

# O CONFLITO NA CONCEITUAÇÃO DE "INSUMO" E AS RECENTES DECISÕES DO "CARF" SOBRE OS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO "PIS" E DA "COFINS"

Antônio Moreno

Advogado tributarista no escritório Soriano & Woiler Advogados, graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP em 2008 e Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT em 2012

Raquel Borba de Mendonça

Estagiária no escritório Soriano & Woiler Advogados cursando o 6º semestre da Faculdade de Direito na Universidade Presbiteriana Mackenzie

artigo 01

pp. 012 - 024

São Paulo

THE CONFLICT IN THE CONCEPT OF "INPUT" AND RECENT DECISIONS ON "CARF" ABOUT CREDITS ON "PIS" AND "COFINS" SOCIAL CONTRIBUTIONS

## RESUMO

A definição do conceito de "insumo", desde a adoção do sistema não cumulativo pela legislação das contribuições sociais do PIS e da COFINS, é indicado como um dos temas mais conflituosos no âmbito tributário, apresentando dificuldades cotidianas para as empresas. As diversas definições erigidas durante os últimos anos serviram para aumentar a discussão sobre a temática. Enquanto a Receita Federal do Brasil limita o direito ao crédito por considerar uma definição estrita, a doutrina analisa a conceituação de "insumo" de forma mais flexível. Neste aspecto, o posicionamento do CARF representa importante parâmetro, uma vez que este é um órgão paritário responsável por dirimir a controvérsia ainda em sede administrativa. Assim, em pesquisa sobre as decisões, buscou-se delimitar qual a tendência dos julgados mais recentes do CARF sobre os créditos do PIS e da COFINS.

**PALAVRAS-CHAVE:** PIS. COFINS. Conceito. Insumo. Crédito. CARF.

## ABSTRACT

Defining the concept of "input", since the adoption of the noncumulative method of "PIS/COFINS" legislation, is highlighted by taxpayers as one of the most contested issues daily faced on fiscal affairs. The several definitions that came up in recent years increased the discussions on the subject. While Brazilian Federal Revenue Office limit tax credits as consequence of a narrow definition, in contrast, the specialized doctrine give it a wider definition. In this regard, decisions of CARF represent a relevant parameter, since this is an important Council responsible for resolving the dispute administratively. Thus, researching its decisions, the intention was to define the recent trend of "CARF" on "PIS" and "COFINS" tax credits.

**KEYWORDS:** PIS. COFINS. Concept. Input. Tax Credit. CARE.

## I – INTRODUÇÃO

### A CONCEITUAÇÃO NO DIREITO

O direito possui como objetivo primordial normar condutas<sup>1</sup> e, mais especialmente nos países onde se pratica o *civil law*, o procedimento utilizado para alcançar tal fim é a positivação de normas por meio de leis escritas<sup>2</sup>. Assim, os conceitos utilizados nas normas se revestem de especial importância na medida em que determinam o alcance das regras jurídicas.

Não é surpresa, portanto, que grande parcela das controvérsias jurídicas gravite em torno da delimitação de conceitos que, por razões diversas, podem gerar entendimentos contraditórios sobre o conteúdo de um determinado objeto.

O direito tributário, até por seu caráter de tipicidade estrita, é um ramo no qual a delimitação dos conceitos gera conflitos com

considerável frequência, sendo um destes conflitos de conceituação a temática do presente artigo.

### **APRESENTAÇÃO DO CONFLITO**

As leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabeleceram a possibilidade de o contribuinte descontar créditos na apuração das contribuições para o PIS/Pasep – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e COFINS – Contribuição Financeira para a Seguridade Social (a partir daqui tratados conjuntamente como “PIS/COFINS”)<sup>3</sup>.

Entre os casos que possibilitam a utilização de créditos, as citadas leis elencaram os pagamentos de “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”<sup>4</sup>.

Em decorrência desta previsão, a conceituação de “insumo” tornou-se o cerne de discussão de extrema importância, vez que capaz de determinar os valores passíveis de serem creditados.

Se, por um lado, grande parte da doutrina se posicionou por uma conceituação mais flexível, por outro, a Receita Federal do Brasil sinalizou, por meio das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, um entendimento extremamente restritivo quanto ao conteúdo do termo, limitando, desta forma, as possibilidades do contribuinte obter créditos na tributação pelo PIS/COFINS.

