

O CONCEITO DE INSUMO E A DEFINIÇÃO DOS CRÉDITOS DEDUTÍVEIS PARA FINS DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS

DIOGO FERRAZ LEMOS TAVARES

Mestre em Direito Público pela UERJ
Doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo

LUCIANO GOMES FILIPPO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela
Universidade *Panthéon-Assas*, Paris 2
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo

1. INTRODUÇÃO

A partir da criação da sistemática não-cumulativa para a contribuição ao PIS e para a COFINS pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, passou a ter fundamental importância a correta identificação dos créditos que poderiam ser utilizados pelo contribuinte para fins de determinação das contribuições devidas ao final de cada período de apuração.

Essa importância é ainda maior em relação às hipóteses legais que utilizam conceitos menos precisos, como é o caso do art. 3º, II, de ambas as Leis, que assim dispõe:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi”

Diante dessa redação, há de se definir primordialmente quais “bens e serviços” são “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, pois somente a aquisição deste tipo específico de bem dará o direito de creditamento previsto no supracitado dispositivo legal.

Objetivando conferir mais concretude a tal conceito, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou as Instruções Normativas n.ºs 247/02 (PIS) e 404/04 (COFINS), as quais estabeleceram que se consideram insumos:

“I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

- 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;
- 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.”

Neste artigo, buscaremos responder a essa indagação, adotando como referência a análise da doutrina e de decisões administrativas e judiciais já existentes sobre o tema.

2. RESUMO DO CASO CONCRETO ADOTADO COMO REFERÊNCIA

Nossa análise tomará como parâmetro de referência o entendimento manifestado pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), plasmado no acórdão nº 3202.00.226, proferido em 08.12.2010 nos autos do processo administrativo nº 11020.001952/2006-22, relatado pelo Conselheiro Dr. Gilberto de Castro Moreira Junior.

Nesse processo, resumidamente, o contribuinte postulava o ressarcimento de saldo credor de PIS/COFINS, o qual era formado, na parte que importa a este estudo, por créditos decorrentes de: (a) aquisição de materiais para a manutenção de máquinas e equipamentos; (b) custos com energia elétrica; (c) estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo.

A referida decisão, antes de responder sobre a possibilidade de cada um desses creditamentos, buscou estabelecer como premissa o conceito de *insumo* para fins da sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS. Ao fazê-lo, sustenta que os conceitos estabelecidos pelas normas infralegais da RFB (já citadas acima) utilizam as noções estabelecidas pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e conclui ser indevida essa utilização, em razão de “não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI)”. Para chegar a tal conclusão, a decisão adota a doutrina de JOSÉ ANTONIO MINATEL e MARCO AURÉLIO GRECO, que, em síntese, pautam-se nos seguintes argumentos:

- (a) o instrumento de não-cumulatividade aplicável aos tributos que incidem sobre a circulação de bens são incongruentes com os tributos que oneram a obtenção de receita, pois esta, enquanto “materializadora de uma disponibilidade pessoal para quem a aufere”, “não guarda relação de pertinência que permita confundi-la com qualquer operação antecedente,

contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias”;

(b) inexistência dispositivo nas Leis do PIS e da COFINS que determine a utilização dos conceitos previstos na legislação do IPI;

(c) enquanto no IPI a Constituição Federal de 1988 (CF/88) atrela a geração de créditos à anterior aquisição de produtos industrializados (ao restringir o crédito ao imposto pago anteriormente), de modo que a palavra insumo somente pode ter um significado coerente com a ideia de industrialização, no PIS/COFINS a CF/88 “não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade, o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente”;

(d) consequentemente, se no IPI o termo “insumo” tem como parâmetro a ideia de um produto físico industrializado, no PIS/COFINS esse conceito está atrelado às atividades e processos de “produção e fabricação”, o que evidencia a dessemelhança entre ambos tributos;

(e) “enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção”, de modo que, “por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI”.

Diante disso, a decisão considera que as normas infralegais da RFB “infringem a estrita legalidade tributária” e, alternativamente, defende a adoção do conceito de insumo aplicável ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), “visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita”, razão pela qual “a materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI”, pois, “em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI”.

A partir dessa conclusão e adotando a doutrina de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a decisão chega ao entendimento de que não apenas as “matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração” geram créditos de PIS/COFINS, “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”. E nessa linha conclui que “a não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades”, o que imporia considerar-se como insumo todos

os gastos necessários à obtenção da receita que materializa a incidência de tais contribuições.

Lastreada em todos esses argumentos, a decisão então estabelece que os materiais utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos que fabricam os produtos destinados à venda são essenciais à geração de receita da empresa (por meio da posterior venda daqueles produtos), devendo, portanto, gerar direito de crédito em relação ao PIS/COFINS.

