

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”.  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA - UNIVEM  
CURSO DE CONTABILIDADE

**ALEX FERIOLI  
GUSTAVO VINÍCIUS COLOMBO  
VIVIANO DE SOUZA BISNETO**

**LEGALIDADE DO CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE  
MATERIAIS DE REPOSIÇÃO**

MARÍLIA  
2012

ALEX FERIOLI  
GUSTAVO VINÍCIUS COLOMBO  
VIVIANO DE SOUZA BISNETO

LEGALIDADE DO CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE  
MATERIAIS DE REPOSIÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. Alexandre Alves Vieira.

MARÍLIA  
2012

FERIOLI, Alex; COLOMBO, Gustavo Vinícius; SOUZA BISNETO, Viviano de.

Legalidade do crédito de pis e cofins sobre materiais de reposição / Alex Ferioli; Gustavo Vinícius Colombo; Viviano de Souza Bisneto; orientador: Alexandre Alves Vieira. Marília, SP: [s.n.], 2012.

35 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Contabilidade) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, Marília, 2012.

1 – Insumo 2 - Crédito 3 – PIS 4- COFINS 5 – Peça de Reposição

CDD: 657



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"  
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM  
Curso de Ciências Contábeis

Alex Ferioli - 44146-5  
Gustavo Vinicius Colombo - 44458-8  
Viviano de Souza Bisneto - 44117-1

TÍTULO "LEGALIDADE DO CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE MATERIAIS DE REPOSIÇÃO."

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,0

ORIENTADOR: \_\_\_\_\_

  
Alexandre Alves Vieira

1º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_

  
Marlene de Fátima Campos Souza

2º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_

  
Rogério Canaciro

Marília, 03 de dezembro de 2012.

## **DEDICATÓRIA**

A Deus, aos nossos pais e aos nossos amigos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos, primeiramente, a Deus pela força e coragem que nos proporcionou e foi nossa fonte de inspiração e conhecimento para caminhar e concretizar esse trabalho.

Agradecemos cordialmente ao orientador, Prof. Alexandre Alves Vieira, pela atenção e orientação na elaboração desta monografia.

Agradecemos a todos de nossas famílias, em especial, nossos pais, pelo amor, paciência, colaboração e amparo incondicional durante a realização desse trabalho.

A todas as pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a realização desta monografia.

## EPÍGRAFE

*“A única coisa que interfere com meu  
aprendizado é a minha educação”.*

Albert Einstein

FERIOLI, Alex; COLOMBO, Gustavo Vinícius; SOUZA BISNETO, Viviano de. **Legalidade do crédito de pis e cofins sobre materiais de reposição**. 2012. 35f. Trabalho de Curso (Graduação em Bacharelado em Ciências Contábeis), Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

## RESUMO

O presente trabalho vem com o intuito de trazer o confronto entre os regulamentos que colocam a definição do insumo em entendimentos divergentes. O regulamento do imposto sobre produto industrializado, conhecido como IPI, abrange os produtos de embalagem, matéria prima, materiais secundários e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedade física ou química, em função de ação, diretamente, exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, já o regulamento do imposto de renda traz que, os bens que são utilizados diretamente no processo produtivo, sofrendo alterações em decorrência deste processo, mesmo sem integrar ao produto final, são tidos como insumo para fins de PIS e COFINS, conferindo direito ao crédito deles decorrente. O propósito é de estudar as situações que geram discussões e debates sobre PIS e COFINS, na condição de materiais que são consumidos conforme a necessidade do processo de industrialização na empresa, os materiais que são utilizados no processo produtivo podem sofrer desgastes de bens, diretamente ligados ao produto ou que fazem parte da industrialização do mesmo. O escopo do trabalho apresenta situações tributárias que trazem dúvidas e desconforto aos empresários, pelo simples fato que essas empresas podem obter um crédito inesperado, com algum produto que esta sendo utilizado no processo produtivo em relação a PIS e COFINS, podendo também acontecer o inverso, de forma que a empresa apresente a seguinte concepção, executando uma interpretação de maneira incerta e tomando um crédito inexistente, que conseqüentemente causará uma contingência tributária para o futuro da organização. O enfoque desse estudo é voltado para os materiais de reposição, observando a atividade da empresa, implicando no seguinte questionamento sobre quais materiais é possível tomar créditos de PIS e COFINS?

**Palavras-chave:** Insumo; Crédito; PIS; COFINS; Peça de Reposição.

FERIOLI, Alex; COLOMBO, Gustavo Vinícius; SOUZA BISNETO, Viviano de. **Legalidade do crédito de pis e cofins sobre materiais de reposição**. 2012. 35f. Trabalho de Curso (Graduação em Bacharelado em Ciências Contábeis), Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

## ABSTRACT

The present work in order to bring the confrontation between the regulations that put the definition of the input in divergent understandings. The regulation tax industrial product, known as IPI, covers packaging products, raw materials, secondary materials and other goods that undergo changes such as wear, damage or loss of physical or chemical property, depending on the action exerted directly on product manufacturing, or vice versa, since the regulation of income tax that brings the goods that are used directly in the production process, undergoing changes as a result of this process, even without incorporating the final product, are taken as input for PIS and COFINS, giving them due credit entitlement. The purpose is to study the situations that generate discussions and debates on PIS and COFINS on condition of materials that are consumed as needed by the industrialization process in the company, the materials that are used in the production process can be worn directly linked to goods product or forming part of industrialization thereof. The scope of work provides tax situations that bring discomfort to entrepreneurs and doubts, for the simple fact that these companies can get a credit unexpected, with some product that is being used in the production process with respect to PIS and COFINS, the reverse can also happen, so the company presents the following design, performing an interpretation of uncertainly and taking a nonexistent credit, which consequently cause a tributary contingency for the future of the organization. The focus of this study is targeted for replacement materials, noting the company's activity, implying the following question, about which materials can take PIS and COFINS?

