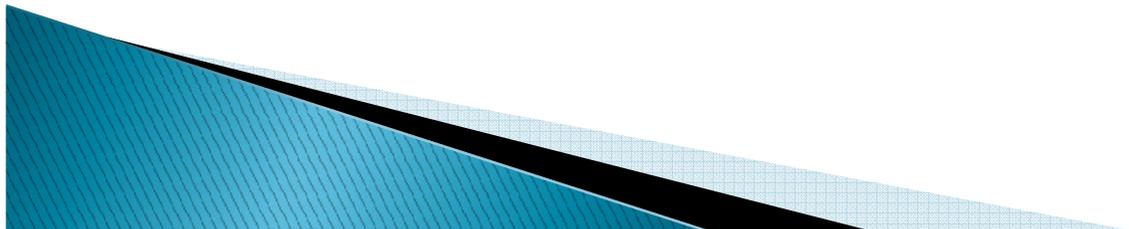


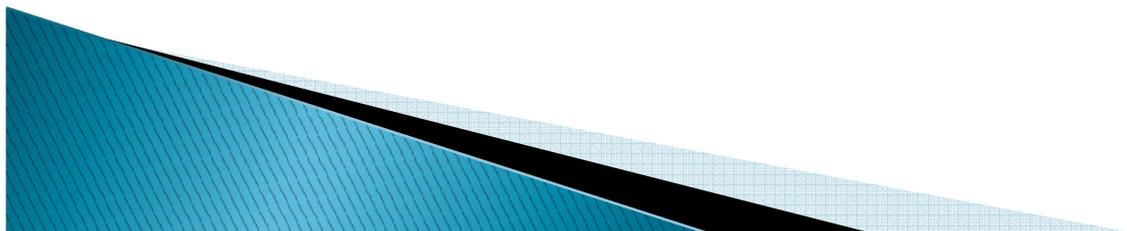
O conceito de insumo no direito de crédito do PIS e da COFINS

Marco Aurélio Greco



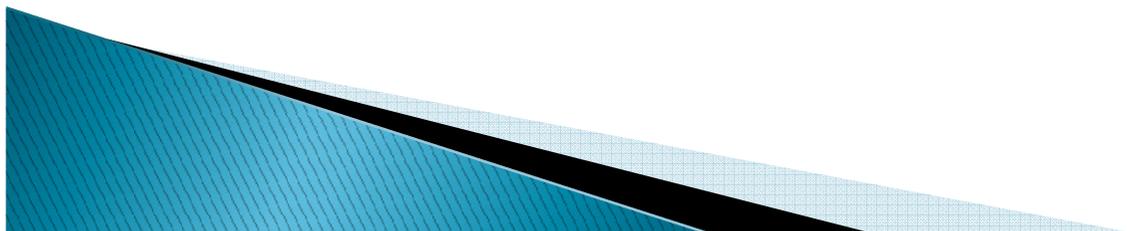
Ponto de partida: art. 3º, II das Leis

- Bens e serviços não “são” insumos
- Bens e serviços são “utilizados como” insumos
- “Utilizar como” implica exame do fato e não apenas da norma



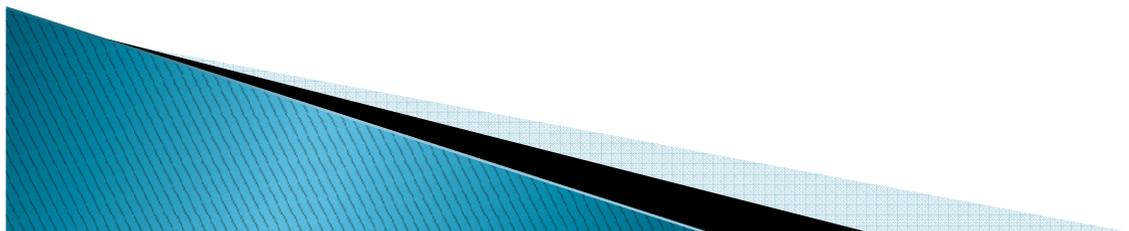
Interpretação do dispositivo

- Estrita ou restrita?
- Inaplicabilidade do CTN/111 –
 - Amplitude de isenção etc. é para evitar extensão analógica a outros casos
 - Não se confunde com a determinação da amplitude de um conceito no âmbito de mecanismo operacional de um tributo
- Interpretação não é mera semântica