Com relação ao crédito relativo ao consumo de energia elétrica, embora deixe implícita a legitimidade da sua utilização, a decisão denega-o apenas porque o contribuinte não teria apresentado provas de que tal energia teria sido consumida integralmente nos estabelecimentos da empresa.

E no que toca o crédito decorrente de estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativa, a decisão abstém-se de qualquer análise, tendo em vista que o pleito do contribuinte pauta-se na alegação de inconstitucionalidade de normas legais que versam sobre a hipótese.

Assim, em suma, o foco deste estudo será o conceito de insumo adotado pela referida decisão, ou seja, a reflexão sobre se é juridicamente pertinente a utilização do conceito previsto na legislação no IRPJ, ou se há maior juridicidade no emprego de algum outro conceito.

3. PRINCIPAIS POSSIBILIDADES INTERPRETATIVAS

Com o objetivo de sistematizar as ideias que serão expostas, é importante identificar, dentro do possível, as principais linhas interpretativas existentes sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS.

Como visto no tópico antecedente, o caso adotado como paradigma aborda duas dessas possibilidades: a de que tal conceito seja equiparado àquele extraível da legislação do IPI; e a de que o conceito de insumo siga a *rationale* presente na legislação do IRPJ, ideia adotada pela referida decisão. Além dessas duas correntes, a doutrina e a jurisprudência vêm criando entendimento que rejeita a identificação do conceito de insumo previsto na legislação do PIS/COFINS com aqueles teoricamente extraíveis das legislações do IPI e do IRPJ.

3.1. INSUMO PARA O PIS/COFINS = INSUMO PARA O IPI

O entendimento de que o conceito de insumo para fins de créditos de PIS/COFINS é o mesmo aplicável ao IPI está presente na interpretação oficial levada a efeito pela RFB nas normas infralegais já transcritas antes, tendo sido corroborado por algumas decisões judiciais. Nesse sentido, ainda que sem se valer de técnica apurada, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o Recurso Especial nº 1.147.902, de relatoria do Exmo. Min. HERMAN BENJAMIN¹, confirmou

¹ Acórdão publicado do DJe de 06.04.2010.

acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que adotara tal interpretação e, com base nela, rejeitara o pedido de um contribuinte para que os gastos com transporte interno de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos gerassem créditos de PIS/COFINS. Em síntese, as razões adotadas pelo TRF da 4ª Região e chanceladas - sumariamente - pelo STJ foram as seguintes:

(a) as leis de regência do PIS/COFINS não estabelecem o conceito de insumo, mas vincula-o aos elementos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços;

(b) embora a sistemática de não-cumulatividade do PIS/COFINS seja diversa daquela aplicável ao IPI, “em relação aos insumos há semelhança de tratamento, na medida em que somente pode ser assim considerado o que se relaciona diretamente à atividade da empresa, com restrições, portanto”;

(c) “o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo da forma defendida pela impetrante quando se verifica que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 trataram de incluir dentre as possibilidades de desconto os créditos calculados em relação a ‘energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica’, ‘aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa’, e outros, o que seria despciendo se tais elementos estivessem abrangidos no conceito de insumos”.

Em doutrina, esse entendimento ainda é sustentado por ADOLPHO BERGAMINI *et alii*, para quem “os créditos de PIS/COFINS têm natureza semelhante aos créditos de ICMS e IPI”.²

Como se vê, o entendimento de que o conceito de insumo para fins de PIS/COFINS deve ser o mesmo do IPI não necessariamente ignora a diferença das materialidades das contribuições e do imposto, mas considera que um dos elementos que geram créditos para esses tributos (insumo) é coincidente, na medida em que vinculado ao processo de produção de mercadorias ou prestação de serviços. Esta coincidência, segundo tal teoria, seria reforçada pela previsão legal expressa do direito de crédito para o PIS/COFINS em relação a elementos que estariam obrigatoriamente incluídos no conceito de insumo caso a respectiva legislação tivesse adotado um conceito mais amplo do que o previsto na normativa concernente ao IPI, valendo-se, grosso modo, da célebre máxima de que a Lei não contém palavras inúteis.

Todavia, alguns autores logo perceberam que o conceito de insumo para PIS/COFINS é mais amplo que aquele conceito utilizado para fins de creditamento do IPI e inauguraram um novo viés doutrinário que será examinado em seguida. Além disso, a incompatibilidade entre a materialidade dos dois tributos desaconselha a

² BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *PIS E COFINS NA TEORIA E NA PRÁTICA. Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 209.

equiparação do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS. Nesse sentido, FERNANDO OSORIO DE ALMEIDA JUNIOR afirma:

“O insumo não se exaure no estabelecimento; ao revés, cria utilidades que irão ultrapassar suas fronteiras: o gasto que é insumo será consumido na criação de utilidades que serão usufruídas por aqueles que as adquirirem. Por isso, o insumo é um conceito muito mais amplo de que meramente a matéria-prima que se integra fisicamente ao produto e à mão-de-obra diretamente ligada à produção”.³

3.2. INSUMO PARA O PIS/COFINS = CUSTOS + DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA O IRPJ

Como visto acima, essa foi a tese vencedora no acórdão paradigma, que, contudo, não chegou a ser o *leading case* do assunto. Essa mesma posição já foi adotada em outros acórdãos, como exemplifica o entendimento adotado pelo Conselheiro Dr. DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, nos autos do processo administrativo nº 10932.000016/2005-78.