**Palavras-chave:** Inputs; Credits; PIS; COFINS; Repositon Materials

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art. – Artigo

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN - Código Tributário Nacional

FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social

ICMS - Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviço

II - Imposto de Importação

IN – Instrução Normativa

IOF - Imposto Operações Financeira

IPI - imposto sobre produto industrializado

IR – Imposto de Renda

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto Sobre Serviço

IVA – Imposto de Valor Acrescentado

LC – Lei Complementar

MP – Medida Provisória

Nº. – Número

PASEP - Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS - Programa de Integração Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 – CONCEITOS BÁSICOS DE TRIBUTAÇÃO.....	12
1.1 Conceitos de Tributação Sobre o Consumo.....	15
1.2 - PIS (Programa de Integração Social).....	16
1.2.1 Instituição do PIS.....	16
1.3 COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).....	17
1.3.1 Instituição da COFINS.....	17
1.3.2 Objetivos do PIS e COFINS.....	18
CAPÍTULO 2 - MODALIDADES DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS.....	19
2.1 Cumulatividade PIS e COFINS.....	19
2.2 Histórico Não-Cumulatividade.....	20
2.2.1 Não Cumulatividade do PIS e COFINS.....	21
2.2.2 Crédito Físico X Crédito Financeiro.....	23
2.2.3 Modalidade de Tributo X Tributo Adotado pela Constituição, para Apurar o Montante Devido por cada Contribuinte.....	24
2.2.4 Modalidade Base-Contra-Base.....	25
CAPÍTULO 3 - INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS.....	27
3.1 Conceitos de Insumo Baseado no Regulamento do IPI (Imposto Sobre Industrialização).....	28
3.2 Conceitos de Insumo Baseado no Regulamento do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).....	30
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
REFERÊNCIAS.....	35

## INTRODUÇÃO

Trata-se de um estudo sobre uma controvérsia na interpretação da Lei do PIS e COFINS, onde não há conceituação de “insumo” e também não há menção a qualquer regulamento ou lei anteriormente escrita.

Desta forma gerou-se uma discussão sobre qual conceito deveria ser aplicado ao termo “insumo” nas leis do PIS e COFINS. Termo que é abordado em outros dois regulamentos, o primeiro é o regulamento do Imposto de Renda que abrange situações favorecendo mais o contribuinte, e o outro é o de Imposto de Produtos Industrializados (IPI) defendido pela receita federal, onde esse entendimento restringe muitos créditos que são considerados no regulamento do imposto de renda.

Com tantas análises temos que ser cautelosos e observar as situações que são discutidas em juízo. Sem dúvida as empresas terão de produzir defesas e utilizar meios lícitos que sejam comprobatórios da realização do crédito sobre determinado produto. Atualmente as empresas utilizam várias defesas, como a solução consulta e pareceres baseados no regulamento do IR deferidos anteriormente.

## CAPÍTULO 1 - CONCEITOS BÁSICOS DA TRIBUTAÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN) foi criado pela lei 5.172/66, que com o advento da Constituição de 1967 assumiu a eficácia de lei complementar, esse diploma normativo define o tributo: (AMARO, 2009, p.18) – Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição.

Art.3º- Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

O CTN adotou a teoria segundo a qual os tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para extingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” (Baleeiro, 2010, pg. 62).

A cobrança deve ser baseada em um fato gerador lícito, como é dito o CTN:

Art.4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966)

O tributo constituiu obrigação *ex lege*. Não há tributo sem lei que o defina, com especificação do fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou malícia do legislador que empregue denominação prevista pela Constituição e pelo CTN. (BALEEIRO, 2010, p. 64)

Quanto aos fatos geradores dos tributos, entendemos que decorrem basicamente de dois fatores: da hipótese prevista e fato impossível, conforme Baleeiro.

O tributo decorre, basicamente, de dois fatores: da hipótese prevista no texto legal e fato impossível. A partir daí surge a denominada obrigação tributária, que é tida como uma prestação que deve ser paga em dinheiro em determinado momento, sob pena de o fisco fazê-lo de forma compulsória. (BALEEIRO, 2004, p.7)

Abrange os tributos em concordância com o art. 5º do Código Tributário Nacional, todos os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Conceituaremos sobre impostos, taxa e contribuições.

De acordo com o CTN: Art. 16. “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como descrito no CTN, vemos a necessidade de haver o fato gerador para constituir a obrigação tributária. Descrevemos imposto de acordo com a citação de Baleeiro.

O imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento. (BALEEIRO, 2010, p. 197)

Dentro do conceito de imposto podemos subdividi-los em diretos e indiretos.

Impostos diretos: São aqueles que são suportados, economicamente, pelo sujeito passivo que integra a relação jurídica.

(...)

Impostos indiretos: São aqueles que embora, pago pelo contribuinte de direito, pelos sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias, são transferidos a terceiros, os consumidores finais, pelo mecanismo de preços. Então o adquirente, como consumidor final, ainda que não tenha de recolher aos cofres públicos, acaba suportando todos os encargos fiscais incidentes sobre a mercadoria ou o serviço que adquire. (BALEEIRO, 2010, p.917)

Sendo assim, são cobrados através da inclusão do imposto ao custo do produto que refletirá em seu preço final, sendo eles tributados na aquisição desses produtos, por exemplo: ICMS (Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviço), IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), ISS (Imposto Sobre Serviço), II (Imposto de Importação), o IOF (Imposto Operações Financeira).