No cotidiano das empresas que contribuem pelo regime da não cumulatividade é rotineiro o questionamento quanto à permissão legal para o aproveitamento de créditos em relação aos custos e despesas que incidam em suas atividades. Notadamente, o contexto insere os contribuintes em uma situação de insegurança jurídica constante, devido aos riscos inerentes à tomada de decisões contrárias ao entendimento da Receita Federal do Brasil.

Essa divergência de entendimentos entre fisco e contribuintes deu ensejo a uma série de autuações por suposto excesso de creditamento, que atualmente se caracteriza como um dos temas mais controversos no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

### **DELIMITAÇÃO DO OBJETO**

O objeto do estudo para este artigo é a análise do inciso II, do artigo 3º da lei nº 10.637/02 e o seu correspondente na lei nº 10.833/03, dispositivos com redação idêntica, e que positivaram o termo “insumo” como sendo uma das permissões legais de crédito para o cálculo do valor devido a título de PIS/COFINS.

Para tal análise, foram reunidos alguns dos entendimentos mais comumente aceitos quanto à conceituação de “insumo”, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência atual.

É notável a existência de uma graduação para cada entendimento, de acordo com a extensão dada ao termo “insumo”, sendo que aqueles que são mais restritivos, obviamente, tendem a limitar o crédito, ao passo que os mais amplos proporcionam maior possibilidade de creditamento aos contribuintes.

Ressalte-se, porém, que abalizadas críticas foram formuladas para todos os entendimentos, as quais também foram reunidas neste breve estudo.

Ademais, tornou-se apropriado agregar ao artigo as recentes decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. A intenção da pesquisa é encontrar alguma tendência no Conselho que demonstre a adoção de um dos entendimentos aqui mencionados.

Ao final, é trazida a conclusão quanto aos diversos pontos aqui tratados com o intuito de alguma forma contribuir com esta temática que ainda caminha para uma definição.

## **II – OS ENTENDIMENTOS APRESENTADOS SOBRE O CONCEITO DE “INSUMO”**

A adoção de termo ambíguo pelo legislador proporcionou que decorressem várias acepções para “insumo”. As leis 10.637/02 e 10.833/03 não trazem elementos que permitam unificar o discurso e determinar com certa segurança qual o melhor conteúdo para o termo.

De qualquer forma, podem ser identificadas três correntes que, de algum modo, são encontradas de maneira reiterada frente a outros entendimentos vistos pontualmente. Assim sendo, nos concentramos nestas três correntes que representam a ampla maioria dos julgados. Basicamente, como será notado a seguir, existe um posicionamento mais restritivo, um intermediário e um mais amplo.

### **O ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Assim como todos os órgãos da Administração, a atuação da Receita Federal do Brasil está circunscrita aos limites impostos pelo princípio da legalidade. Com certa frequência, quando diante de situações que permitem diferentes entendimentos, o órgão se posiciona a favor das soluções legais que causam maior onerosidade ao contribuinte.

Neste sentido, buscando uma definição legal, coincidentemente ou não, a Receita Federal do Brasil – RFB adotou entendimento novamente favorável a uma maior arrecadação, caracterizado na presente temática pela diminuição dos créditos aos contribuintes.

Para tanto, valeu-se de atos administrativos formalizados pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04, pelas quais intentou regulamentar o conteúdo jurídico do termo em discussão.

É fato que, em diversas outras situações da vida tributária, a regulamentação promovida pela Instrução Normativa foi além daquela aceitável para um ato administrativo e, como se lei fosse, o ato emanado pela RFB alterou ou mesmo formatou entendimento que

não estava de acordo com os termos da norma que disciplina<sup>5</sup>. Esta é uma das críticas frequentemente formuladas ao conceito adotado pela RFB, a qual prescreveu nas citadas Instruções Normativas que se entende insumo utilizado na produção de bens como:

- 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;
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;<sup>6</sup> (grifo nosso)

Esta conceituação foi retirada de empréstimo do contexto legislativo referente a outro tributo, qual seja o Imposto sobre Produto Industrializado – IPI. Também neste imposto o termo “insumo” é utilizado, tendo sido previsto em sua norma o conceito exposto acima, o qual foi reivindicado pela RFB para ser adotado também quanto às contribuições do PIS/COFINS.