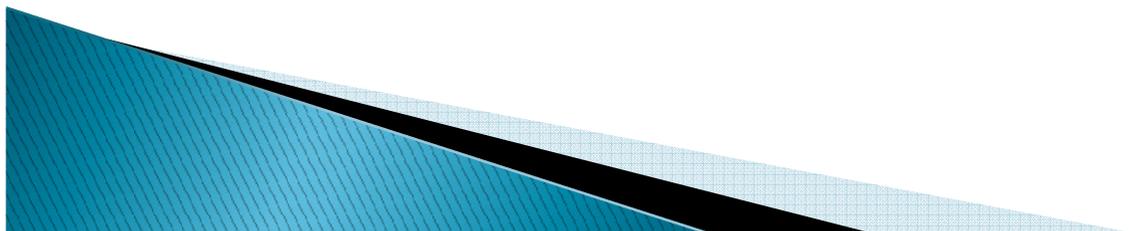
Cuidado com os conceitos!

- Essencialismo da linguagem
- Palavra não carrega significado
- Palavra evoca significado no interlocutor que se espera seja igual ao nosso
- Influência do contexto em que se insere
- Mesma palavra pode ter significados distintos em função do contexto



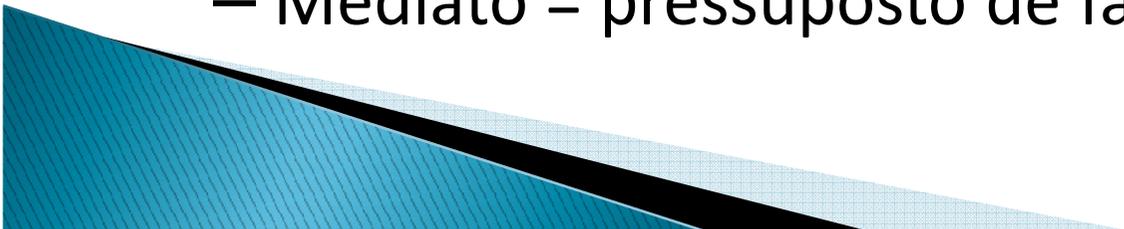
Significado do termo

- Pressuposto de fato do tributo é o referencial básico
 - fixa parâmetro para determinar significado do termo
- Mesma palavra em legislação de outro tributo
 - com outro pressuposto de fato – pode ter significado diferente



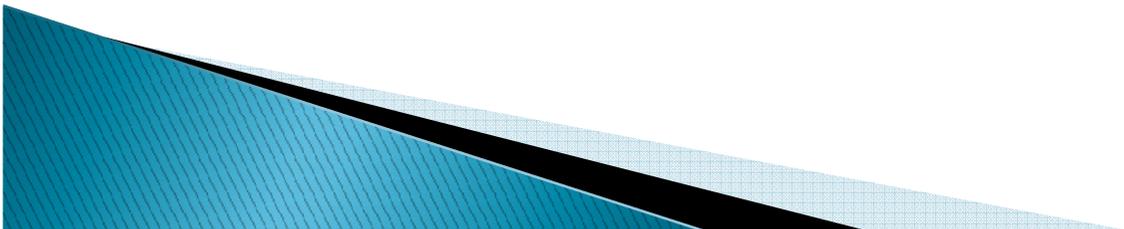
Conceito de insumo

- Artigo 3º, II
 - Bem ou serviço
 - Utilizado como insumo na **prestação** de serviços e na **produção** ou **fabricação** de bens ou produtos destinados à venda
 - Inclusive combustíveis
- Contexto
 - Imediato = a frase
 - Mediato = pressuposto de fato = receita