No âmbito judicial, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, afastando a utilização do regime não cumulativo para o ICMS/IPI, aderiu à corrente em tela, nos autos da Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, como se nota do acórdão abaixo ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.
(...)

2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às

³ ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osorio. “Não-Cumulatividade do PIS - Aspectos Controvertidos”. In. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. 2, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 692. No mesmo sentido, MARCO AURÉLIO GRECO, em doutrina citada no acórdão paradigma (fl. 8 do acórdão).

contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.

3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. *O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda.* Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.” (TRF4, 1ª Turma, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, Rel. Des. Joel Ilan Paciornik, DJe 20.07.2011, grifamos)

Esse entendimento é também chancelado por NATANAEL MARTINS, para quem o conceito de insumo pode se ajustar a todo dispêndio em bens e serviços relacionados ao processo produtivo ou de prestação de serviço, devendo esses bens e serviços ser contabilizados como *custo de produção*, nos termos do art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda.⁴

⁴ MARTINS, Natanael. “O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS”. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coords.) *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 204

No mesmo sentido, já em 2009, ERIC CASTRO E SILVA afirma ser possível igualar o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS ao de custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, uma vez que “a materialidade do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas tem em si, intrinsecamente, a materialidade do PIS/COFINS, dele apenas se excluindo as hipóteses legais de dedução”.⁵

Nesse diapasão, como ensina RICARDO LOBO TORRES, para ser considerada dedutível para fins de IRPJ, a despesa deve respeitar três características básicas e importantes.⁶ A primeira delas é a *necessidade*, i.e., as despesas precisam ser necessárias à produção da renda (art. 299 do RIR). Em segundo lugar, é também exigido que a despesa seja usual ou habitual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (art. 299, § 2º, do RIR). Por fim, há o requisito da *transparência*, no sentido de que somente podem ser deduzidas aquelas despesas devidamente escrituradas e contabilizadas.

No entanto, o ordenamento jurídico passou a limitar sistematicamente o conceito de *despesa necessária*. Já em 1981 foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 31, segundo o qual o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. O art. 13 da Lei nº 9.249/95, por seu turno, trouxe um rol de despesas que não podem ser excluídas da apuração do lucro real, a exemplo das despesas com aluguel de bens móveis ou imóveis.

Pouco a pouco, os autores e a própria jurisprudência administrativa se deram conta que essas limitações impostas à dedutibilidade do gasto para fins do IRPJ não encontravam paralelo na legislação do PIS e da COFINS. Por exemplo, veja-se que, ao passo que as despesas com aluguel de bens móveis ou imóveis são despesas indedutíveis para o IRPJ (art. 13, II, da Lei nº 9.249/95), a legislação do PIS/COFINS a enumera como gasto gerador de crédito (art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

Em resumo, as peculiaridades dos conceitos de custo e de despesa dedutível para o IRPJ apontam para a existência de uma diferença em relação ao conceito de insumo para PIS/COFINS, o que levou a doutrina e a jurisprudência a buscarem um conceito de insumo ainda mais preciso, para fins de creditamento para as mencionadas contribuições.

3.3. INSUMO PARA O PIS/COFINS > INSUMO PARA IPI E ≠ CUSTOS E DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA O IRPJ

A posição exposta acima, no passado, era sustentada por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA. Diz-se “no passado”, pois, ao que parece, o autor alterou sua posição inicial, no sentido de que o *custo por absorção*, descrito para fins do imposto de renda

⁵ SILVA, Eric Castro e. “Definição de ‘Insumos’ para fins de PIS e Cofins não Cumulativos”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 170, nov./2009, p. 28.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 130 e ss. O autor cita também a *causalidade*, mas essa característica é prevista apenas no direito alemão e, por enquanto, não foi adotada no direito brasileiro.

pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 02.02.79, seria um “bom e seguríssimo critério” para identificação do conceito de insumo para creditamento de PIS/COFINS.⁷ No entanto, o mesmo autor, em artigo escrito em 2009, afirma que constituem insumos:

“não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os 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 de custo, mas contribuam para a produção”.⁸

Essa alteração de entendimento é representativa da evolução da doutrina e da jurisprudência mais recentes sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, pois identificou-se que “os critérios de custos e despesas de IRPJ/CSLL não são suficientes para se constatar o que seria insumo para fins de abatimento de créditos”⁹, nos dizeres de FÁBIO PALLARETTI CALCINI. E segue o referido autor:

“Portanto, somente dispêndios que configuram mera conveniência do contribuinte ou não interfiram de alguma forma no processo produtivo com a finalidade de contribuir na obtenção de receita, não serão considerados insumos. Os demais devem ser considerados insumos para a obtenção de crédito, possuindo noção abrangente”.¹⁰

Igualmente, MARCO AURÉLIO GRECO afirma que devem ser considerados insumos:

“(…) todos os elementos físicos ou funcionais - o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições - que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará receita ou faturamento onerados pelas contribuições”.¹¹

Essa linha argumentativa é também encontrada no voto do Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA nos autos do processo administrativo nº 11080.008337/2005-51, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF e disponibilizado em versão de “minuta” no âmbito do Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro (GDT-Rio).

