

# **O CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO CARF**

**Marcelo Magalhães Peixoto**

**Adolpho Bergamini**

## **1. Introdução**

O presente ensaio tem o objetivo de perquirir o conceito de insumos que deve ser aplicável à inteligência dos artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, especialmente para se saber, afinal, quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos de PIS e COFINS sobre suas respectivas aquisições.

Essa busca será levada a cabo por meio de um plano certo. Primeiro, serão expostos os meandros constitucionais do PIS e COFINS, em especial as modificações que as normas constitucionais que disciplinam as contribuições sofreram ao longo do tempo e como isso modificou seus regimes de apuração. Após apresentaremos o nosso entendimento quanto ao conceito de insumos aplicável ao cálculo do crédito de PIS e COFINS, seguido da explanação do posicionamento da Receita Federal ao longo do tempo, do antigo 2º Conselho de Contribuintes e, por fim, da atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Esclarecemos desde já que não serão abordados temas que não afetam as conclusões deste trabalho, como a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições pela Lei n. 9.718/98,

a instituição do regime não cumulativo por lei ordinária e não por lei complementar, entre outros.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passamos sem mais delongas ao exame do tema ao qual nos propusemos a enfrentar.

## **2. A contribuição ao PIS e a COFINS**

### **2.1. Do regime cumulativo ao não cumulativo**

Os artigos 149<sup>1</sup> e 195<sup>2</sup> da Constituição Federal conferiram à União a competência para instituir contribuições sociais.

---

1. 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.

2. 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:

Em relação à COFINS, tal competência foi exercida com a Lei

- 
- 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.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os

Complementar n. 70/91. Nesta legislação, a COFINS inicialmente era calculada pela alíquota de 2% sobre o “*faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*”.

O PIS, por sua vez, já havia sido instituído pela Lei Complementar n. 7/70 e foi recepcionado pelo atual ordenamento por meio do artigo 239 da Constituição Federal. Naquele tempo, o PIS era calculado pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento e, com a Lei n. 9.715/98, este percentual foi minorado a 0,65%.

Veio então a Lei n. 9.718/98, que alargou a base de cálculo de ambas as contribuições e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3% (resultando na alíquota global de PIS e COFINS de 3,65%). Até então, a cobrança do PIS e da COFINS era cumulativa, em cascata, o que significa dizer que o contribuinte de cada etapa da cadeia de comercialização/industrialização suportava financeiramente todo o ônus fiscal das contribuições em seu custo e o repassava integralmente no preço de venda.

O cenário foi mantido até as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, que em suma: (i) modificaram o regime de apuração do PIS e da COFINS, respectivamente, de cumulativo para não cumulativo; e (ii) em contrapartida, majoraram a alíquota do PIS para 1,65% e da COFINS para 7,6%, resultando na alíquota global de 9,25%.

---

Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 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.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal *não cumulatividade* foi construída segundo critérios eminentemente legais que, frise-se, não são os mesmos aplicáveis ao IPI. Esta distinção é relevante à tomada de créditos sobre insumos, conforme veremos em tópicos subsequentes.

## **2.2. Créditos sobre insumos – Apontamentos relevantes sobre a constitucionalização da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS e a sua diferença específica em relação ao IPI**

Conforme o artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal<sup>3</sup>, o montante de crédito a ser descontado de IPI, calculado a cada operação, consiste **exatamente** no montante do imposto que incidiu na etapa anterior de aquisição do insumo<sup>4</sup>.

Contudo, não é qualquer *insumo* que confere direito ao crédito de IPI. Para tanto, é necessário que o insumo perca suas propriedades físicas e/ou químicas em razão do contato direto com o produto em fabricação, nos termos da norma contida no artigo 164, inciso I, do RIPI/02, atualmente em vigor na redação dada ao artigo 226 do RIPI/10<sup>5</sup>.

---

3. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

4. Este mesmo mecanismo é aplicável também ao ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, da Constituição Federal.

5. Segundo tal dispositivo, é permitido o crédito de IPI em relação à MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A razão para a legislação assim dispor se justifica pela materialidade tributável do IPI, que é a **saída de produtos industrializados** do estabelecimento do contribuinte.