Insumo

- Sentidos correntes:
 - Econômico = fatores de produção (capital – trabalho)
 - Físico = elemento que compõe um produto ou consumido no processo de produção
 - Funcional = elemento de uma atividade da qual decorrerá a receita
- Acepção adequada depende do tributo (=pressuposto de fato)



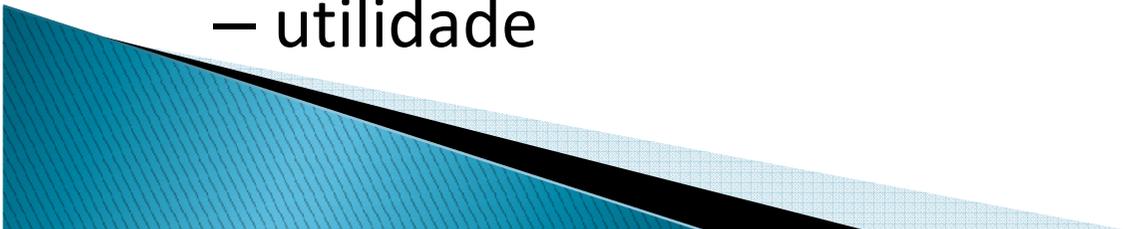
Três tributos distintos

- IR – referencial é o **resultado** global da atividade econômica (produto do capital ou trabalho)
 - Deduções de custos e despesas têm outra razão
- IPI – referencial é um **produto** = objeto físico
 - Acepção está ligada ao que o compõe e
 - ao que é utilizado imediatamente na sua produção
 - Crédito é só de “produto industrializado” = objeto físico
- PIS/COFINS – referencial é a **receita**
 - Comporta inclusive crédito de serviços
 - Integração é mais funcional do que física ou financeira



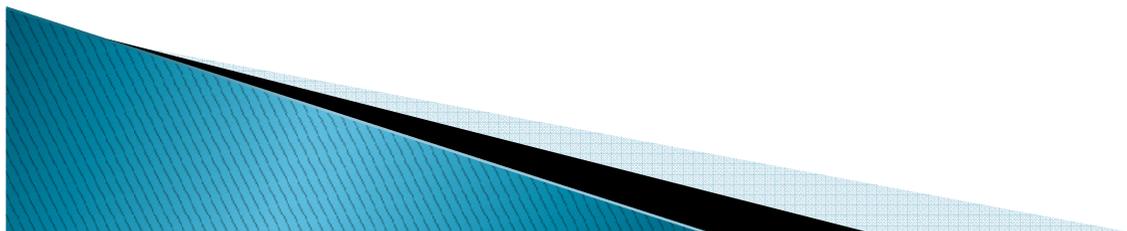
Insumo é conceito relacional

- De algo em relação a algo
- Não se apoia na “essência” do bem/serviço
- Relação é determinada pela
 - maneira ou pelo modo **de utilização**
- Bens/serviços x “algo”
- Este “algo” pode ser:
 - objeto físico
 - atividade ou
 - utilidade



Critério da relação

- Considerar ao examinar a relação:
 - Que é este “algo” = ponto de partida da análise
 - Qual tipo de relação:
 - Pertinência entre um e outro
 - Inerência do bem/serviço a ele
 - Grau de relevância da relação de inerência
 - Indispensável
 - Útil ou diferenciador no mercado
 - Pouco significativa