As críticas surgiram quanto ao uso de elementos referentes a outro imposto com aspectos tributários completamente diversos para definir o conceito na norma do PIS/COFINS. De fato, é relevante notar que o IPI busca tributar situação econômica diferente das contribuições do PIS/COFINS. Enquanto para fins de IPI o fato econômico que justifica a tributação é a agregação de valor por meio da industrialização, no PIS/COFINS é o auferimento de receitas que legitima as contribuições.

Este fator é mais importante do que pode parecer em um primeiro momento, na medida em que, para definir os elementos que são partes de um contexto, é crucial a análise do todo ao qual ele pertence.

Insumo, no contexto do IPI, representa claramente uma parte física adicionada ao bem no processo industrial. Daí é de se entender como a definição acima serve muito bem à realidade material deste imposto<sup>7</sup>.

No entanto, foi utilizado o mesmo termo – “insumo” – para determinar pagamentos que geram créditos de PIS/COFINS, inclusive para a prestação de serviços, o que leva as Autoridades Fiscais a um entendimento restritivo. Não obstante o aspecto genérico dos dispositivos das Instruções Normativas<sup>8</sup> que preveem os créditos em atividades de serviços, a RFB<sup>9</sup> avalia “insumos” aplicados na prestação de serviços dentro de um contexto de produção, o qual permite gerar créditos apenas para parcela insignificante dos custos incorridos na venda de seu “produto”<sup>10</sup>.

Mesmo para contribuintes com produção de bens, tomando-se em conta a ideia original da não cumulatividade, existem vários outros

custos ou despesas que são contrapartidas econômicas necessárias para auferir a receita, mas que na conceituação adotada pela Autoridade Fiscal estariam impossibilitadas de gerar créditos. Note que estes custos e despesas de uma parte da operação econômica (adquirente) são receitas de outra (fornecedor), as quais, em regra, são tributadas pelo PIS/COFINS, o que justifica seu creditamento de quem incorreu no custo para evitar a cumulatividade da tributação.

Embora todas estas críticas tenham sido formuladas, as autoridades fiscais da RFB permanecem sem alterar seu entendimento, como tem sido visto em diversas autuações. O mesmo também pode ser notado pelas respostas às soluções de consulta formuladas ao órgão, as quais mantêm a mesma linha de entendimento<sup>11</sup>.

Portanto, fica aqui delimitado como as autoridades fiscais encaram a temática, sendo tal posicionamento confrontado por outras correntes jurídicas importantes, como se mostrará a seguir.

#### POSICIONAMENTOS ENCONTRADOS NA DOUTRINA

Na doutrina, ficou perceptível que, em geral, o conceito é tratado de uma forma mais flexível.

Inicialmente, uma parcela significativa dos juristas liderada por Ricardo Mariz de Oliveira aproxima “insumo” dos custos e despesas dedutíveis para fins de imposto de renda de pessoa jurídica – IRPJ, possibilitando uma vasta tomada de créditos:

(...) 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**<sup>12</sup> (grifos nossos)

Eurico Marcos Diniz de Santi expõe em artigo trecho de um parecer de Marco Aurélio Grecco sobre o tema, também considerando definição mais aberta do que a aceita pela RFB. Nas palavras do parecerista:

Isto quer dizer que **todo e qualquer fator de produção** (visto na perspectiva econômica ou na funcional) que componha o processo que resulta na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens e produtos está abrangido pela previsão do citado inciso II. Portanto, a conclusão que se extrai é a de que a **palavra ‘insumo’ utilizada no inciso II do artigo 3º tem significado mais amplo do que aquele – de caráter limitado – que apresenta no âmbito do IPI**, pois, no

regime de PIS/COFINS não-cumulativos abrange, inclusive, o fator trabalho ligado à obtenção da “receita” com a prestação do serviço ou a venda do produto<sup>13</sup> (grifos nossos)

Um termo unificador comumente encontrado na doutrina é a ideia de necessidade para a atividade da empresa. Neste sentido, o gasto imprescindível para o auferimento da receita seria apto a gerar crédito:

Dessa forma, todos **os gastos necessários à obtenção do faturamento**, base de cálculo dessas contribuições, sejam de vendas, logísticos, marketing e publicidade, administrativos e similares, **sem os quais não haveria faturamento**, não têm nem podem ter seu uso afastado, expressamente ou não<sup>14</sup> (grifos nossos)

Este contexto de imprescindibilidade é elemento de certa forma conexo ao regulamento do Imposto de Renda e seus dispositivos que tratam de custos e despesas dedutíveis.