De acordo com Regina Helena da Costa as contribuições são:

Contribuições são tributos vinculados, cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado. Podem revestir a materialidade de imposto ou taxa, mas com eles não se confundem. (COSTA, 2009, p.129)

As contribuições se subdividem em espécies, como é demonstrado no trecho conceituado pela Regina Helena da Costa:

As contribuições, consoante a Lei Maior, apresentam as seguintes espécies: as sociais, as de intervenções no domínio econômico e as corporativas, instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas. São tributos de competência legislativa privativa da União, determinando, ainda, esse dispositivo, a observância das normas gerais de direito tributário e dos princípios de legalidade, anterioridade, e da irretroatividade da lei tributária, o que confirma sua natureza tributária. (COSTA, 2009, p.129)

As contribuições Sociais estão previstas na Constituição Federal de 1988, nos artigos 149, 195, além do art.34, §1º do Ato das disposições Constitucionais Transitórias.

De acordo com o art. 195 da CF de 1988, as contribuições sociais destinam-se ao financiamento da seguridade social. Esses são, portanto, os objetivos da contribuição para o PIS/PASEP, e do COFINS, ou seja, a destinação do produto de sua arrecadação deve ser garantir os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social.

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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

O art. 145 da Constituição Federal versa sobre a conceituação de taxa:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (BRASIL, 1988)

Da conceituação de taxa, segundo Baleeiro:

A taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou tem à sua disposição, e cofres públicos. Quem paga a taxa recebeu o serviço, ou vantagem: goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou, enfim, provocou uma despesa do poder público. A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros, mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículos e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhes aproveita e reduz a um mínimo inevitável seus prejuízos e riscos. Essa vantagem sobe de vulto para as companhias que exploram o negócio do seguro contra fogo. (BALEIRO, 2004, p.190)

Baseado nas palavras de Regina Helena Costa:

Taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, que pode consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou potencial. (2009, p.120)

Observamos, também, que é importante citar que, antes da Constituição de 1988, eram incluídos como tributos apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria. Como vemos neste trecho de Baleeiro:

É de extrema importância salientar que antes da Constituição de 1988 dentro do gênero tributo, a jurisprudência do Supremo Tribunal somente incluía os impostos, taxas e contribuições de melhorias, dele afastando as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, além dos empréstimos compulsórios. A Constituição modificou esse raciocínio, pois tratou contribuição em geral ( Sociais, inclusive de custeio de Seguridade Social, de intervenção no domínio econômico e corporativas) como tributo, integrando-as aos princípios e normas que regem o sistema tributário nacional (BALEEIRO, 2010, p.71).

## 1.1 Conceitos de Tributo sobre Consumo

A tributação sobre o consumo historicamente foi conceituada como prestação pecuniária necessária para adquirir um bem ou produto. Outrora alcançava apenas bens ou produtos que fossem de uso comum e mais tarde passou a incorporar outros tipos de mercadorias e bens duráveis (BALEEIRO, 2010, p.336).

Com o passar do tempo o legislador alterou a nomenclatura dada à tributação sobre o consumo, visando à segregação da cadeia produtiva e, desta forma, destacar as etapas do processo de produção, compra e venda, de acordo com citação a seguir:

Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão imposto sobre o consumo, para adotar outras como imposto sobre o valor acrescentado, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre a produção industrial. (BALEEIRO, 2010, p.337).

No Brasil foram adotados as expressões como “imposto sobre produtos industrializados” (IPI), “imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços” (ICMS), além das contribuições PIS e COFINS, que são cobradas de forma similar, para tributar o consumo, como vemos neste trecho de Baleeiro:

As expressões imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços são perfeitamente ajustadas à forma jurídica, mas alertam os juristas que o legislador não se decidiu por razões eminentemente técnicas, voltadas a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores leigos e não empresários. (BALEEIRO, 2010, p.337)

## 1.2 - PIS (Programa de Integração Social)

Como vimos às contribuições sociais constituem instrumentos de atuação da União na área social, essa afirmação é sustentada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1.988:

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. (BRASIL, 1988)

Há maior destaque no texto para contribuições de financiamento da seguridade social que apresentam regime político diferenciado, sendo demonstrado pelo da Regina Helena Costa:

Dentre as diversas contribuições sociais, o Texto Fundamental dedica maior atenção àquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, que apresentam o regime político parcialmente diferenciado, notadamente pela expressa indicação de seus sujeitos passivos e bases de cálculos, à sujeição a anterioridade nonagesimal e a imunidade das entidades beneficentes de assistência social. (COSTA, 2009, p.130 e 131).

De várias contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, nós, citaremos duas que são devidas pelas empresas, à contribuição ao PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cujas bases são o faturamento. (COSTA, 2009, p.131).

### 1.2.1 Instituição do PIS

O PIS – Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, portanto, anteriormente à Constituição Federal atualmente vigente. O PASEP – Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público, foi criado pela Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970, também anteriormente à Constituição Federal de 1.988, e de forma separada do PIS. De acordo com sua lei de criação, os contribuintes do PASEP são a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal dos territórios.

A partir de 1º de julho de 1.976, foram unificados sob denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP. A unificação foi efetuada pela Lei Complementar nº 26 de 1.975 e regulamentada pelo Decreto nº 78.276 de 1976, ora revogado pelo Decreto nº 4.751 de 2003.

### **1.3 COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)**

A Constituição Federal perante o art. 195.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). (BRASIL, 1988)

#### **1.3.1 Instituição da COFINS**

A contribuição para financiamento da seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro 1991, portanto, 21 anos após a criação do PIS e do PASEP, e após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Tal contribuição sucedeu ao FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social, criado pelo Decreto-lei nº 1.940 de 1982, declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso de constitucionalidade, e extinto pela LC nº 70 de 1991.