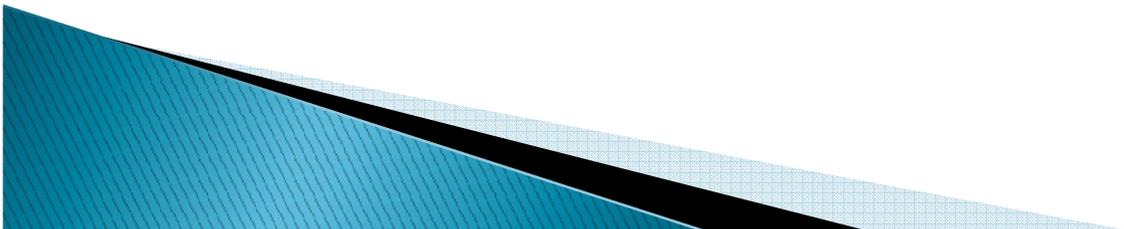
Elemento central da relação

- Lei de PIS/COFINS:
 - “Prestação” - “produção/fabricação” = “ação de”
 - = atividades e processos de produzir, fabricar, prestar
 - ?? E a atividade de comercialização??
- Importância do pressuposto de fato
- Em relação ao pressuposto de fato as normas devem ter
 - Compatibilidade material (hipótese de incidência)
 - Compatibilidade funcional (mecanismos aplicativos = justificativa e limite)



Reflexo na não-cumulatividade

- Pressuposto de fato condiciona técnica de não-cumulatividade (não é princípio)
- Como técnica apresenta perfis distintos
- Não confundir não-cumulatividade:
 - De IPI x de PIS/COFINS
- Transplantar IPI para PIS/COFINS é
 - Desconsiderar diferentes pressupostos
 - Agredir racionalidade da incidência
 - Contrariar a coerência interna da exigência



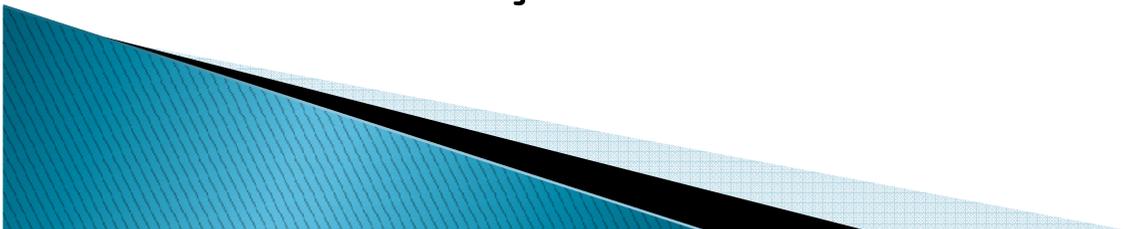
Créditos de PIS/COFINS

- Não são tão restritos como os de IPI
- Não são tão amplos como as deduções de custos e despesas no âmbito do IR
- Levam em conta as atividades de prestação de serviços, produção ou fabricação de bens, mas não a de comercialização



Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003

- “Utilizados como insumo” =
 - Elementos físicos ou funcionais
 - Bens, serviços e utilidades deles decorrentes
 - Ligados aos fatores de produção (capital e trabalho) [nos limites legais]
 - Adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições (nos termos da lei)
 - Relevantes para o processo de produção ou fabricação ou para o produto ou bem ou para a prestação de serviços
 - Em função dos quais resultará receita onerada pelas contribuições



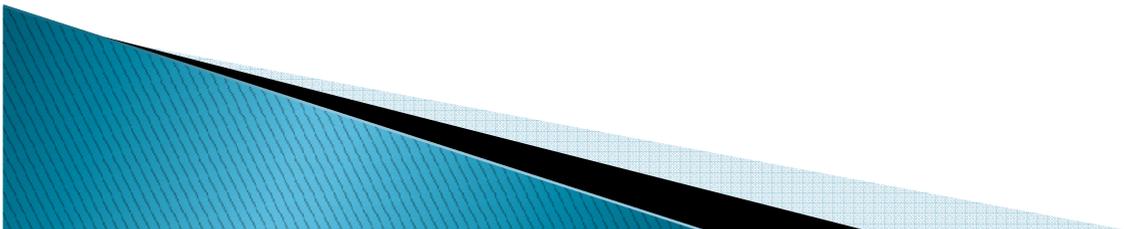
Relação de inerência

- No IPI = o produto
- Em PIS/COFINS = atividade de produzir ou fabricar e o “serviço”
- Duas perspectivas
 - Perspectiva estática = no **momento** em que nasce o produto ou o serviço
 - Relação de inerência: fotografar a essência = crédito físico
 - Perspectiva dinâmica = inserção na atividade que se encontra **no tempo**