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Aspectos Relacionados à ‘Não-Cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS”, In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coords.) *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.47/48.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-cumulatividade (Tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a ‘Não-cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição para o PIS”. In.: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), *Não-cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2009, p.443.

⁹ CALCINI, Fábio Pallaretti. “PIS e COFINS. Algumas Ponderações acerca da não Cumulatividade”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 176, mai.2010, p. 59.

¹⁰ CALCINI, Fábio Pallaretti. *Ob. Cit.*, p. 58.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. “Não-cumulatividade no PIS e na COFINS”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 12, Belo Horizonte: Fórum, nov./dez. 2004, p. 11/12.

Para afastar a aplicação do conceito de insumo concernente ao IPI, o referido voto parte de uma premissa contundente: não existe conceito de *insumo* expressamente definido na legislação do IPI, que se refere individualmente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Embora em alguns dispositivos tal legislação se refira a essas três figuras em conjunto como *insumos*, em nenhum momento limita o conceito deste último àquelas três figuras. Ou seja, embora matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sejam espécies do gênero *insumos*, tal gênero não está circunscrito a essas espécies.

Já para refutar a definição de *insumos* para fins de PIS/COFINS com base em idéias advindas da legislação do IRPJ, o voto utiliza basicamente dois exemplos para demonstrar o “descasamento entre a legislação do IRPJ e das contribuições em tela no que tange ao tratamento fiscal dos custos e despesas fundamentais a ambos os tributos”. O primeiro diz respeito à mão-de-obra, que, no IRPJ, é “custo, e portanto, insumo aplicado na produção, o que não ocorre no PIS/COFINS, onde tal gasto é expressamente excluído do rol dos *geradores* de créditos dessas contribuições, “pela simples razão de não influenciar na cumulatividade do tributo, na medida em que as pessoas físicas estão fora do campo de incidência do PIS e COFINS”. Em outras palavras, como não incide PIS/COFINS sobre o trabalho disponibilizado pela pessoa física - ninguém paga as referidas contribuições no final do mês quando recebe o salário -, então a mão-de-obra não pode ensejar crédito para aquele que dela se utiliza. O segundo é relativo ao período ao qual deve ser atribuído o custo, que, no IRPJ, é o momento da “efetiva venda da mercadoria ou do produto”, enquanto, no PIS/COFINS, é o momento da “aquisição do bem ou do serviço”.

O voto, então, busca construir um conceito de insumo para o PIS/COFINS com base na legislação desses próprios tributos, valendo-se intensamente do auxílio de normas contábeis. Nesse sentido, sustenta que os créditos de PIS/COFINS não são gerados por *insumos*, mas sim pela aquisição de bens e serviços *utilizados como insumos na produção ou fabricação* de bens ou na *prestação de serviços*. As expressões destacadas revelam que “o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas ‘utilizados como insumo’” e que “há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo”. A compreensão dessa diferença é essencial porque, ainda segundo o voto, os *insumos* podem ser *diretos* (“por exemplo, as matérias primas”) ou *indiretos* (“a energia”), sendo que “os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo”, enquanto “os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência”, pois também desempenham o *papel de insumo*, de *fator de produção*.

Em resumo, o voto defende que “os créditos do PIS e da COFINS são calculados em relação a todos os bens e serviços empregados *como insumo*, assim entendido como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas”. E a inclusão dos custos indiretos se deu a partir da edição da Lei nº 10.833/03, que passou “a admitir o crédito dos bens e serviços não apenas usados como insumo na fabricação (fatores de produção diretos), mas sim em todo o processo de produção (fatores de produção diretos e indiretos)”. Ou seja, tudo que for *tecnicamente* considerado *custo*, é dizer, “todos os gastos da entidade com a aquisição de bens e serviços (gastos com MP, PI, ME, serviços de manutenção, fretes, energia, aluguel etc.) para a produção daqueles

bens e serviços que serão postos a venda pela companhia” deve gerar direito a crédito de PIS/COFINS.

Identificadas as três principais correntes interpretativas sobre o conceito de *insumo* para fins de creditamento de PIS/COFINS, cabe-nos fazer uma análise crítica que procurará identificar qual delas oferece a melhor solução jurídica para a questão, ou, ainda, se existe outra hipótese mais adequada à não-cumulatividade dessas contribuições.

4. DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

O art. 195, §12, da CF/88 atribui à Lei a função de determinar quais setores econômicos serão submetidos à sistemática não-cumulativa das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento, como são os casos do PIS e da COFINS. Não é relevante ao presente estudo abordar a discussão sobre a obrigatoriedade de instituição do regime não-cumulativo (se o legislador está ou não obrigado a instituí-lo), mas sim sobre os ditames acerca da configuração desse regime (*como* ele deve ser instituído).

Diferentemente do que ocorre com o IPI (art. 153, §3º, II) e com o ICMS (art. 155, §2º, I), a CF/88 não fornece balizas precisas sobre o aspecto funcional da não-cumulatividade do PIS/COFINS. Esse fato evidentemente confere ao legislador ordinário uma maior margem de manobra para a formatação do regime não-cumulativo das contribuições, embora, também evidentemente, não se possa falar em uma total ausência de limites. Afinal, por exemplo, a simples instituição de um regime voltado a evitar os efeitos danosos da cumulatividade impositiva nos ciclos produtivos já impede a adoção de normas contrárias àquela finalidade, ou seja, que mantenham a produção daqueles efeitos que declaradamente se pretende afastar.¹²

Nesse sentido, nos parece fundamental abordar, individualmente, três características singelas da materialidade do PIS/COFINS, uma referente à sua hipótese de incidência, duas à sua não-cumulatividade, que a nosso ver constituem o norte interpretativo para a solução da questão posta neste estudo.

A primeira é a de que *se tratam de contribuições que incidem sobre as receitas das pessoas jurídicas*.

Essa constatação leva a uma conclusão óbvia: a interpretação das diversas normas relativas a tais tributos deve sempre ter como referência o fato de que a *receita* é o objeto da tributação. É a riqueza manifestada nessa figura que tais exações buscam alcançar, o que por si só afasta, *prima facie*, a possibilidade de utilização de normas referentes a outros tributos que têm como objeto fatos anteriores à *receita* (como a venda de produtos industrializados, no IPI) ou figuras posteriores à *receita* (como a renda, no IRPJ). E diz-se *prima facie* apenas como precaução para a hipótese

¹² ÁVILA, Humberto. “Contribuições sobre o Faturamento. Vedação do Direito ao Crédito na aquisição de Insumos Recicláveis. Exame da violação aos Princípios da Igualdade, da Liberdade de Profissão, da Defesa do Meio-Ambiente, da Livre Concorrência e da Não-cumulatividade”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 170, nov./2009, p. 156.

em que se mostre impossível construir-se interpretações adotando-se como parâmetro o objeto de tributação *receita*, com o que se poderia eventualmente admitir a utilização analógica de regramentos e noções aplicáveis a outros objetos que com aquele guardem alguma correlação.

Já a segunda constatação é a de que *os créditos aqui examinados nascem de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*.

Tal assertiva acrescenta um elemento determinante para a conclusão sobre *o quê*, afinal, dá direito ao crédito de PIS/COFINS: além de se ter em mente sempre o mencionado objeto da tributação (*receita*), há que se adotar como referência a necessidade de que aquele *quê* tenha relação com o *processo de produção* de bens ou produtos e *de prestação* de serviços.

Embora ainda se tenha que concretizar essa ideia, o que pelo menos esperamos fazer em seguida, ela já permite formular um conceito *negativo* sobre os bens e serviços cuja aquisição gera créditos de PIS/COFINS: salvo hipóteses legalmente previstas (e excepcionais), não dão direito a crédito as aquisições de bens e serviços *desvinculadas do processo produtivo ou de prestação do serviço*, ainda que pertinentes à atividade da empresa, tais como aqueles vinculados a tarefas administrativas ou de publicidade, por exemplo. Por mais importantes que tais atividades sejam para o negócio empresarial como um todo, elas não possuem um vínculo *direto* ou mesmo *indireto*, mas apenas *remoto*, com o processo de produção ou de prestação do serviço.

Pois bem, partindo para uma concepção *positiva* dos bens e serviços cuja aquisição deve gerar créditos de PIS/COFINS, o primeiro passo nos parece ser definir os significados de “*prestação de serviços*” e de “*produção ou fabricação*”, uma vez que estas atividades *delimitam finalisticamente* quais bens e serviços dão direito aos referidos créditos. Em lugar de discutir o que é *insumo* ou não, antes, deve-se perquirir quando se pode considerar que determinado bem ou serviço é adquirido com a finalidade de ser utilizado naquela *prestação, produção ou fabricação*, pois este foi o critério eleito pelo legislador do PIS/COFINS para a existência ou não do direito de crédito. Aqui reside nosso primeiro alinhamento à corrente segundo a qual a identificação dos bens e serviços que geram créditos de PIS/COFINS não pode se pautar nos conceitos de custos e despesas dedutíveis para fins de IRPJ, pois que, assim como os autores que a defendem - principalmente o Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA -, compreendemos que o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não vincula a geração ou não de créditos à *natureza* de insumo dos bens e serviços adquiridos, e sim à *utilização como* insumo dos aludidos bens e serviços. Resta saber, portanto, quando se dá essa *utilização como* insumo.