Ora, se o objeto de tributação do IPI é a saída de determinado produto do estabelecimento, então é natural que os insumos que efetivamente se agregam ao produto final sejam passíveis de creditamento, afinal, acabam se confundindo com o próprio produto e serão tributados pelo imposto.

Também é natural que os insumos que venham a se desgastar em razão do contato direto com o bem em fabricação gerem direito ao crédito de IPI. É que o desgaste aludido na legislação é aquele que resulta em perda das características físicas e/ou químicas do bem, de modo que o próprio insumo perca a sua identidade essencial. Tome-se como exemplo as lixas de uma indústria moveleira: após o seu uso, a lixa perderá a sua porosidade e, com isso, não terá mais a sua função primordial (que é a de *lixar* ou *polir*) e até mesmo deixará de ser *lixa*.

Em sendo assim, se o insumo perde suas características físicas e/ou químicas a esse ponto em razão do contato direto com o bem em fabricação, é possível afirmar que em última instância ele (o insumo) foi incorporado indiretamente ao produto final, o que vem a justificar o direito ao crédito de IPI.

Daí as razões para o texto constitucional e a legislação do IPI restringirem o direito ao crédito ao exato montante do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição: se o que se tributa é a saída do produto industrializado do estabelecimento, então o que deve gerar crédito é apenas o imposto incidente nas aquisições de insumos que se incorporaram ao produto, seja direta ou indiretamente, conforme vimos nas linhas anteriores.

Entre os cinco métodos de não cumulatividade conhecidos<sup>6</sup>, esse aplicável ao IPI é denominado *crédito de tributo*, mais popularmente conhecido como *imposto contra imposto*, ou seja, imposto descontado de imposto. Na prática, o contribuinte que receber insumos em seu estabelecimento lança essa entrada no livro Registro de Entradas, assim como o **IPI destacado** na Nota Fiscal de aquisição **como um crédito escritural**. Na ocasião da saída tributável de produtos industrializados, a operação será registrada no livro Registro de Saídas, debitando-se nesse mesmo livro o IPI devido pela operação. Por fim, no livro de Apuração de IPI, o contribuinte realiza o cotejo dos créditos constantes no livro Registro de Entradas e os débitos do livro Registro de Saídas: havendo saldo credor, este será transportado para o mês subsequente; havendo saldo devedor, far-se-á o pagamento do valor apurado ao Erário.

A não cumulatividade do PIS e da COFINS não segue esta sistemática.

Segundo a legislação, os créditos de PIS e COFINS são calculados pela aplicação da alíquota de 9,25% sobre uma *base de créditos* predeterminada, consistente nos custos, despesas e encargos listados nos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. O valor (de crédito) apurado será utilizado para descontar o PIS e a COFINS calculados sobre uma *base de débitos* também determinada em lei (o faturamento).

Aí a razão pela qual o método aplicável ao PIS e à COFINS ser chamado *subtrativo indireto*, ou simplesmente *base contra base*, porque o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada em lei, a ser descontado do tributo calculado sobre uma base de débito também determinada em lei. Tal metodologia consta, inclusive, da exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/03, convertida posteriormente na Lei n.

---

6. Os cinco métodos são os seguintes: (i) crédito de tributo; (ii) subtrativo direto; (iii) subtrativo indireto; (iv) aditivo direto; e (v) aditivo indireto.

10.833/03 e que equiparou os regimes aplicáveis ao PIS e à COFINS. Vejamos:

(...) 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (...)