O art. 1º da LC nº 70 de 1991, dispõe que sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e para o PASEP, fica instituída a COFINS, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

### **1.3.2 Objetivos do PIS e COFINS**

Como informado às contribuições social PIS e COFINS destinam-se ao financiamento da seguridade social, ou seja, a destinação do produto de sua arrecadação deve ser garantir os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social.

O PIS e a COFINS destinam-se exclusivamente as despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme tratado acima, ou seja, o financiamento da seguridade social. (OLIVEIRA, 2011).

## **CAPÍTULO 2 – MODALIDADES DE COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS**

Atualmente no Brasil temos dois regimes de aplicação da cobrança das contribuições PIS e COFINS. São elas definidas como cumulativa e não-cumulativa, que possuem suas particularidades.

Adentrando a não-cumulatividade, existem diversas formas de interpretação que foram batizadas de crédito físico e financeiro, além de suas cobranças puderam ser baseadas nas modalidades de tributo-contra-tributo e Base-contra-base.

Concluimos que é de extrema importância compreender todos os itens citados anteriormente para aplicar a não-cumulatividade com êxito.

### **2.1 Cumulatividade PIS e COFINS**

Baseado nas palavras de Vittorio Cassone, podemos afirmar que Cumulativo é o imposto que incide em cada operação tributável, em que não é prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação à etapa anterior, o exemplo citado seria o Imposto de Operações Financeiras e Imposto sobre transmissão de bens imóveis. (2011, p.59)

Também conhecido por PIS e COFINS “faturamento”, é o de maior tempo de aplicação dentre os atuais regimes existentes para estas apurações.

Sua apuração consiste naquilo que a autoridade legisladora tributária interpretou por “faturamento”, a empresa prestadora de serviços, comercial, ou indústria que fizer a opção pelo regime de lucro presumido, pagará o PIS e COFINS cumulativos, ou seja, serão calculados utilizando alíquotas de 0,65% para o PIS e 3,00% para o COFINS, sobre o faturamento. Hoje esse princípio é caracterizado como o faturamento que este ligado ao operacional da empresa, cabendo à empresa fazer a análise do que se pode considerar faturamento perante a sua atividade com a base a lei vigente sobre o assunto.

Quadro 1: Exemplo de Aplicação da Cumulatividade

Exemplo de aplicação da Cumulatividade	
Receita Bruta Total – Faturamento.....	R\$ 200.000,00
<b>2 - Presunção - 12%.....</b>	<b>R\$ 24.000,00</b>
<b>3 - Demais receitas</b>	
Receita Financeira.....	R\$ 5.000,00
Receita aluguéis.....	R\$ 5.000,00
<b>Total outras receitas .....</b>	<b>R\$ 10.000,00</b>
<b>Base de Calculo da Contr. Social (2+3).</b>	<b>R\$ 34.000,00</b>
PIS – 0,65 % .....	R\$ 221,00
COFINS – 7,60%.....	R\$ 2.584,00

## 2.2 Histórico Não-Cumulatividade

O Conceito de não cumulatividade é abordado por Vittorio Cassone de maneira sucinta: “Não cumulativo é o imposto a que a norma prevê compensação, abatimento ou dedução do valor do tributo pagou ou devido na operação anterior, de conformidade com o disposto no sistema constitucional tributário”. (2011, p.60)

A lei que trata sobre as normas gerais do ICMS, também cita sobre a não - cumulatividade sendo a Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seus artigos 19 e 20 que trazem a sua conceituação:

Art. 19. O Tributo é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto ‘anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado da entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (BRASIL, 1996)

Sendo assim, entende-se que toda entrada há um crédito ao contribuinte que será compensado com a saída.

O Manual de Contabilidade Tributária trata desse assunto de maneira a proporcionar fácil entendimento:

O mecanismo da não cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço ou um serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída um débito fiscal.

Temos então que toda entrada, independentemente da sua destinação (seja de bens de uso e consumos, ou matérias-primas, ou ainda bens destinados ao ativo permanente), havendo o destaque do imposto, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. (OLIVEIRA, et al, 2011, p. 61).

Somente na Constituição de 1988, a não-cumulatividade passa a se referir à compensação de tributo. Nas Constituições anteriores o termo utilizado era abatimento (SCHIMITT, 2005, p.43).

No ano 2002, o PIS/PASEP e no ano de 2003, a COFINS, começaram a adotar o regime da não - cumulatividade, que, anteriormente, se aplicava a modalidade da cumulatividade, no qual vedava os descontos créditos.

Essa alteração iniciou através da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002 publicada no Diário Oficial da União, que foi alterada posteriormente pela Lei nº. 10.637, de 30.12.2002, dando início à sistemática não cumulativa do PIS/PASEP. A não-cumulatividade da COFINS foi implantada em seguida, por meio da Medida Provisória nº 135, de 30.12.2003, convertida na Lei 10.833, de 29.12.2003.

Sendo assim a partir de 01.12.2002, em relação ao PIS/PASEP, e 01.02.2004, em relação à COFINS, há a possibilidade de serem adotados dois regimes de apuração das contribuições: o cumulativo e o não cumulativo.

A nova sistemática de cálculo listou os créditos passíveis à dedução em referência as contribuições. A partir dessa conotação, a cada apuração, o contribuinte precisará analisar quais créditos poderá utilizar para a dedução do montante devido das contribuições.

Essa técnica majorou a tributação em relação a determinados setores (industriais, comerciais e prestadores de serviço), dificultando também a assimilação do conteúdo dessa nova sistemática. Essa dificuldade resulta de um grande emaranhado de atos legais e normativos.