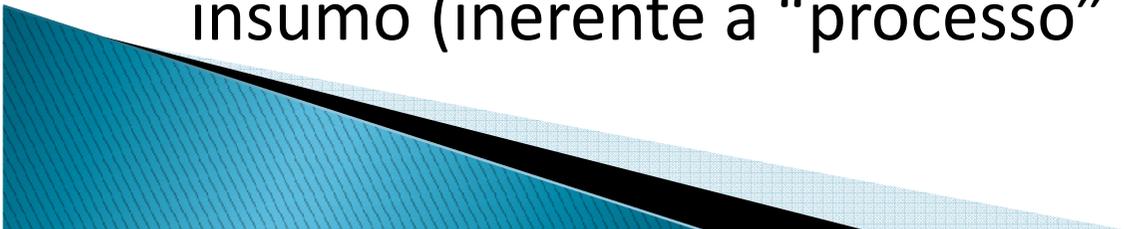
Relação de inerência

- Em relação, ao produto, à atividade, à utilidade disponibilizada e à qualidades
 - Existência
 - Funcionamento
 - Continuidade
 - Melhorar qualidades ou obter novas qualidades



Como serviços podem ser “utilizados como insumo”?

- Serviços
 - Atividade + utilidade
 - Atividade = prestador
 - Utilidade = tomador
- Será insumo quando **uma ou outra**
 - contribuir para processo ou produto:
 - existirem ou possuírem certa qualidade
- Exemplo dos combustíveis = utilidades (temperatura, calor, locomoção etc.)
- Exemplo do transporte no processo: movimento é insumo (inerente a “processo” e “atividade”)



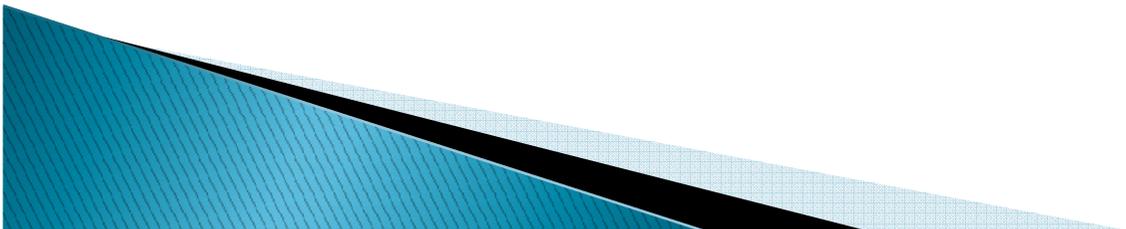
Atividade + tempo

- Atividade se desdobra em mais de uma ação
- Atividade não é mera seqüência
 - É seqüência **COM SENTIDO**
 - Sentido é dado pela finalidade (“destinados a venda”)
 - Ou seja, até que a venda se conclua!
- Atividade implica TEMPO
 - Universo dos insumos pode surgir em distintos momentos da linha temporal