E aqui calha frisar: o montante da carga tributária que incidiu na anterior é completamente irrelevante ao cálculo do crédito das contribuições, afinal, o crédito das de PIS e COFINS será calculado sempre a 9,25% sobre uma base de créditos ainda que o fornecedor do adquirente esteja submetido ao regime cumulativo (e, por isso, sujeito à alíquota de 3,65%) ou mesmo enquadrado no SIMPLES. A Receita Federal vem se manifestando expressamente nesse sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta n. 100/07, da 8ª Região Fiscal, e Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07, respectivamente transcritos abaixo. *In verbis*:

COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. A aquisição de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda de empresa optante pelo Simples ou tributada com base no lucro presumido ou arbitrado pode ser considerada para fins de apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, desde que, em relação aos insumos, estes sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda (Solução de Consulta n. 100/07 – 8ª Região Fiscal)  
Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempre-

sas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07)

Pareceu-nos importante fazer tal apontamento para deixar bem claro que o regime de crédito de PIS e COFINS é bem diferente daquele aplicável ao IPI. Apenas para lembrar, o crédito de IPI consistirá sempre no valor do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição, enquanto que o direito ao crédito das contribuições será sempre calculado pela alíquota de 9,25%, independentemente do *montante* de PIS e COFINS que incidiu na etapa anterior.

Verificado que há uma incontestável diferença, resta saber, agora, quais os efeitos dessa diferença específica. Vamos ao enfrentamento da questão.

Enquanto a não cumulatividade do PIS e da COFINS se firmava em bases eminentemente legais, a legislação em geral, bem como as interpretações dela decorrente, eram mais livres porque não estavam amarradas a quaisquer determinações constitucionais, de modo que eventuais restrições ao crédito de PIS e COFINS pela legislação não se afiguravam ilícitas porque não violavam quaisquer regras constitucionais. Nesse contexto está o direito ao crédito das contribuições sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos da prestação de serviços e do processo produtivo dos contribuintes, conforme os artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03<sup>7</sup>.

---

7. 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;

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 e, dada a ausência de amarras constitucionais, a Receita Federal veio a fazê-lo ao seu modo por meio das Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04<sup>8</sup>.

8. IN SRF n. 247/02 (com redação dada pela IN SRF n. 358/03)

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: (...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (...)

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN SRF n. 404/04

“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: (...)

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:

Em suma, o conceito de insumos aplicável ao IPI foi tomado como referência para serem definidos quais insumos gerariam, ou não, créditos de PIS e COFINS.

Em nossa opinião, entretanto, tal posicionamento é questionável.

A constitucionalização da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS trouxe imensas implicações ao entendimento do regime, afinal, a partir desse momento a não cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, passando a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições legais ao artigo 195, § 12, da Constituição Federal.

Mas, afinal, o que é *não cumulatividade*?

Se por um lado o constituinte acertou ao dispor sobre a não cumulatividade no texto constitucional, por outro errou ao não estabelecer claramente suas regras. Este silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

---

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”

Para chegar a tal conceito, socorrer-nos-emos às previsões dos artigos 155, §2º, e 153, § 3º, inciso II<sup>10</sup>, da Constituição Federal (aplicável ao ICMS e IPI), embora reconheçamos desde logo que o método aplicável a esses impostos difere do método aplicável ao PIS e à COFINS (aliás, conforme ressaltamos linhas atrás).

Ao permitir que o contribuinte aproprie o imposto cobrado na etapa anterior como um crédito a ser abatido do imposto devido por ele (contribuinte), a Constituição Federal em verdade pretende que a tributação efetiva do IPI recaia apenas sobre o valor agregado<sup>11</sup> ao produto naquela determinada etapa de industrialização e circulação, o que, na prática, tem o efeito de anular a tributação da etapa anterior que recaiu sobre o preço de aquisição da mercadoria/insumos e eliminar o efeito cascata.

Por essas linhas, é-nos permitido concluir que o valor perseguido pela Constituição Federal ao disciplinar a não cumulatividade do IPI é a *desonerção* da industrialização e circulação de produtos.

---

9. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

10. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

11. Como “valor agregado” deve-se entender o material agregado ao produto pelo contribuinte, bem como a sua margem de lucro.

Ora, se o valor (princípio) constitucional é a *desoneração* do preço dos produtos pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que *desoneração* é a palavra-chave do conceito de não cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

Este conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS e da COFINS prescrita do já mencionado artigo 195, §12, da Constituição Federal. Evidentemente, a não cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a produção e circulação de bens (como o é no IPI), mas sim o *faturamento* dos contribuintes.