Ainda, parte da doutrina existente não vincula “insumo” a nenhum outro tributo, buscando, desta forma, uma conceituação de caráter econômico, no qual a atividade desenvolvida pela empresa determinará o conteúdo jurídico do termo em apreço. Neste entendimento intermediário, “o conceito léxico de insumo pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa **desenvolva sua atividade**”<sup>15</sup> (grifo nosso).

O que se conclui da pesquisa realizada é que a regra entre os doutrinadores, ainda que entre eles existam conceituações um pouco diferentes, é a de uma definição mais ampla de “insumo” para fins de créditos do PIS/COFINS.

#### **AS SITUAÇÕES ENFRENTADAS PELOS CONTRIBUINTES**

Ante aos riscos enfrentados para tomar créditos, os contribuintes ficam à mercê da malfadada insegurança jurídica que frequentemente assola o direito tributário. Podemos exemplificar esta insegurança com a solução de consulta nº 67/2010 junto à Superintendência Regional da Receita Federal, que declarou não serem passíveis de créditos as comissões de vendas pagas a representantes comerciais.

Muitas atividades econômicas dependem deste profissional para realizar o faturamento, não restando dúvidas que, por exemplo, para vendas de plano de saúde, é imprescindível tal despesa para colocar o produto no mercado.

Outra situação tipicamente discutível é o pagamento de mão-de-obra em empresas de serviços que, para a RFB, não possibilita tomar créditos. Frequentemente, trata-se do maior custo para uma empresa deste ramo, sendo bastante factível considerar como “insumo” tais gastos absolutamente necessários para a prestadora de serviços.

Cita-se ainda a vedação de créditos com gastos decorrentes de eventos promocionais necessários para as empresas divulgarem seus produtos, os quais, dependendo do ramo de operação, são imprescindíveis para angariar clientes e, portanto, obter receitas<sup>16</sup>.

Estes casos, embora específicos, exemplificam as incertezas e os riscos que enfrentam os contribuintes para o recolhimento do imposto devido a título de PIS/COFINS.

### III – PESQUISA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS

#### O CONJUNTO DE DECISÕES DO CARF

Relativamente à análise da situação jurisprudencial, foi realizada busca pelas mais recentes decisões do CARF, tentando delinear seu posicionamento atual quanto ao conceito de “insumo” na normativa do PIS/COFINS.

Como será visto, foram encontrados elementos que caracterizam a formação de um entendimento único, mas ainda restou perceptível a ausência de uma gama maior de decisões que possa significar uma consolidação do entendimento por parte daquele órgão.

O CARF é sem dúvida um importante aparato de defesa do contribuinte, representando a oportunidade inicial, ainda no âmbito administrativo, de corrigir possível ilegalidade na exação que motivou a autuação fiscal.

Neste sentido, o professor Eurico Marcos Diniz de Santi resumiu com clareza e consistência a missão do Conselho, devendo tal lição estar sempre presente na mente de seus membros:

A missão do CARF no julgamento dos casos concretos não é servir de instância de autolegitimação dos interesses do Estado de plantão, mas servir de **órgão de calibração do sistema**, encontrando soluções jurídicas adequadas para casos concretos, outorgando racionalidade, coerência e corrigindo os excessos formalistas na aplicação da legislação tributária.<sup>17</sup> (grifo nosso)

Ante esta missão, é de grande relevância utilizar suas decisões sobre a matéria como parâmetro da presente pesquisa.

#### MÉTODO DE PESQUISA

Foram utilizados meios de pesquisa oficiais e autorizados para a detecção de decisões relativas ao tema, tendo sido considerado como parâmetro de pesquisa os termos “insumo”, “PIS” e “COFINS”.

No item de seleção “grupo de órgãos” foi selecionada a opção “Conselho de Contribuintes/MF e seções do CARF”, enquanto o item referente ao período foi parametrizado para trazer como resultado as decisões dos últimos sessenta meses anteriores à pesquisa, a qual foi realizada no dia 20 de novembro de 2012.

