a Lei 7.738 de 1989, ficou determinado que as empresas exclusivamente prestadoras de serviços apurassem a Cofins sobre a receita bruta.

Em razão disso, a constitucionalidade da eleição da receita bruta como base de cálculo do Finsocial foi questionada no STF, uma vez que havia extrapolado os limites constitucionais estabelecidos no inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal, o qual autorizava a instituição de contribuição social sobre o faturamento, e não sobre a receita bruta.

O Supremo no julgamento do RE 150.755/PE deu interpretação conforme a constituição, entendendo que as prestadoras de serviços deveriam contribuir para o Finsocial com base na receita bruta, assim entendida como o faturamento, sendo esta o produto das operações de venda mercantil e da prestação de

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

serviços à vista ou a prazo.

Sobreveio, então, a Lei Complementar 70/91 que, finalmente, dispôs sobre a contribuição social do artigo 195, I, da CF/88, incidentes sobre faturamento. Essa lei equiparou formalmente o conceito de faturamento à "*receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*." (artigo 2º).

Com isso, surgiram duas contribuições sociais incidentes sobre a mesma base de cálculo (faturamento), onde o STF foi instado a reconhecer a constitucionalidade da coexistência dessas duas contribuições sociais, por entender que a CF/88, ao recepcionar o PIS (LC 07/70), não exauriu a possibilidade de criação de outra contribuição social sobre o faturamento (ADC nº.01/DF).

Posteriormente, sobreveio a Lei 9.718/98, disciplinando em conjunto o PIS e a Cofins, elegendo a base de cálculo o faturamento, mas novamente o equiparou a receita bruta, dizendo ainda ser "irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas." (artigo 3º, §1º).

Quanto a isso, o STF no RE 364.084/PR entendeu que o conceito de faturamento contido no texto da CF/88 (artigo 195, inciso I) não comportava a amplitude pretendida pelo artigo 3º, da Lei 9.718/98, que indo além da equiparação inicialmente estabelecida pelo Decreto-lei 1.940/82, não se limitou a dizer que aquele termo equiparava-se a receita bruta advinda das operações de venda de mercadorias e prestação de serviços.

Diante desse contexto de discussões e inconstitucionalidades, a questão foi finalmente resolvida ao ser editada a Emenda Constitucional nº 20/98, a qual autorizou a tributação das contribuições sociais tanto pela receita, quanto pelo faturamento, alterando a redação dada ao inciso I, do artigo 195 da CF/88.

Mais recentemente, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 mantiveram o faturamento como base de cálculo do PIS e da Cofins, mas ao invés de equiparar o faturamento à receita bruta e esta à totalidade das receitas, preferiram dizer que o faturamento equivaleria à receita total da empresa e que essa receita total compreenderia não só a receita bruta, mas também todas as demais receitas da empresa.

Não-cumulatividade sob a ótica constitucional

Diz-se cumulativo o tributo que incide em duas ou mais etapas de produção, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior, agregando todos os custos operacionais da produção ou circulação de mercadorias. Já o tributo não-cumulativo é aquele cujo o montante do tributo pago numa etapa anterior de produção pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte, formando-se um crédito a se compensado.

No início, o sistema legal de recolhimento e compensação de créditos do PIS e da Cofins operava-se pelo regime cumulativo, onde os tributos e demais custos de produção incidentes nas operações mercantis e de prestação de serviços não garantiam ao contribuinte qualquer direito a crédito.

Dessa forma, os abatimentos de eventuais tributos e encargos atrelados direta e indiretamente na base de cálculo das contribuições não poderiam ser destacados nas operações posteriores.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 42/03, a redação dada ao artigo 195 da Carta Constitucional foi alterada, consolidando para o PIS e à Cofins o princípio-regra da não-cumulatividade, conforme disposto abaixo:

"*§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***."

No entanto, o regime não-cumulativo do PIS já havia sido regulamentado pela Lei nº 10.637/02, e depois à Cofins pela Lei 10.833/03, sob uma pretensa "não-cumulatividade", tendo em vista que seria aplicado tão somente para algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades e ainda para alguns tipos de contribuintes (artigo 3º).

Desse modo, o fato gerador do PIS e da Cofins não-cumulativos seria o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (art. 1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03). E o §1º do artigo 1º de ambas as leis esclarece que: "o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica".

Se, antes, apenas as receitas provenientes das operações de venda de mercadorias e serviços (o faturamento) poderiam servir como base de cálculo do PIS e da Cofins, agora, prestam-se a todos os ingressos definitivamente incorporados ao patrimônio das pessoas jurídicas em virtude de operações de venda de mercadorias, de prestação de serviços, de remuneração de investimentos e de cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros envolvidos na atividade empresarial – ou seja, a receita total.

Na realidade, no contexto da denominada receita total, o PIS alcança dois tipos de receitas: o **faturamento**, que representa o maior valor tributado; e as **demais receitas**, que basicamente são compostas pelas receitas financeiras, representando um retorno aos fatídicos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF.

Da aplicação e alcance da regra

Conforme tratado, no campo do creditamento do PIS e da Cofins, ao invés de ter havido um alargamento das hipóteses de abatimento dos custos operacionais a fim de acompanhar a ampliação do conceito de faturamento, houve um verdadeiro estreitamento, passível de questionamentos.

Isso porque, o legislador ordinário ao editar as Leis 10.637/02 e 10.833/03, preferiu listar as hipóteses que conferem créditos e também as que não conferem créditos, o que fez surgir várias lacunas, por manifesta deficiência dessa técnica legislativa.