Veja-se que, por prestação de serviços, entende-se o negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes do direito privado. À evidência, não existe confusão com a obrigação de dar, que é objeto das operações mercantis tributáveis pelo ICMS. Prestar serviço é uma obrigação de fazer algo em proveito alheio. Esse fazer é com o esforço humano, em função do intelecto, ou apenas fisicamente. Nesse sentido é a doutrina de AIRES FERNANDINO BARRETO:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho 'para si mesmo', não o é afirmar-se que se prestou serviço 'a si próprio'. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todos o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)”.¹³

Assim como na fabricação e na produção de um bem, a prestação de serviços também tem seus fatores de produção (ou *inputs*), entendidos como os elementos básicos utilizados pelo prestador para atingir o fim desejado (serviço). Na prestação de serviço, não só os bens materiais, mas a prestação de outros serviços podem ser considerados fatores de produção. A título de exemplo, num escritório de advocacia, não só o papel utilizado em petições e pareceres, os computadores, livros e códigos são considerados como *inputs*, mas também o serviço de recorte de diário oficial, por exemplo. Todavia, há gastos que não podem ser considerados como fator de produção, uma vez que não servem para *viabilizar* a prestação do serviço de advocacia. A compra de café a ser servido aos clientes ou o material de limpeza, por exemplo.

As atividades de *produção* e *fabricação* seguem sorte semelhante. Produção, que pode ser definida como a atividade de transformação (processo) de matéria-prima em utilidades necessárias ao consumidor, é o gênero no qual se enquadram espécies como a fabricação (em que se utilizam máquinas) ou manufatura (produtos feitos à mão), por exemplo. Tanto na produção (gênero) quanto na fabricação (espécie), bens e serviços podem ser utilizados como *inputs*. Na fabricação de um automóvel, v.g., são utilizados pneus, materiais plásticos e metálicos, além de serviços como pintura.

A diferença entre *produção* e *fabricação* é de grande importância para a delimitação do alcance dos insumos que podem gerar créditos para o PIS/COFINS. Isso porque, ao inserir o termo *produção* no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, fica evidente que o legislador buscou dar maior amplitude aos insumos que poderiam gerar crédito para as referidas contribuições. Nesse sentido, o Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA afirma, com razão, que o sentido teleológico dessa alteração legislativa foi exatamente o de ampliar o alcance da regra do crédito, de maneira que não apenas os insumos utilizados em um tipo ou fase da produção (a fabricação) fossem aproveitados para fins de não cumulatividade. Buscou o legislador que a regra de geração de crédito fosse ampliada para as outras espécies e fases de produção.

¹³ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29

Em resumo, o importante é ter em mente que um bem ou serviço pode ser utilizado para *viabilizar* determinada atividade (prestação de serviço ou produção de bens) realizada por um contribuinte - e neste caso deve ser enquadrado como *custo* e gerar créditos de PIS/COFINS -, mas ser utilizado também em outra atividade *sem* ter esse caráter viabilizador - e, portanto, sem ser enquadrado como custo nem gerar créditos de PIS/COFINS. Para ficarmos apenas em um exemplo singelo, esta diferença está presente no caso do produto de limpeza, que em um escritório de advocacia *não é utilizado como insumo* - por isso não deve gerar créditos de PIS/COFINS -, mas o é em uma empresa de conservação ou limpeza de ambientes - hipótese em que tem de gerar créditos das contribuições.

A partir dessas definições, chega-se à conclusão de que a norma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 alcança todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte que tenham o escopo de *viabilizar, direta ou indiretamente, material ou instrumentalmente*, a prestação do serviço ou a produção do bem. Essa ideia vai ao encontro do conceito técnico-contábil de *custo* abordado no voto do Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, de modo que a utilização de tal conceito, ademais de juridicamente adequada a representar o que deve ser alcançado pela supracitada norma, tem a qualidade de conferir *segurança* à definição, necessariamente casuística, sobre o direito ou não ao creditamento relativo a determinado bem ou serviço adquirido. E assim o é porque o que é tecnicamente *custo* em certa atividade, pode ser tecnicamente *despesa* para outra; o que é utilizado como *viabilizador* de um processo produtivo em um caso, pode ser utilizado como simples *acessório* ou *fomentador de vendas* em outro, o que justifica o tratamento diferenciado da aquisição de um mesmo bem ou serviço, a depender da atividade desempenhada pelo contribuinte.