## RESULTADOS DA PESQUISA

Com os parâmetros considerados, a pesquisa resultou em sessenta e oito decisões, as quais foram analisadas uma a uma para confirmar a adequação à temática do artigo, sendo certo que muitas das decisões encontradas não cumpriam com este requisito básico.

Analisada esta gama inicial, trinta e nove decisões foram excluídas, seja por tratarem de tributação diversa (e. g. tributação pelo IPI) ou, mesmo estando dentro da temática, por não analisarem o conceito de “insumo”. Sendo assim, restaram apenas dezenove decisões que, de fato, discutiam o conceito para fins de creditamento no contexto do “PIS/COFINS”.

Apesar do universo reduzido de decisões, é possível notar alguns elementos importantes definidores do posicionamento do CARF. Inicialmente, o fator de maior surpresa é que nenhuma das decisões consultadas faz remissão direta ao conceito de “insumo” da norma do IPI ou mesmo ao texto idêntico encontrado nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04. Ao que parece, nos últimos anos, esta corrente extremamente restritiva perdeu espaço para as demais.

No entanto, é importante notar que, mesmo desconsiderando a definição da norma do IPI, com alguma frequência encontramos decisões que remetem ao custo de produção de uma maneira não muito aberta. É o que se depreende de uma sequência de cinco decisões de fevereiro de 2010 do CARF com conteúdo idêntico, que trazem o seguinte excerto:

O conceito de “insumo” (...) **não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa**, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.<sup>18</sup>

Outras três decisões de março de 2010 situam-se em posição intermediária, indicando uma ligeira ampliação do conceito na etapa de produção, cuidando, contudo, de limitar o aproveitamento de créditos nas etapas posteriores, como a de comercialização.

A expressão ‘bens e serviços utilizados como insumo’, empregada pelo legislador **designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção**, como é o caso dos serviços utilizados na comercialização e cobrança dos bens e serviços produzidos, cujo crédito é desautorizado.<sup>19</sup> (grifos nossos)

A discussão sobre a conceituação não foi tão aprofundada em uma sequência de sete acórdãos<sup>20</sup> do Conselho dos Contribuintes



– antiga denominação do CARF<sup>21</sup> – e dois do CARF , mas nesses permitiu-se que custos e despesas necessários gerassem direito a crédito, representando um novo patamar de alargamento do conceito. As referidas decisões foram proferidas nos anos de 2009, 2010 e 2011 e, como exemplo dos créditos permitidos, cita-se:

“A **indumentária de uso obrigatório** na indústria de processamento de carnes **é insumo indispensável** ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.”  
“O **material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo** da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins .”  
“O **dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito** do PIS/Cofins.” (grifos nossos)

Perceba-se, neste último, a autorização de créditos relacionados a “dispêndio”, o que representa significativa ampliação do conceito para fins de crédito na apuração daquelas contribuições.

Corroborar este pensamento outra decisão do CARF de agosto de 2010, segundo a qual:

Os **pagamentos** referentes à aquisição de **serviços de terraplanagem**, topografia e outros, bem assim, a **locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos do PIS**, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda.<sup>22</sup> (grifos nossos)

Por fim, uma única decisão do conjunto estudado tratou abertamente o conceito mais amplo previsto pela doutrina, qual seja aquele que considera os mesmos termos de dedutibilidade de custos e despesas da norma do imposto de renda de pessoa jurídica. Trata-se de julgado paradigmático, muito bem fundamentado, de dezembro de 2010, que assim decidiu:

O **conceito de insumo** dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como **todo e qualquer custo ou despesa necessário 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.<sup>23</sup> (grifos nossos)

As decisões do CAREF, em regra, adotam uma linha intermediária, na qual o conceito de insumo está ligado ao aspecto de imprescindibilidade. Apesar da dificuldade de analisar o crédito sem averiguar o caso concreto,

em linhas gerais, podemos estabelecer algumas premissas úteis decorrentes do conjunto de julgados estudado:

**I.** O conceito trazido da norma do IPI pelas Instruções Normativas 247/02 e 404/04 não faz parte da análise do CARF. Embora nenhuma remissão direta sobre sua validade tenha sido encontrada, o fato é que tal definição tem sido ignorada nos julgados mais recentes;

**II.** Quanto mais essencial o gasto e mais conexo com a produção dos bens e serviços, maior a chance de decisão favorável ao contribuinte no CARF;

**III.** Gastos decorrentes de obrigação legal, ainda que com indumentárias, itens que não são parte integrante do bem produzido, tendem a ser aceitos como passíveis de créditos, assim como bens de uso e consumo na produção; e

**IV.** As parcelas que geram créditos guardam alguma relação com os custos e despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Entretanto, para gerar o crédito de “PIS/COFINS”, é recomendável que exista uma essencialidade mais estrita na relação entre o gasto em apreço e a atividade econômica da empresa.