Essas divergências acabam gerando inúmeras críticas em relação a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. (FISCOSOFT, 2012)

### **2.2.1 Não-Cumulatividade do PIS e COFINS**

Após a criação das Leis 10.637/02 e 10.833/03 mudou-se a aplicação das normas das contribuições PIS e COFINS. A partir da lei 10.637/02 foi estabelecida alíquota geral do PIS não cumulativo sendo de 1,65%, enquanto a Lei 10.833/03 estabelece a alíquota da COFINS, que é 7,6%, essas porcentagens serão utilizadas para empresa optantes pelo Lucro Real.

Adentrando, ambas as leis, observamos que houve uma distinção quanto à atividade de cada empresa, como vemos neste comentário de Madeira.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 parecem ter indicado que se trata de contribuições distintas ao dizer que determinadas pessoas jurídicas permanecem sujeitas ao PIS e à COFINS anteriores à sua instituição, não se lhes aplicando diversos artigos das mencionadas leis que tratam do fato gerador e da base de cálculo (...). (MADEIRA, 2009).

O comentário de Madeira baseia-se, entre outros fatos, no Art. 8º da Lei 10.637/02 que regulamenta a não-cumulatividade do PIS/PASEP, onde explicita quais tipos de organizações ainda terão de seguir a lei vigente anteriormente.

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º ao 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referida no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VII – as receitas decorrentes das operações:

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003). (Receita Federal). (BRASIL, 2002)

Outro importante fator a ser indagado a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é o regime de apuração ao qual a empresa está sujeita, sendo necessário para usufruir tal crédito, fazer parte do regime conhecido por Lucro Real.

Quando precisarmos interpretar a não-cumulatividade do PIS e da COFINS bastará atentar ao critério utilizado pelo legislador, que consta como não-cumulativa aquela tributação sobre uma fonte de renda que seja possível identificar, ou seja, o fato gerador e a base de cálculo (Schimitt, 2005, p.34).

O PIS/PASEP tem como fatos geradores:

O aferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, (Lei nº 10.637, de 2002

art. 1º, fazendo exclusão da base calculo conforme o artigo 3º), (BRASIL, 2002);

A folha de salários das entidades relacionadas no art. 13 e das cooperativas que excluam da receita qualquer dos itens enumerados no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e.

As receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, exceto as fundações públicas. (BRASIL, 2001);

A COFINS tem como fato gerador o aferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado inclusive a ela equiparada pela legislação do imposto de renda (Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º fazendo exclusão da base calculo conforme o artigo 3º). (BRASIL, 2003)

Logo, a não-cumulatividade do PIS/COFINS tem como principais características, identificar o fato gerador e segregar o valor dos tributos na cadeia produtiva, onerando apenas quando houver uma adição de valor, seja por transformação ou simples revenda, por parte do agente financeiro, baseado em: (SCHIMITT, 2005, p.37).

Quadro 2: Exemplo de Aplicação da Não-Cumulatividade

<b>Exemplo de aplicação da Não - Cumulatividade:</b>	
Vendas.....	R\$ 80.000,00
Compras.....	(R\$ 30.000,00)
Despesas.....	(R\$ 10.000,00) – que geram direito a crédito das mencionadas contribuições.
Base de cálculo..	R\$ 40.000,00
PIS.....	R\$ 660,00 - R\$ 40.000,00 x 1,65%
COFINS.....	R\$ 3.040,00 - R\$ 40.000,00 X 7,60%

### 2.2.2 Crédito Físico X Crédito Financeiro

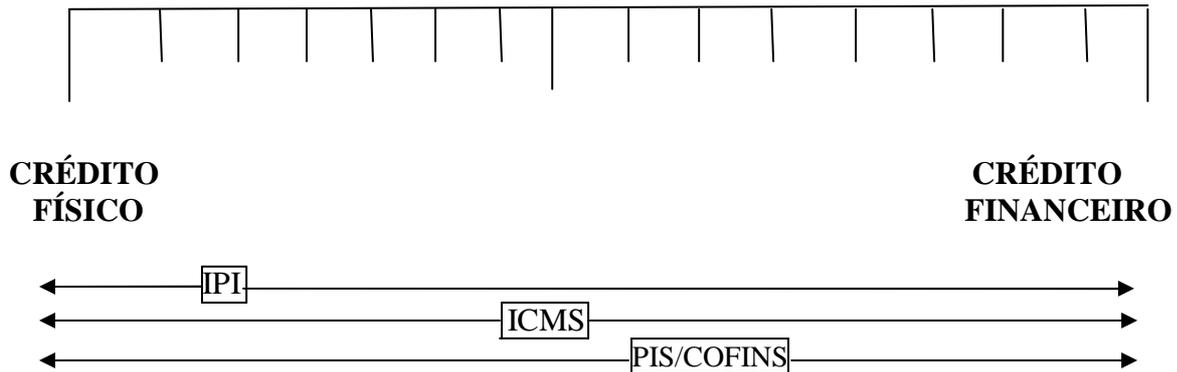
De acordo com o Prof. Valter Lobato em vídeo conferência realizado no XV Congresso Nacional de Direito Tributário, o Crédito Físico é o crédito sobre matéria-prima, materiais intermediários e material de embalagem, que fisicamente integram no produto final, enquanto o Crédito Financeiro são todas as suas entradas para a produção do produto, ou seja, todos os gastos no processo produtivo. (SACHACALMON, 2011)

O Professor cita na palestra que a posição do Supremo Tribunal Federal foi de que não se pode extrair do texto constitucional um princípio não cumulativo que daria ao crédito financeiro, caberia à legislação estabelecer ou não o crédito financeiro.