Alem disso, a utilização de tal conceito técnico permite o manejo de balizas firmes e seguras que, dentro do possível - e ainda que a análise caso-a-caso seja imprescindível -, concedem ao intérprete parâmetros seguros para a decisão no caso concreto. Com efeito, a adoção do aludido critério significa dizer que “o valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o ‘Custo do Produto Vendido (CPV)’ ou o ‘Custo dos Serviços Prestados (CSP)’, registrado na contabilidade da empresa”, a depender de a atividade ser industrial/comercial ou de serviços, conforme consta do voto multicitado. Ou seja, há uma referência ao menos determinável para a decisão sobre o direito ou não ao creditamento, que leva em consideração exatamente o que importa para tal decisão: a vinculação finalística do bem ou serviço adquirido à viabilização do processo produtivo do contribuinte, que é exatamente o critério que definirá se um determinado gasto é ou não tecnicamente *custo* e, conseqüente e respectivamente, se gera ou não créditos de PIS/COFINS.

Ao que parece, a 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp nº 1.246.317, ainda pendente de conclusão, está chegando a uma conclusão semelhante a que se cogitou acima. Segundo notícia publicada no jornal Valor Econômico de 17.06.2011, de autoria da jornalista MAÍRA MAIGRO, o relator daquele recurso, Exmo. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, teria adotado “o critério da ‘essencialidade’ para definir o que é insumo”, ou seja, gerariam créditos de PIS/COFINS os bens e serviços “essenciais ao seu processo produtivo”. No caso dos autos, uma indústria alimentícia pugna pelo aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de “materiais de limpeza e desinfecção, bem como de serviços de dedetização aplicados no ambiente

produtivo”¹⁴, pois um local devidamente higienizado seria essencial à produção de alimentos. O pedido aparentemente foi acolhido pelo relator e pelos Exmos. Min. CASTRO MEIRA e HUMBERTO MARTINS, tendo pedido vista o Exmo. Min. HERMAN BENJAMIN.

A coincidência entre os dois entendimentos é detectável no voto do Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, que, ao refutar outras teorias, como a de que os bens e serviços que poderiam ser caracterizados como insumos seriam aqueles “necessários” à atividade produtiva, esclarece que “os custos são gastos sempre e inexoravelmente *essenciais* à empresa, e não apenas necessários” e que, portanto, “o conceito de necessidade não se aplica aos custos de produção”.

Já a diferença reside no parâmetro para a decisão sobre o que é essencial a um processo produtivo, pois enquanto o entendimento do referido Conselheiro adota uma posição mais objetiva (tudo o que for considerado *tecnicamente* como *custo* em cada caso, segundo o Direito Contábil), a posição do STJ pode ser mais subjetiva e casuística. Veja-se que ambas as posições dependerão de concretização diante do caso específico analisado, mas a primeira já estabelece parâmetros objetivos para a identificação do que é *essencial* (que variará de acordo com a atividade do contribuinte), enquanto a segunda permite deixar em aberto a mesma discussão.

É sempre bom frisar que, como se trata de julgamento ainda pendente de conclusão e sem possibilidade de acesso aos votos já proferidos, não se pode afirmar com total segurança qual é ou será a posição adotada pelo STJ, até porque, como visto anteriormente, a mesma 2ª Turma já proferiu decisões que validaram a adoção dos parâmetros constantes da legislação do IPI para definir o que seria uma aquisição de bem ou serviço geradora de crédito para PIS/COFINS. Não obstante, entendemos oportuno trazer esse contraponto à baila, ainda que apenas para dar conhecimento ao leitor da existência dessa discussão.

Vale destacar, por fim, a evidente relação de congruência existente entre o critério defendido acima e o objeto da tributação do PIS/COFINS (a *receita*). Ora, não há como se ignorar que o (mais) fundamental para a obtenção de receitas, no caso em análise, é a *produção* de bens ou a *prestação de serviços*. Poder-se-ia dizer que a *venda* também é imprescindível - e de fato o é -, mas também é correto afirmar, mesmo a grosso modo, que há uma *hierarquia de imprescindibilidades*: afinal, é possível haver *produção* ou *prestação de serviços* sem *venda*, mas é *logicamente impossível* haver *venda* sem *produção* ou *prestação de serviços*. Assim, se há bens e serviços *inexoravelmente* vinculados à geração de *receita*, estes bens e serviços são aqueles que viabilizam a produção do bem ou a prestação do serviço cuja venda gerará aquelas receitas, as quais em última análise serão tributadas pelo PIS/COFINS.

A terceira característica que deve ser tomada em consideração é a de que *a não-cumulatividade, por óbvio, busca evitar a acumulação da carga tributária das contribuições no curso da cadeia produtiva*.

¹⁴ Resultado parcial do julgamento disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=201100668193&pv=010000000000&tp=51>>.