#### **IV – CONCLUSÃO**

Constantemente, a norma relativa ao PIS/COFINS é apresentada como o próximo ponto a ser tratado na reforma tributária em pequenas doses que tem sido realizada pelo Governo Federal<sup>24</sup>. É sabido que diversos grupos de interesse agem atualmente por uma tributação mais sintética e uma política tributária de créditos mais consistente do ponto de vista da segurança jurídica.

Ainda assim, até que alguma evolução legislativa se torne real, não se pode negar que o cenário atual é a de constante incerteza a respeito de qual o correto valor devido a título das contribuições do PIS/COFINS.

No que tange ao direito aos créditos destas contribuições, embora haja divergências entre o posicionamento da doutrina e o da Receita Federal, é de se notar que o CARF vem aos poucos sistematizando seu entendimento em posição intermediária, a qual gravita entre uma maior ou menor flexibilidade na definição de “insumo”, mas que, como regra, concentra as possibilidades de crédito em custos e despesas essenciais à atividade econômica exercida pelo contribuinte sujeito ao regime da não cumulatividade.

As situações reais de dúvida quanto ao creditamento são as mais diversas, sendo que a melhor decisão quanto ao uso de crédito de PIS/COFINS ainda decorre de pesquisa de situações análogas em julgados administrativos e judiciais. Contudo, intentou-se aqui estabelecer premissas formadas a partir de julgados do CARF que devem servir de contribuição para esta temática ainda em processo de definição.

## NOTAS

**1** CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 160.

**2** Em atendimento ao princípio da legalidade no direito tributário que é importante limitador da atuação arrecadatória do Estado.

**3** “As contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita bruta – PIS e COFINS – eram sempre cumulativas. Com o advento das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, convertidas nas leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), as contribuições – que anteriormente incidiam às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas (receita bruta) – passaram a ser devidas de forma não cumulativa pelas empresas que atendam aos requisitos estabelecidos pelo legislador, como, por exemplo, estarem sujeitas ao lucro real”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Série Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 954.

**4** Artigo 3º, inciso II, de ambas as leis, 10.637/02 e 10.833/03.

**5** Como exemplo latente citamos a Instrução Normativa nº 243/02 que é frequentemente questionada por ter alterado a fórmula de cálculo do método Preço de Revenda menos Lucro, previsto na lei 9.430/96 para a análise de dedutibilidade das importações a título de Preços de Transferência.

**6** Artigo 66, §5º, I. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 247/2002.

**7** “O uso, pelo legislador ordinário, da expressão “insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” tem levado a certa confusão das autoridades que se valem dos mesmos critérios adotados para o IPI na aceitação de créditos, o que não é verdadeiro, pela natureza diversa das contribuições.” SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal (coord.) – série *GVLaw Direito tributário, tributação do setor comercial*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 262.

**8** Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002: Artigo 66, § 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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.

**9** O Acórdão 3402-00.505 do CARF, julgado em 18/03/2010, confirmou atuação da RFB, alegando que “a expressão “bens e serviços utilizados como insumo” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção, como é o caso dos serviços utilizados na comercialização e cobrança dos bens e serviços produzidos, cujo crédito é desautorizado.”

**10** “Conforme o inciso II, apenas os insumos empregados no processo fabril conferem ao contribuinte o direito ao crédito, excluindo assim os insumos suportados por comerciantes (por exemplo, sacolas plásticas utilizadas por consumidores para transportar as mercadorias adquiridas e bobinas de papel utilizadas nas máquinas registradoras) e prestadores de serviços (a exemplo dos valores de mão-de-obra pagos

a pessoa física, cuja vedação ao crédito é expresso no inciso I, §2º, do artigo 3º).”  
GOUVEIA, Carlos Marcelo; HOFFMANN, Luiz Augusto A. De Almeida. *Atual panorama da constituição federal*, 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 351.