A constatação de uma distinção entre os focos aplicáveis à não cumulatividade do IPI, do PIS e da COFINS revela desde logo que o valor constitucional (*desoneração*) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e encargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo.

Conforme já dissemos, a legislação do IPI restringe os insumos creditáveis àqueles que se incorporaram ao produto, direta ou indiretamente, aí incluídos aqueles que se desgastam em razão do contato direto com o bem em fabricação a ponto de perderem suas características físicas e/ou químicas. Tal conceito está direta e umbilicalmente vinculado à materialidade do IPI, que é a industrialização e circulação do produto.

Mas, a materialidade tributável do PIS e da COFINS não é apenas a produção e circulação de um determinado bem, mas sim a universalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos dos artigos 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Justamente por conta de ter este critério material, diverso em relação ao IPI, é que o regime não cumulativo aplicável ao PIS e à COFINS não é o *crédito de tributo* (próprio do IPI), mas sim o *subtrativo indireto*.

Assim sendo, é evidente que o conceito de insumo a ser considerado na inteligência da não cumulatividade do PIS e da COFINS não pode ser o mesmo aplicado ao IPI.

É natural que assim o seja, afinal, se os métodos de não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao PIS e à COFINS são diferentes, se as materialidades de cada qual são diferentes, os critérios a serem adotados à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos.

Essa é a opinião de Marco Aurélio Greco<sup>12</sup>, vejamos:

[...] A não-cumulatividade é técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher, porém – como técnica que é – não possui essência própria que permite considerá-la isoladamente como se apresentasse natureza jurídica autônoma.

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI [...]

---

12. GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo/Porto Alegre: IOB Thompson/Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 101-122.

E é exatamente em razão da distinção (clara) entre as materialidades do IPI e do PIS e da COFINS que os métodos aplicáveis à aferição da não cumulatividade de um e de outro são diferentes, o que vem a corroborar que o conceito de insumo aplicável a cada qual não é (e não pode) ser o mesmo.

### **2.3. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS segundo o nosso entendimento**

Seguindo a trilha de nossas premissas acerca da definição do método subtrativo indireto, bem como das disposições expressas contidas nos artigos 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 (que não preveem os critérios apresentados nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e 404/04), é-nos forçoso concluir que os conceitos de insumos aplicáveis ao IPI, PIS e COFINS não são os mesmos.

Tomando-se por base a aceção comum do termo, é possível localizar vários significados ao termo *insumo*. Segundo o dicionário Aurélio<sup>13</sup>, insumo é “*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc., fator de produção*”. Já conforme o dicionário Michaelis<sup>14</sup>, insumo é “*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. Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai*”.

O mesmo se pode dizer quanto às conceituações técnicas do vocábulo *insumos*. Conforme Maria Helena Diniz<sup>15</sup>, insumo é “*1. Despesas e*

---

13. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI – O Dicionário da Língua Portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, s.d.

14. *Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 1988. p. 1164.

15. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 870.

*investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sidou)”. Já para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>16</sup> “constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção”.*

Dessas definições conceituais extrai-se que o termo “insumo” está relacionado aos desembolsos (despesas/custos) incorridos na busca de um resultado específico, qual seja o fornecimento de bens ou serviços. Ou seja, exige-se que os bens e serviços adquiridos sejam utilizados pela empresa para tais finalidades.

E pelo fato de os artigos 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 se referirem aos insumos do processo produtos, então fica claro que todo e qualquer insumo adquirido pelo contribuinte à fabricação do bem ou à prestação do serviço deve lhe conferir crédito das contribuições.

Parece ser intuitivo, portanto, que se os *insumos* passíveis de creditamento são todos os bens adquiridos à fabricação do bem, então o conceito que se deve dar ao termo *insumos* equivale ao conceito de *custo de produção* que, por sua vez, deve ser buscado junto às normas de direito

---

16. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à “Não-Cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47.

privado (normas contábeis), nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No Pronunciamento “XIV – Receitas e Despesas – Resultados”<sup>17</sup>, abaixo transcrito, o IBRACON define *custo de aquisição* como o valor pago para a obtenção da propriedade de um determinado bem:

13. Custo – É o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, como o incorrido no processo interno da empresa para a prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno.