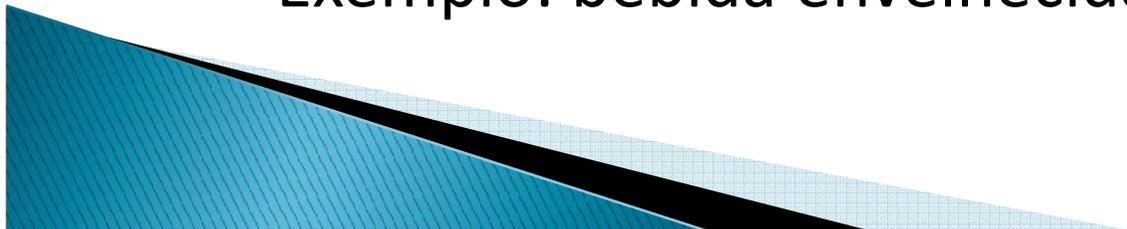
Variável TEMPO

- Momento final = produto vendido a gerar receita
- Qual o momento inicial dessa atividade???
- Dimensão da atividade resulta:
 - Previsão legal (atividades legalmente reguladas)
 - Liberdade de assumir determinado **empreendimento**
 - Não só “querer” mas desenvolvê-lo de fato



Atividade x etapas

- Uma atividade pode ter **ETAPAS** sucessivas
- **Integração funcional** das etapas determina serem todas componentes da mesma unidade
- Etapas não podem ser vistas isoladamente
- Devem ser vistas diacronicamente = um único e mesmo processo
- Relevância da idéia de “empreendimento”
 - Dela decorre a dimensão temporal a considerar
 - Exemplo: bebida envelhecida 10 anos



Produção e fabricação

- Não são sinônimos
 - Produção = atividade econômica diretamente dependente da Natureza
 - Fabricação = elaboração a partir dela, em fábrica
- E a fabricação a partir da produção pelo mesmo contribuinte?
- Um único empreendimento
 - Fase agrícola
 - Fase industrial



Integração funcional

- Indústria integrada (p.ex., agroindústria, extrativa-industrial)
- Se fossem duas PJ's o que seria considerado insumo e daria direito a crédito?
- Por que não dá direito se for uma única PJ?
- Examinar:
 - Inerência à atividade, ao produto, à qualidade
 - Grau de relevância



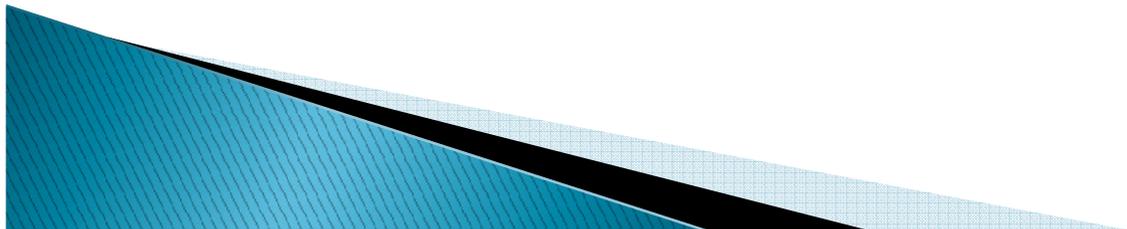
Insumos da prestação de serviços

- Serviço = atividade + utilidade
- Ótica: prestador ou usuário
- Pertinência + inerência + relevância à **atividade** realizada ou à **utilidade** fruída
- Diferencial nas qualidades e facilidades disponibilizadas
- Exemplo transporte de carga: escolta armada, rastreamento etc



Conclusões

- Conhecer os fatos – peculiaridades dos casos
- Insumo não é conceito formulado em abstrato, é em concreto (positivismo/normativista não resolve)
- Atentar para o pressuposto de fato das contribuições
- Risco dos “transplantes automáticos” a partir de IPI ou IR
- Dar relevância à atividade = ação de prestar/produzir/fabricar e suas dimensões funcionais



Conclusões

- **Construir** um conjunto teórico de critérios (pertinência, inerência e graus de relevância)
- Considerar a variável TEMPO como elemento da produção/fabricação e do serviço
- Considerar não só o **produto/bem**, a **produção/fabricação** e a **prestação/utilidade**,
- mas também as **qualidades** de que se revistam da ótica do mercado (importância do interlocutor)
- **Em suma**: *ius est **ars** boni et aequi* (“Digesto”, 1.1.1.1, Justiniano citando Celso)



OBRIGADO