**11** Como exemplo, cita-se o Processo de Consulta nº 180/12, SRRF / 8ª RF – 27/06/2012.

**12** OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Aspectos relacionados à Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. PIS-Cofins. Questões polêmicas*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octávio Campos (coordenadores). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24.

**13** GRECCO, Marco Aurélio *apud* SANTI; Eurico Marcos Diniz de. ob. cit. p. 955.

**14** TORRES, Ricardo Lobo *apud* ob. cit. p. 262.

**15** MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203.

**16** Processo de Consulta nº 180/12, SRRF / 8a. RF – 27/06/2012

**17** SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior legalidade precária proposta por regulamentação provisória via MP reeditada 35 vezes (há mais de 10 anos), problema sistêmico que se confirma no placar de 5x5 no STF e nas decisões do STJ, expondo limites e conflitos entre direito e economia, e mobilizado pelo contencioso bilionário entre o Estado e as 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5omh/tributacao-dos-lucros-de-controladas-e-coligadas-no-externo-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em 25 de novembro de 2012.

**18** Acórdãos 3301-00.423, 3301-00.424, 3301-00.426, 3301-00.427 e 3301-00.428, julgados em 03/02/2010 – CARF – 3ª Seção – 1ª Turma da 3ª Câmara.

**19** Acórdãos 3402-00.259 (julgado em 17/09/2009), 3402-00.505 (julgado em 18/03/2010) e 3402-00.506 (julgado em 18/03/2010) – 2º Conselho de Contribuintes – 1ª Câmara.

**20** Acórdãos 201-81.723 (julgado em 09/11/2011), 201-81.725 (julgado em 04/02/2009), 201-81.728 (julgado em 04/02/2009), 201-81.733 (julgado em 05/02/2009), 201-81.736 (julgado em 05/02/2009), 201-81.734 (julgado em 05/02/2009), 201-81.731 (julgado em 05/02/2009) – Conselho de Contribuintes – 3ª Seção – 2ª Turma da 4ª Câmara.

**21** Acórdãos 2102-00.107 e 2102-00.108 (ambos julgados em 08/05/2009) – CARF – 2ª Seção – 2ª Turma da 1ª Câmara.

**22** Acórdão 3301-00.653 (julgado em 26/08/2010) – CARF – 3ª Seção – 1ª Turma da 3ª Câmara.

**23** Acórdão 3202-00.226 (julgado em 08/12/2010) – CARF – 3ª Seção – 2ª Turma da 2ª Câmara.

**24** ECONOMISTAS divergem sobre reforma tributária ‘fatiada’. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-out-30/economistas-divergem-proposta-reforma-tributaria-fatiada>>. Acesso em 25 de novembro de 2012.

## Referências Bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

GOUVEIA, Carlos Marcelo; HOFFMANN, Luiz Augusto A. de Almeida. *Atual Panorama da Constituição Federal*. 1ª ed.- São Paulo: Saraiva, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas - Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. Série DDJ - 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal(coord.). *Direito Tributário, Tributação do Setor Comercial*. Série GVLAW - 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

## Acórdãos pesquisados

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Acórdãos (6) 3301-00.423, 3301-00.424, 3301-00.426, 3301-00.427, 3301-00.428 (todos julgados em 03/02/2010) e 3301-00.653 (julgado em 26/08/2010) (3ª Seção – 1ª Turma da 3ª Câmara).

Acórdãos (2) 2102-00.107 e 2102-00.108 (ambos julgados em 08/05/2009) (2ª Seção – 2ª Turma da 1ª Câmara).

Acórdão (1) 3202-00.226 (julgado em 08/12/2010) – (3ª Seção – 2ª Turma da 2ª Câmara).

Conselho de Contribuintes – CC:

Acórdãos (10) 3402-00.259 (julgado em 17/09/2009), 3402-00.505, 3402-00.506 (ambos julgados em 18/03/2010), 201-81.723 ((julgado em 09/11/2011), 201-81.725 (julgado em 04/02/2009), 201-81.728, 201-81.733, 201-81.736, 201-81.734, 201-81.731 (todos estes últimos julgados em 05/02/2009) – (3ª Seção – 2ª Turma da 4ª Câmara).