Também o item 08 da NPC n. 02 do IBRACON define claramente o que é custo como todos os gastos incorridos para a aquisição e/ou produção de um bem:

8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis adotou a linha do IBRACON para definir o que é custo, conforme se verifica do recém divulgado Pronunciamento CPC n. 16, vejamos:

---

17. ANDERSEN, Arthur. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil – FIPECAFI*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Os custos de estoques fabricados ou em processo de fabricação são aqueles diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta e matéria-prima, e incluem também a alocação sistemática de custos indiretos de produção fixos e variáveis que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados ou para a prestação de serviços.

Logo, enquadram-se no conceito de *custo de produção* os incorridos e necessários na aquisição e na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado.

Os estudiosos da Contabilidade caminham nesse sentido, conforme ensina **Eliseu Martins**<sup>18</sup> ao conceituar “*custos de produção*”:

[...] os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda. [...]

Segundo o autor, “*é bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam*”<sup>19</sup>, razão pela qual propõe a seguinte regra: os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “*custos de produção*”; os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão “*custos de produção*”, mas sim “despesas de venda”.

---

18. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996. cap. 2, p. 46.

19. MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 44.

Acrescentamos, por fim, que para os fins da tomada de créditos de PIS e COFINS, devem ser excluídos os gastos que, apesar de serem inerentes ao custo de produção, contam com vedação expressa à apropriação de créditos, ou são permitidos em incisos específicos dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos seguintes:

- Mão-de-obra paga a pessoa física, bem como os encargos correlatos que se incorporam ao salário, em face de expressa vedação contida no artigo 3º, § 2º, inciso I;
- Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições, por conta de vedação expressa do artigo 3º, § 2º, inciso II;
- Energia elétrica consumida no processo produtivo em vista do fato de a tomada ser autorizada no artigo 3º, inciso III, que abrange toda a energia utilizada nas atividades da empresa;
- Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por conta da autorização ao crédito sob essa rubrica no artigo 3º, inciso IV, que abrange todos os imóveis utilizados nas atividades da empresa;
- Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica referente a bens utilizados no processo produtivo, também pelo fato de haver expressa autorização ao crédito no artigo 3º, inciso V, que abrange todos os bens utilizados nas atividades da empresa;
- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utiliza-

ção na produção de bens destinados à venda, em face da previsão contida no artigo 3º, inciso VI;

- Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados no processo produtivo em razão da previsão ao crédito no artigo 3º, inciso VII, que abrange todos os imóveis utilizados na atividade da empresa.

A razão da necessidade dessas exclusões é simples: fosse possível a inclusão dos respectivos no *custo de produção creditável*, então o contribuinte estaria apropriando créditos de PIS e COFINS (i) sobre bens e serviços que contam com vedação expressa, a exemplo da mão de obra paga a pessoa física, e (ii) em dobro quanto aos custos, despesas e encargos que já contam com *linhas* de créditos específicas.

#### **2.4. O conceito de insumo na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes**

Conforme já fora adiantado alhures, ao dar a sua interpretação quanto ao conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS a Receita Federal o equiparou àquele previsto na legislação do IPI. É o que se verifica da nas Instruções Normativas SRF n. 358/03<sup>20</sup> e 404/04. Vejamos:

IN SRF n. 247/02 (com redação dada pela IN SRF n. 358/03)

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:  
(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)  
b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

---

20. Que modificou a redação da Instrução Normativa n. 247/02.

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

#### IN SRF n. 404/04

“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:

(...)

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”

A sua inicial adoção do conceito lançado na legislação do IPI também está clara em Soluções de Consultas divulgadas à época. *In verbis*:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo, podem ser considerados insumos os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Ressalvam-se desse direito os bens e serviços que não estejam sujeitos ao pagamento da respectiva contribuição, inclusive nos casos de isenção, porém, nesta hipótese, apenas não haverá direito ao crédito quando os bens ou serviços isentos forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isenção ou não-incidência daquela contribuição.