Além disso, na estruturação da regra sobre os créditos, foram utilizados termos que não guardam nenhuma relação com o PIS e à COFINS, como por exemplo o termo "insumo".

Atualmente, a busca pelo conceito de insumo e seu real alcance para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS tem ficado a cargo do Poder Judiciário, que muitas vezes vem aplicando o conceito de insumo dado ao IPI, mesmo possuindo critério material de incidência (*produção – industrialização*

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

) completamente distinto daqueles.

Verifica-se, assim, que apesar do sistema de não-cumulatividade das contribuições sociais ser distinto do aplicado ao IPI, em relação aos insumos houve o mesmo tratamento.

Portanto, fica evidente que o alcance do termo "insumo" para o IPI, não é adequado para tratar de regras vinculadas ao PIS/Cofins, já que tal elemento não guarda nenhuma relação com a identidade constitucional dessas contribuições.

Isso, por si só, representa nítida violação a sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins pela inadequação à regra material de incidência, a qual para estas é o faturamento-receita, e não a industrialização de produtos.

Posição do CARF e da CSRF
Em acórdão publicado recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância final de julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, trouxe entendimento inédito a respeito do conceito de insumos para desconto de créditos de PIS e da Cofins.

Em que pese o julgamento do referido recurso ter sido realizado há algum tempo (09/11/2011), só agora houve a publicação do acórdão, permitindo, além do conhecimento quanto aos argumentos utilizados pelos Conselheiros, a sua utilização como paradigma para eventual Recurso Especial dos contribuintes.

A controvérsia residia no embate entre as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que não delimitaram a abrangência do termo insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, em detrimento da Instrução Normativa 247/02, que, com base nas normas de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, estabeleceu que o aproveitamento de créditos só seria possível quando o insumo sofresse desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação.

No referido acórdão, a CSRF afastou tanto a regência das regras de IRPJ, quanto a aplicação restritiva das regras do IPI, fixando o entendimento pelo qual o conceito de insumos para fins de PIS e Cofins deve obedecer regras próprias, analisando-se caso a caso.

Com isso, atualmente, no CARF o entendimento é pela necessidade de apuração de crédito de PIS e COFINS analisando caso a caso, considerando a essencialidade do bem na produção e na geração de receita da empresa, afastando o conceito de insumo dado ao IPI pela Instrução Normativa nº 247/02.

Posição dos tribunais a favor do contribuinte
Apesar do STF já ter manifestado entendimento segundo o qual a apuração de crédito do PIS e da Cofins deve observar às hipóteses expressamente previstas nas Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, e Instrução Normativa nº 404/04, alguns tribunais vem entendendo pela possibilidade de considerar outras despesas para efeito de creditamento.

Essa posição vem ganhando força nos Tribunais brasileiros, consolidando o entendimento pelo qual o rol de despesas que enseja o crédito, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter **meramente exemplificativo**

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

(TRF4, Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200)

Ou ainda, que diante da análise do caso concreto haveria a possibilidade de aplicação de interpretação extensiva, a qual resulta na simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, sem que venha a ofender a legalidade estrita, ou o próprio artigo 110, do CTN (STJ, REsp 1125253/SC)

Portanto, se de um lado, o STF reconheceu que a ampliação do conceito de faturamento dado pelas referidas leis previdenciárias não violou os limites contidos no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, e do artigo 110, do CTN; do outro, em relação ao conceito de insumo o mesmo tribunal deveria manter a mesma coerência.

Conclusão
Por essas razões, do ponto de vista constitucional, após a Emenda Constitucional nº 42/03, os contribuintes do PIS e da Cofins carregam consigo o direito de apropriar créditos das contribuições sobre a totalidade de suas despesas, independentemente da relação de despesas passíveis de créditos lançada no artigo 3º das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, bem como de serem eles (os contribuintes) industriais, comerciantes ou prestadores de serviços.

Dessa forma, nos termos dos artigos 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o direito a compensação do PIS/Cofins deveria ser apurado considerando o débito vinculado à receita total de faturamento contra o crédito total nascido do custo total (externo) que permitiu gerar tal faturamento; e o débito vinculado às demais receitas tributadas contra os créditos das correspondentes dessas despesas, observando-se apenas as limitações contidas nos §2º, dos artigos 3º, de referidas leis.

Assim, diante das características imanentes à cobrança do PIS e da Cofins (critério material – faturamento e receita), e da própria legislação específica, mostra-se razoável que o conceito de insumo deva corresponder, também, à totalidade das despesas empregadas para a obtenção das receitas da empresa, e que não foram expressamente excluídos pela legislação.

Esse modo de apuração guarda pertinência entre os elementos que compõem o campo da materialidade de incidência do PIS e da COFINS (faturamento/receita) com os elementos que integram o quadro dos créditos conferidos ao contribuinte.

Neste cenário, a interpretação sistemática torna-se ainda mais imperativa, com forte amparo ao desígnio constitucional da não-cumulatividade conferido ao PIS e à COFINS, visando a adequação entre a regra-padrão de incidência dessas contribuições e a correspondente regra geradora do crédito conferido ao contribuinte pelas leis em comento.

Portanto, a solução, ora aventada, não depende de mudança legislativa, pois a questão atinge apenas o campo da interpretação sobre normas já postas, basta apenas afastar a aplicação de instruções normativas para acabar com a insegurança na definição e alcance da regra em foco.

Date Created
16/10/2013

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.