Através desse pronunciamento do STF, a jurisprudência tem mostrado que está evoluindo na interpretação da não-cumulatividade, seja pela mudança na lei 87/96, seja na

interpretação do regime não cumulativo do PIS e da COFINS. Hoje a jurisprudência não adota mais aquele conceito restritivo do produto intermediário, está se falando mais da essencialidade para produção, o poder executivo já aproxima o conceito de insumo ao conceito de despesa do Imposto de Renda.

Figura 1: Representativo



Fonte: Sistemática apresentada em palestra ministrada pelo Prof. Valter Lobato no XV Congresso Nacional de Direito Tributário.

Tanto na legislação quanto nas interpretações jurisprudências o PIS e a COFINS estão mais próximos do crédito financeiro. Para efeito de créditos de IPI e ICMS o vocábulo sempre foi interpretado de forma restritiva, significando tudo que integra ou se consome no processo produtivo e na prestação de serviços, já que o legislador sempre propendeu para a adoção do critério de crédito físico.

### **2.2.3- Modalidade de Tributo X Tributo, Adotado pela Constituição, para Apurar o Montante Devido por cada Contribuinte.**

No método de diferença ou subtração, eleito por nossa ordem jurídica, utiliza-se a técnica de base financeira (ou indireta, não real) segundo, a qual, o princípio da não-cumulatividade corresponderá à diferença entre o débito do valor do tributo gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do valor do tributo incidente nas aquisições de compras no mesmo período. É a técnica de tributo-contratributo (ou seja, valor financeiro do imposto a pagar, deduzido no valor financeiro devido nas operações anteriores), adotada no Brasil e na maioria dos demais países, para se calcular montante do tributo a recolher nos cofres públicos por cada contribuinte.

Quadro 3: Exemplo de Tributos versus Contributivo

<b>Exemplo de Tributos versus Contratributo – ICMS</b>			
	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
PREÇO DE VENDA	300,00	360,00	450,00
DÉBITO DE IMPOSTO 18%	54,00	64,80	81,00
(-) CRÉDITO DE IMPOSTO	0,00	54,00	64,80
A RECOLHER: O TOTAL NÃO EXCEDERÁ A R\$ 81,00	54,00	10,80	16,20

Demonstrado na tabela a técnica se presta a calcular o imposto a recolher, devido por cada contribuinte, conforme estabelece a Constituição. Em termos de idéia, o total do imposto recolhido ao Estado, em fases diferentes, por contribuintes diversos, do fabricante ao varejista, não ultrapassará R\$ 81,00, como tivesse havido uma incidência única na última etapa em produto alcança o maior valor de mercado. (BALEEIRO, 2010, p. 737-738.)

#### **2.2.4 - Modalidade Base-Contra-Base**

O método de base-contra-base nada mais é que um mecanismo onde há abatimento ou compensação no valor do tributo ou em sua base de cálculo. Simplificando, apenas é uma forma de aplicar a não-cumulatividade.

Na variante “base sobre base” (tax on base) a exação incide apenas sobre o valor acrescido, de maneira a deduzir da operação atual o valor anterior, gravando somente a diferença obtida por esta subtração. Os tributos que se valem desta variante são chamados de tributo sobre valor agregado, justamente pelo fato da base de cálculo corresponder apenas ao valor acrescido. (MARQUES, 2011, p.15)

Como visto na citação de MARQUES, trata-se apenas de tributar aquele valor que foi acrescido ao produto. Já MENDES comenta também quanto à prestação de serviços, e reforça a idéia de MARQUES.

Uma derivação desse método é intitulado base-contra-base (basis on basis). Neste, deduz-se da base de cálculo do IVA (preço total da operação ou prestação) o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. Assim é que a não-cumulatividade, neste outro processo, se presta para alcançar a base de cálculo do tributo – e não o seu valor devido, que será obtido com a mera incidência da alíquota sobre a base. (MENDES, 2012, p.14).

No Brasil o método de base-contra-base é menos utilizado do que o mecanismo de tributo-contra-tributo, no qual o segundo é imprescindível no método da não-cumulatividade.

No Brasil, como já referido, o método de imposto-contra-imposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto Imposto de Consumo, no final da década de 1950. Desde então e até os dias atuais, o referido método é o único utilizado pelos tributos não-cumulativos brasileiros. (MENDES, 2012, p.16).

### **CAPÍTULO 3 - INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS**

O contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as Leis 10.637/02 e 10.833/03 conforme os artigos 3º podem descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda, porém o conceito de insumo gera uma controvérsia muito grande no campo tributário.

“Nenhuma dessas leis citadas acima conceituam o Insumo nem se quer direcionam a utilização do regulamento do IPI para conceituá-la. Restando um caminho a seguir, consultar a Lei Complementar 95/02”. (MOURA, 2012).

Atualmente, a Secretaria da Receita Federal tem aplicado o conceito de insumo baseado na legislação do IPI, interpretação que possui suporte em Instruções Normativas.

“Inicialmente a Secretaria da Receita Federal interpreta e aplica o conceito de “insumo” embasado no Regulamento do IPI, utilizando as Instruções Normativas 247/02 (PIS/PASEP) em seu artigo 66 e 404/04 (COFINS) em seu artigo 8º”. (MOURA, 2012)

Ao analisarmos os textos concluímos que o conceito quanto ao termo “insumo” é menos abrangente, validando apenas materiais que possuam contato direto com o bem produzido, conforme vemos na Instrução Normativa 247/02 art. 66 § 5º:

§ 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). (MOURA, 2012)

Em contrapartida, baseado na Lei complementar 95/02, o contribuinte observando a não obrigatoriedade de seguir o regulamento do IPI para tomar crédito de PIS/PASEP e

COFINS, buscou utilizar o conceito na regulamentação do IRPJ, onde em seu artigo 290 e 299 abrange uma extensão maior no que se entende por conceito de insumo.