(Solução de Consulta n. 198/05, da 8ª Região Fiscal)

Entretanto, tudo indica que a Receita Federal passou por uma revisão de seu posicionamento ao longo do tempo.

É que, pela Solução de Divergência n. 12/07, é possível afirmar que a Receita Federal entendeu não ser mais necessário o desgaste do insumo em razão do contato direto com o bem em fabricação para que o contribuinte tivesse direito ao crédito de PIS e COFINS. Trata-se o bem de peça de reposição utilizada em máquina ou equipamento que efetivamente respondesse pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda, haveria o direito ao crédito desde que: (i) não fizesse parte do imobilizado do contribuinte, que conta com tratamento tributário específico; e (ii) que não se tratasse de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas (tais bens são tratados como de uso e consumo pela legislação do IPI; tudo indica que a Receita Federal quis, nesta Solução de Divergência, excluir os bens de uso e consumo da lista de créditos de PIS e COFINS). Vejamos a íntegra da ementa publicada:

Não se consideram insumos, para fins e desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

(Solução de Divergência n. 12/07)

Logo após veio a Solução de Divergência n. 14/07, pela qual a Receita Federal esclareceu ser necessário o emprego direto do bem ou serviço na produção de bens ou prestação de serviços para que surgisse ao contribuinte o direito ao crédito. Segue a sua ementa:

Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É muito difícil saber a abrangência comum e a diferença específica dos conteúdos semânticos dos termos “*responder pela fabricação*”, da Solução de Divergência n. 12/07, e “*emprego direto na produção*” da Solução de Divergência n. 14/07. Seja lá como for, fato é que ambas as expressões abrangem hipóteses muito maiores do que o simples “*desgaste em razão do contato direto ou agregação ao produto final*”, razão pela qual se pode concluir que, bem ou mal, a Receita Federal desenvolveu um novo conceito de insumos nessas duas manifestações.

Mas não é só.

Em maio de 2008, com a publicação da Solução de Divergência n. 15/08, a Receita Federal manifestou o entendimento segundo o qual o direito ao crédito de PIS e COFINS surgia pelo fato de o bem ou serviço ser intrínseco à atividade do contribuinte e ser aplicado ou consumido na fabricação do produto. Nesta redação foram excluídas as expressões “*emprego direto*”, “*emprego indireto*” e “*materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas*”, dando ao contribuinte a possibilidade de se creditar de todo e qualquer bem ou serviço que tenha sido adquirido para aplicação ou consumo (direto ou indireto, com ou sem desgaste) na fabricação do bem. Segue trecho de sua ementa:

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou ser-

viço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...)

Com estes posicionamentos foi possibilitado aos contribuintes apropriar créditos sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente se consumiam ou se desgastavam em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que apenas eram aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos (por exemplo, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos que não sejam contabilizadas no ativo imobilizado da pessoa jurídica, logo, integrante do universo dos bens de uso e consumo).

Aqui cabe um breve aparte. De acordo com o artigo 16, § 5º, da Instrução Normativa n. 740/07<sup>21</sup>, as Soluções de Divergência proferidas

---

21. “Art. 16. Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit ou Coana, conforme a competência prevista no art. 10.

§ 1º O recurso de que trata este artigo pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias contados da ciência da solução ou da publicação da solução que gerou a divergência, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações, mediante a juntada dessas soluções publicadas.

§ 2º O juízo de admissibilidade do recurso será exercido pela SRRF do domicílio tributário do recorrente, não cabendo recurso do despacho denegatório da divergência.

§ 3º O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando, em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no *caput*, no prazo de trinta dias contado da respectiva publicação.

§ 4º Da solução da divergência será dada ciência imediata ao destinatário da Solução de Consulta reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no § 6º ou no § 7º do art. 14.

§ 5º A Solução de Divergência, uniformizando o entendimento, acarretará a edição de ato específico de caráter geral”.

pela COSIT ou COANA têm o efeito de uniformizar o entendimento conflitante de duas ou mais Soluções de Consultas sobre matérias idênticas, bem como o de submeter os demais órgãos da Receita Federal.