Apesar da sua total obviedade, tal fato desempenha um papel importante na equação sobre a definição das possíveis fontes de créditos de PIS/COFINS. É que, conforme afirma HUMBERTO ÁVILA, ainda que analisando uma hipótese de vedação de creditamento específica (insumos recicláveis) à luz do princípio da igualdade, “sendo a finalidade legal afastar a carga tributária acumulada nas etapas do *ciclo econômico*, a medida de comparação entre os contribuintes só pode ser a *capacidade compensatória de créditos anteriores*”.¹⁵ Em outras palavras, o relevante para a não-cumulatividade é que os elementos utilizados dentro de um ciclo econômico que carreguem incidências tributárias de PIS/COFINS anteriores devem gerar créditos dessas contribuições, pois somente assim se evitará a acumulação da respectiva carga tributária. Essa consideração *reforça* e *limita* as conclusões anteriores.

Reforça, a partir do momento em que deixa evidente que tudo o que ocorre dentro de um ciclo econômico deve ser tomado em consideração para fins de não-cumulatividade do PIS/COFINS, pois só assim se neutralizará a acumulação da carga tributária. E nos parece razoável que por *ciclo econômico* se compreenda todo o *processo produtivo* de determinado bem ou serviço, corroborando a conclusão de que os gastos com *bens e serviços destinados a viabilizar tal processo produtivo* (e a respectiva etapa do ciclo econômico que ele representa) devam gerar créditos de PIS/COFINS.

Limita, pois devem gerar créditos de PIS/COFINS apenas os gastos com bens e serviços destinados a viabilizar tal processo produtivo que tragam em si uma *memória impositiva* dessa incidência tributária, ou seja, que carreguem em seu custo o ônus de incidência(s) anterior(es) das aludidas contribuições, uma vez que somente neste caso haverá uma carga tributária antecedente que deve ser neutralizada via não-cumulatividade. Em expressão singela, somente faz sentido aplicar mecanismos que visem evitar a acumulação da carga tributária quando haja carga tributária acumulada ou passível de acumulação, diga-se, quando a não aplicação de tais mecanismos redundar em tal acumulação. De fato, se se adquire um bem ou serviço destinado a viabilizar um dado processo produtivo, mas aquele bem ou serviço não foi anteriormente tributado pelo PIS/COFINS, não há risco de acumulação, pois não há carga tributária antecedente.

Diante disso, conclui-se ser possível construir um sentido para a norma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 a partir das previsões contidas na própria legislação do PIS/COFINS, o que torna desnecessária e inadequada a utilização de conceitos e noções contidos na legislação aplicável ao IPI e ao IRPJ, independentemente de serem mais benéficas ao contribuinte ou à Fazenda.

Mais: a partir dessas normas do próprio PIS/COFINS, o direito de crédito veiculado no supracitado art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 alcança todas as aquisições de *bens e serviços destinados a viabilizar o processo produtivo* dos bens ou serviços que constituem a atividade-fim do contribuinte, destinação esta que pode ser testada por meio do *conceito técnico de custo* fornecido pelo Direito Contábil, desde que tais bens ou serviços adquiridos *tenham sido anteriormente tributados* pelo PIS/COFINS.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Art. Cit.*, p. 155.

5. CONCLUSÃO

De todas as considerações acima, percebe-se que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS tem passado por uma evolução histórica tanto na jurisprudência quanto na doutrina.

Naturalmente, a Receita Federal do Brasil propôs um conceito inicial extremamente restrito e desvinculado da realidade normativa. Aos poucos, esse conceito foi sendo revisto, tanto no âmbito judicial, quanto no âmbito administrativo, como é prova o acórdão paradigma.

Em nossa opinião, contudo, há de prevalecer o conceito proposto pela terceira corrente doutrinária, bem desenvolvida no voto do Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, por se tratar de um conceito que leva em consideração tanto a materialidade das contribuições ao PIS/COFINS, quanto os termos econômicos precisos previstos nas respectivas legislações de regência: devem gerar direito ao crédito das contribuições todos os bens e serviços que viabilizem todo o processo de produção ou prestação de serviço do contribuinte, vale dizer, os que sejam classificados tecnicamente, segundo a legislação contábil, como *custo* das empresas.

Considerando que o STJ ainda não firmou jurisprudência sobre a matéria em análise - apesar de o Min. HERMAN BENJAMIN já ter analisado um caso (REsp nº 1.147.902), há outro caso com votação pendente que sinaliza um resultado significativamente diferente do primeiro (REsp nº 1.246.317) -, é possível que a doutrina e as decisões administrativas acima comentadas sejam adotadas como parâmetro, eventualmente, para que a terceira linha prevaleça na Corte Superior. De toda forma, isto não é suficiente. É importante que o Tribunal fixe uma referência minimamente concreta para a definição sobre se um bem ou serviço gera ou não direito ao crédito, como nos parece ser o conceito técnico-contábil de *custo* acima mencionado, com o que se evitará a perpetuação prática de mais essa discussão tributária, como soe acontecer nos últimos tempos.