Partindo desses regulamentos se iniciou a controvérsia quanto à tomada de crédito de PIS/PASEP e COFINS.

### **3.1 Conceitos de Insumo Baseado no Regulamento do IPI (Imposto Sobre Industrialização)**

O regulamento do IPI, é utilizado como base de entendimento pela Receita Federal para a tomada de créditos de PIS e COFINS. As empresas podem utilizar esse regulamento como escopo e base legal para tomada de créditos lícitos perante ao fisco.

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, 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; (BRASIL, 2002)

Ao observarmos a Instrução Normativa 404/2004 entendemos que a tomada de crédito da COFINS, assim como na instrução normativa 247/2002 referente à PIS, baseia-se em: aquisições de bens e serviços e produção de bens destinados à venda. Todavia, as mesmas ainda conceituam insumo e tem sido usada para auxiliar a visão proposta pela Receita Federal.

#### **Instrução normativa 404/2004**

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;

§ 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. (BRASIL, 2004)

É importante, também, lembrarmos a existência das soluções de consultas, as quais são usadas para reforçar a idéia do fisco quanto ao conceito de insumo que deve ser aplicado na tomada de crédito das contribuições PIS e COFINS.

Abaixo observamos duas soluções de consultas, uma diz respeito ao conceito de insumo para crédito da contribuição COFINS. Já a segunda versa sobre a contribuição PIS.

#### SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 7, DE 28 DE JANEIRO DE 2011

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

**EMENTA:** NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

#### SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 7, de 28 de Janeiro de 2011

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/PASEP

**EMENTA:** NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado. (BRASIL, 2011)

Percebemos que a solução, referente à PIS e COFINS, anteriormente citada é categórica ao dizer que apenas materiais que estejam intrinsecamente vinculados à produção dos bens dão direito ao crédito. Fato abordado da mesma forma na solução a seguir, que versa sobre a contribuição PIS e COFINS utilizado insumos e peças de reposição.

#### SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158, DE 23 DE ABRIL DE 2007

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/PASEP

**EMENTA:** NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, as partes e peças de reposições usadas em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. Igualmente, também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158, de 23 de Abril de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

**EMENTA:** NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as partes e peças de reposições usadas em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. Igualmente, também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. (BRASIL, 2007)

Baseado nos fatores citados, anteriormente, percebe-se que o fisco, na verdade, buscou o regulamento do IPI, como base para o conceito de insumo e lançou instruções normativas, além de soluções consultas para fundamentar o entendimento.

### **3.2 Conceitos de Insumo Baseado no Regulamento do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)**

O regulamento do imposto de renda, que versa sobre conceito de insumo, tem sido aceito pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), órgão julgador dos recursos interpostos pelo contribuinte.

O CARF é um órgão ligado à Receita Federal, que por sua vez é formado por um grupo composto de contribuintes e funcionários da Receita Federal, o órgão surgiu para haver consenso entre a interpretação do Fisco e a do contribuinte em decisões de caráter tributário. Este, atualmente tem julgado procedente a tomada de créditos de PIS e COFINS, conforme o regulamento do IRPJ, que disserta a respeito de custos e despesas operacionais em seus artigos 290 e 299, ambos de 1999.

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

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

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

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

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

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

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias às despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

Logo, entendemos que segundo os recursos interpostos junto ao CARF, caracterizam-se insumos os custos e despesas operacionais citados nos artigos 290 e 299 do regulamento do IR.

Assim como vimos nos conceitos baseados no regulamento do IPI, temos soluções consultas que seguem a linha de pensamento do regulamento do IR.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 201, DE 19 DE JULHO DE 2012.

**ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP**

**EMENTA:** NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, **independentemente de entrarem ou não em contato direto com os bens que estão sendo fabricados**, desde 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, que não estejam incluídas no ativo imobilizado (ou seja, não resulte aumento de vida útil do bem superior a um ano), e que sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, bem como sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 200, de 19 de Julho de 2012

**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS**

**EMENTA:** NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da COFINS os valores referentes à aquisição de partes e peças

de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, independentemente de entrarem ou não em contato direto com os bens que estão sendo fabricados, desde 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, que não estejam incluídas no ativo imobilizado (ou seja, não resulte aumento de vida útil do bem superior a um ano), e que sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, bem como sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos a serem descontados da COFINS, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares. (BRASIL, 2012)

Vemos que as soluções consultas expressas pela receita federal a respeito das contribuições PIS e COFINS, referentes às máquinas e equipamentos, estão com um entendimento mais abrangente, expressando categoricamente a não necessidade de haver contato direto entre o insumo e o bem fabricado, conceito mais próximo ao entendimento do CARF.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O fato das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que tratam das contribuições PIS e COFINS, não conceituarem o termo “insumo” e também por não darem referência à determinada lei, gerou uma divergência de interesses entre o fisco e o contribuinte.

Entendemos que o fisco defende a conceituação do termo “insumo” pelo regulamento do IPI, única e exclusivamente, pelo motivo de ser menos abrangente.

O regulamento do IPI trata de “insumo” como sendo apenas aquele tipo de material que estivesse intrinsecamente ligado com a produção de determinado bem ou produto, exemplificados por parafusos, brocas, lixas e etc. Resumidamente, materiais de reposição, ou seja, aqueles que sofrem desgaste durante a produção do bem, ou serviço, e precisam ser repostos periodicamente. Desta forma os únicos tipos de bens que dariam direito a crédito de PIS e COFINS, visão que obteve reforço com Instruções Normativas e Soluções Consultas.