Ocorre que as Regionais da Receita Federal continuaram a emitir Soluções de Consultas com o antigo posicionamento acerca dos critérios à tomada de créditos (corporificado nas já mencionadas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e 404/04) mesmo depois de a COSIT ter editado as Soluções de Divergência n. 12/07, 14/07 e 15/08, o que atenta contra o retro transcrito artigo 16, § 5º, da Instrução Normativa n. 740/07. Vê-se tal situação na Solução de Consulta n. 237/08, por exemplo, que está assim emendada:

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes a partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Os valores referentes a serviços prestados para manutenção de máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Nessa esteira, a própria COSIT retornou ao antigo posicionamento da Receita Federal ao emitir a Solução de Divergência n. 35/08, que recebeu a seguinte redação:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Assim, dessa análise é possível concluir que a Receita Federal até esboçou certa alteração de seu entendimento quanto ao conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS. Entretanto, segundo o seu atual posicionamento, para identificar um insumo passível de geração de créditos de PIS e COFINS, o contribuinte deve adotar os mesmos critérios da legislação do IPI, isto é: (i) em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens, somente conferem créditos de PIS e COFINS as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados, aplicados e/ou consumidos, na produção/fabricação do bem; e (ii) em relação à prestação de serviços, somente conferem créditos os insumos (bens e serviços) aplicados/consumidos na prestação de serviços.

## **2.5. O conceito de insumo na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes**

Embora sem unanimidade, os precedentes do antigo Conselho de Contribuintes favoreciam a interpretação da Receita Federal quanto ao conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS a esse título.

A decisão do Conselho de Contribuintes mais emblemática foi aquela proferida no Processo n. 13855.001586/2003-71, Recurso n. 137.823, cujo Acórdão levou o número 203-12448. Neste precedente, o Conselho ao final se posicionou pela aplicação do conceito de insumos existente ao IPI, entretanto, pelo extrato publicado, nota-se claramente que há uma divergência aberta sobre a matéria. Vejamos:

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI**, a teor do Parecer Normativo n. 65/79. **Contra essa tese em primeira rodada**, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda **que adotavam como definição de ‘insumos’ a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ**. Ainda **contra a tese vencedora, em segunda rodada**, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda **que adotavam como definição de ‘insumos’, no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção** [...] (DOU, de 01/07/2008, Seção I pág. 40) (grifamos)

Note-se, a divergência se deu em três linhas de interpretação diferentes: (i) parte dos conselheiros se inclinaram ao conceito aplicável ao IPI; (ii) parte ao conceito de despesas necessárias, aplicável à apuração do lucro real; e (iii) parte para conceito de insumos, aí entendidos como os custos diretos de produção.

Conforme já adiantamos nas linhas anteriores, somos da opinião de que o conceito de insumos aplicável ao IPI não é correto. Também entendemos não ser correto aplicar o conceito de despesas necessárias à apuração do lucro real, afinal, o PIS e a COFINS não têm o escopo de tributar o lucro do contribuinte, razão pela qual, para as contribuições, a natureza

do conceito de insumos deve se referir apenas aos gastos incorridos para que o produto fique pronto à venda. Nada mais natural, já que, se o PIS e a COFINS tributam a receita bruta de vendas, então a desoneração estará estreitamente relacionada aos créditos apropriados em razão desses gastos que viabilizaram a obtenção da receita ao final tributada.

Aqui, chegamos à terceira linha de raciocínio adotada por parte dos conselheiros: os custos de produção. Entendemos que este entendimento é o melhor a ser aplicado, entretanto, vamos além. É que, seguindo a linha de nossas premissas, em nossa opinião o conceito de insumos aplicável à apuração de créditos de PIS e COFINS decorre dos enunciados contidos na NPC n. 02, do IBRACON, bem como no Pronunciamento CPC n. 16, de modo que não só os gastos diretos de produção conferem créditos das contribuições, mas também os indiretos.

E este tem sido o entendimento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme será visto adiante.

## **2.6. O conceito de insumo na jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**

O precedente que retrata bem a guinada no entendimento do Tribunal Administrativo está contido no Processo n. 11020.001952/2006-22, Recurso n. 369.519, Acórdão n. 3201-00.226, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF. Nele uma empresa fabricante de móveis questionava o entendimento da Receita Federal acerca do conceito de insumos que, após fiscalizações deflagradas por Pedido de Ressarcimento de saldo credor de PIS e COFINS, glosou os créditos das contribuições apropriados a esse título que não satisfaziam os requisitos das Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 – os mesmos aplicáveis ao IPI.

Após longos debates, foi decidido que o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS não é o mesmo aplicável ao IPI, porquanto às contribuições devem ser considerados os *“custos e despesas operacionais da*

*pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99*”, senão vejamos:

[...] **É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99**, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (**embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI**).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que **sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas**. Frise-se que o material utilizado para manutenção sobre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que **tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS** [...] (grifamos)

Em nossa opinião, a decisão acima citada caminhou bem ao não dar a legislação do IPI como paradigma à tomada de créditos de PIS e COFINS. Mais ainda, somos da opinião de que, na decisão, embora a turma julgadora tenha se valido do termo “*despesas necessárias*”, em verdade quis se referir ao termo “*custos de produção*”, afinal, está claro

que as despesas necessárias lá referidas são aquelas despesas incorridas no curso e em razão do processo fabril, não outras despesas tidas como operacionais pelo RIR/99.

Em outras palavras, entendemos que a decisão, ao se referir às despesas necessárias ao processo produtivo, referiu-se aos custos diretos e indiretos de produção incorridos para que o produto ficasse pronto à venda. Desse rol devem ser excluídos apenas aqueles relacionados no item 2.3 *supra*, em especial os custos, despesas e encargos relacionados nos artigos 3º, incisos III, IV, V, VI e VII das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, bem como no § 2º, incisos I e II, dos mesmos dispositivos.

Calha frisar que a decisão acima comentada não é a única do CARF, porquanto há várias outras proferidas nesse sentido, a exemplo do que se verifica das ementas abaixo:

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. Recurso negado.

(CARF. Câmara Superior. Processo n. 11065.101271/2006-47)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ.

(CARF. Processo 10932.000016/2005-78)

Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Turma – 23 a 25 de agosto/2010

CRÉDITO DE PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVOS - A Turma decidiu, **em vários processos, por unanimidade** negar provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento dos acórdãos recorridos de que **o conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI**. No caso créditos presumidos calculados sobre combustíveis utilizados em frota própria e serviços de remoção de resíduos industriais, utilizados na industrialização de produtos exportados.

(Processo: 11065.101271/2006-47) (grifamos)

A nós parece ser relevante dar especial destaque ao boletim *supra*, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Afinal, deixa claro que a **unanimidade da Câmara Superior, “em vários processos”**, negou provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional para manter o entendimento de que o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS não é o mesmo daquele aplicável ao IPI. Ou seja, trata-se de um entendimento majoritário da Câmara Superior que está sendo aplicado uniformemente.

### 3. Conclusão

Ao fim e ao cabo do presente estudo, é-nos forçoso concluir o seguinte:

a) A Receita Federal entende que o conceito de insumos aplicável aos créditos de PIS e COFINS é identificado pelos mesmos critérios do IPI;

b) Discordamos desse entendimento. A nós, o conceito de insumos equivale ao conceito de custo de produção, incluindo-se aí os custos diretos e indiretos, mas excluídos os valores que contam com expressa vedação (mão-de-obra paga a pessoa física e aquisição de bens e serviços não sujeitos ao PIS e à COFINS), ou que têm *linhas* de créditos especí-

ficas (caso dos incisos III a VII dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03);

c) A jurisprudência atual do CARF respalda nosso entendimento, porquanto vem manifestando o posicionamento segundo o qual o conceito de insumos de PIS e COFINS equivale ao conceito de despesas necessárias ao processo produtivo, nos termos do RIR/99, o que equivale ao conceito de custo de produção.