Por outro lado, o contribuinte vendo que nas leis das contribuições PIS e COFINS não havia a obrigatoriedade de seguir tal regulamento, passou a questionar a interpretação dada pelo fisco, e por sua vez, em alguns casos, passou a adotar o RIR (Regulamento do Imposto de Renda).

O contribuinte buscando diminuir a carga tributária de sua produção adotou o regulamento do Imposto de Renda, basicamente, pelo fato de conceituar “insumo” como o conjunto de custos e despesas necessárias para a produção do bem, independentemente de haver ou não contato direto no decorrer da fabricação.

Buscando reforçar sua interpretação os contribuintes também passaram a buscar acórdãos, que foram deferidos pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

O fisco não concordando com a interpretação do contribuinte tem atuado diversos tipos de organizações nos mais diversos tipos de seguimentos.

Julgando ilícita a sua interpretação, o contribuinte passou a recorrer junto ao CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) das decisões dadas pela Receita Federal.

O CARF é um conselho formado por funcionários da Receita Federal e por contribuintes, que tem por objetivo julgar os recursos interpostos pelos atuados.

Atualmente as empresas que são menos conservadoras têm adotado o regulamento do IR para tomada de crédito das contribuições PIS e COFINS e, após serem atuadas, recorrem junto ao CARF e aguardam a sentença.

Vale ressaltar que o entendimento abrangente do regulamento do IR, envolve materiais de reposição, principalmente em ambiente fabril, que em alguns casos não possuem contato direto com o a produção do bem, como:

- Esteiras;
- Rolamentos de máquinas;
- Panos para limpeza de peças, etc.

Esse tipo de atitude acontece hoje pelo fato das sentenças adotadas pelo CARF serem favorável ao contribuinte. Atitudes que por sua vez tem gerado grandes debates a respeito do assunto. Debates que acontecem devido à falha do legislador no momento em que dissertou a respeito das contribuições PIS e COFINS, existindo brechas que passaram a ser utilizadas como planejamento tributário entre as organizações mais audaciosas, visando reduzir seus custos e tornarem-se mais competitivas no mercado.

Reforçando o assunto tratado anteriormente, segue anexo um Acórdão explanando uma decisão favorável ao contribuinte optante pelo regulamento do IRPJ.

**Dados do Processo:**

Processo nº 11020.001952/2006-22

Recurso nº 369.519 Voluntário

Acórdão nº 3202-00.226 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 08 de dezembro de 2010

Matéria Contribuição para o PIS

Recorrente: MÓVEIS PONZANI LTDA.

Recorrida: DRJ-PORTO ALEGRE/RS

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL 1991. **Lei Complementar** nº 70, de 1991. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1966. **Lei** nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). . Acessado em: 10-07-2012

PLANALTO, 2010. **Decreto** nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1998. **Lei** nº 9.715, de 1998. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1998. **Lei** nº 9.718, de 1998. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

RECEITA FEDERAL, 2002. **Lei** nº 10.637, de 2002. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

RECEITA FEDERAL, 2003. **Lei** nº 10.833, de 2003. Disponível em: [www.receita.federal.com.br](http://www.receita.federal.com.br). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1998. **Constituição Federal** art.195. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1970. **Lei Complementar** nº 07, de 07 de setembro de 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1970. **Lei Complementar** nº 08, de 03 de dezembro de 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08.htm). Acessado em: 10-07-2012.

PLANALTO, 1996. **Lei Complementar** nº87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acessado em: 10-07-2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHIEREGATO, Renato; et al. **Manual de contabilidade tributária**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RECEITA FEDERAL, 1999. **Decreto** nº3000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/L2Parte1.htm>. Acessado em: 10-07-2012.

RECEITA FEDERAL, 2002. **Instrução Normativa** nº247, de 26 de novembro de 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2472002.htm>. Acessado em: 10-07-2012.

RECEITA FEDERAL, 2004. **Instrução Normativa** nº404, de 12 de março de 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4042004.htm>. Acessado em: 10-07-2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do pis e da cofins**. 2009. fls. (Dissertação de mestrado em direito) -orientador: prof. Dr. Alcides Jorge Costa Disponível em: <<http://www.teses.usp.br%2Fteses%2Fdisponiveis%2F2%2F21>> Acesso em: 20 de setembro 2012

MARQUES, Herbert Jullis. **Não-cumulatividade do ipi em face das isenções tributárias**. 2011. IBET – instituto brasileiro de estudos tributários. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/monografia/2011/187.pdf>> Acesso em: 8 de setembro de 2012.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. Disponível em: <<http://sachalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/pdf>> Acesso em: 15 de setembro de 2012.

MOURA, Paulo Nadir Rosa de. **PIS COFINS e o conceito de insumos**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/33no/#ixzz1vd1c1Zfe>> Acesso em 27 de setembro 2012.

OLIVEIRA, F de Oliveira. ONO. **Expressão PIS e COFINS cumulativo**. 2011. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?>](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?>), Acesso em: 07 de Outubro de 2012.

SACHACALMON. Vídeo conferência realizado no XV congresso nacional de direito tributário. **Tomada de créditos fase pré-operacional dedutível não-cumulatividade**. Valter Lobato. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes>. Acessado em: 10 de julho de 2012.

SCHIMITT, Antonio Ricardo Vasconcelos. **Não-cumulatividade tributária**. 2005. fls. (Programa de Pós-Graduação de Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul – orientador Prof. Humberto Ávila - Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/4610/000502865.pdf?>> Acesso em: 15 de setembro 2012.