

VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários

IBET: há 30 anos ensinando a convencer com a autoridade do argumento

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

**14, 15 e 16 de dezembro de 2011
Hotel Renaissance em São Paulo**

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Copyright © 2011 By Editora Noeses
Produção/arte/diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Cristiane Zitei

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 Congresso Nacional de Estudos Tributários
Derivação e positivação no direito tributário / Carvalho,
Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. - São Paulo : Noeses, 2011.

1194 p.
ISBN 978-85-99349-68-7

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Ana Carolina Papacosta Conte de Carvalho.
II. Paulo de Barros Carvalho (Pres.). III. Priscila de Souza (Coord.).
IV. 8 Congresso Nacional de Estudos Tributários.

CDU - 336.2

Dezembro de 2011

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO” PARA A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Fabiana Del Padre Tomé¹

1. Considerações introdutórias: a contextualização do tema

A Constituição da República de 1988 faz referência a três espécies de contribuições passíveis de ser instituídas pela União, diferenciadas conforme as finalidades a que se destinem: (i) sociais, (ii) de intervenção no domínio econômico e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*). Ao tratar das contribuições sociais, por sua vez, subdivide-as em duas categorias: as genéricas (art. 149, *caput*) e as destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195).

Enquanto as contribuições sociais a que se refere o art. 149, *caput*, da Constituição, têm acepção bastante abrangente, destinando-se ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Título VIII), dentro delas especializam-se aquelas voltadas ao financiamento da seguridade social, disciplinadas pelo art. 195

1. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP Professora no Curso de Mestrado da PUC/SP Professora nos Cursos de Especialização da PUC/SP, IBET, FGV e FAAP. Advogada.

da Carta Suprema. Em síntese, as contribuições sociais são instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, que têm por escopo o financiamento de atividades da União nesse setor. E, dentro desse campo social, encontramos contribuições com a específica finalidade de custear a seguridade social (saúde, previdência e assistência social), configurando subgrupo da classe denominada contribuições sociais.

As duas categorias de contribuição acima referidas, conquanto consubstanciem espécies de um mesmo gênero – contribuições sociais –, são disciplinadas de forma diferenciada pela Constituição. Não obstante ambas sejam integralmente submetidas ao regime jurídico tributário, as contribuições para seguridade social receberam tratamento constitucional peculiar. Uma das distinções que merece relevo é o fato de não ter o constituinte indicado as materialidades passíveis de ser oneradas pela criação de contribuições sociais gerais, deixando tal incumbência a cargo do legislador infraconstitucional, tendo este liberdade para eleger as hipóteses de incidência e correspondentes bases de cálculo, encontrando limites apenas em relação aos fatos cuja tributação foi atribuída à esfera competencial dos demais entes federativos e nos direitos fundamentais dos contribuintes, erigidos em princípios constitucionais em geral e, mais especificamente, nos princípios constitucionais tributários. Ao discriminar a competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social, porém, o constituinte traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo, ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos. Dentre as exigências estipuladas para o exercício dessa competência tributária, releva destacar, para fins do presente trabalho, as fontes de custeio autorizadas pelo Texto Maior, às quais, como adverte Paulo Ayres Barreto², deve limitar-se o legislador ordinário da União.

Sobre o assunto, convém dar ênfase ao art. 195, I, b, e art. 239, ambos da Constituição da República: (i) o primeiro confere

2. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 156.

fundamento de validade à instituição de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, incidente sobre a receita ou faturamento; (ii) o segundo recebe a contribuição para o Programa de Integração Social, criada pela Lei Complementar n. 7/70. Em virtude de serem fundamentos de validade diversos, é possível termos mais de uma contribuição social incidente sobre a mesma base de cálculo: COFINS e PIS.

Note-se que essas duas contribuições têm por base de cálculo a receita ou faturamento, representando elevado ônus econômico às cadeias industriais, comerciais e de serviços. Daí o pleito dos contribuintes pela implantação da sistemática da não-cumulatividade a esses tributos.

Nesse sentido, adveio a Medida Provisória n. 66, de 29/08/2002, convertida na Lei n. 10.637, de 30/12/2002, instituindo uma série de medidas destinadas a implementar a “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS. Logo depois, foi editada a Medida Provisória n. 135, de 30/10/2003, convertida na Lei n. 10.833, de 29/12/2003, dispendo também sobre a “cobrança não-cumulativa da COFINS”.

Publicou-se, também, a Emenda Constitucional n. 42, de 10/12/2003, acrescentando o § 12 ao art. 195 da Carta Suprema, alçando ao nível hierárquico máximo a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita, ao dispor:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Registra Paulo de Barros Carvalho³ que, com a entrada em vigor da referida Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a apresentar um conteúdo

3. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 822.

mínimo de significação. A disposição constitucional autoriza que o legislador, ao instituir as contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita, escolha fazê-lo de forma cumulativa ou não. Porém, caso pretenda a implantação da não-cumulatividade àqueles tributos, cabe-lhe tão somente indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, contudo, limitar o direito ao crédito.

Eis o motivo pelo qual a interpretação das disposições das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 há de ser feita, sempre, considerando o conceito constitucional de não-cumulatividade. Partindo dessa premissa, examinaremos a amplitude do vocábulo “insumo”, empregado no inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

Nos termos desse dispositivo, a pessoa jurídica poderá aproveitar créditos de PIS e COFINS em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*. Surgem, então, os debates a respeito da definição do conceito de “insumo” para fins de creditamento de PIS e COFINS. Referidos insumos consistiriam apenas nas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, à semelhança do que ocorre na disciplina jurídica do IPI? Ou, considerando as particularidades das contribuições de que tratamos, o termo “insumo” assumiria, na legislação do PIS e da COFINS, significado distinto?

A relevância dessa problemática semântica é refletida, diretamente, na determinação do direito aos créditos de PIS e COFINS, pois quanto maior a amplitude significativa conferida ao vocábulo “insumo”, maior será o alcance da não-cumulatividade das citadas contribuições.

2. O princípio da não-cumulatividade e as formas de sua implementação

A não-cumulatividade é princípio constitucional de aplicação obrigatória ao IPI (art. 153, II), ICMS (art. 155, II, § 2º, I),

impostos residuais (art. 154, I) e contribuições residuais (art. 195, § 4º), sendo facultativa a submissão, a esse princípio, das contribuições para a seguridade social incidentes sobre o faturamento ou receita e sobre a importação. Relativamente ao IPI e ICMS, o constituinte houve por bem elucidar o conteúdo da não-cumulatividade, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. No que concerne à não-cumulatividade necessária à instituição de impostos e contribuições residuais, silenciou o legislador constitucional acerca do seu significado e abrangência. Mas, como já manifestado em outra oportunidade, concluimos que o conceito de “não-cumulatividade” utilizado pela Constituição da República é uniforme⁴. Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

Entendemos que todas as vezes que o constituinte empregou o termo “não-cumulativo”, fê-lo para referir-se àquela sistemática em que cada etapa do ciclo de operações ou prestações sofra apenas uma incidência tributária. Paulo de Barros Carvalho⁵, ao discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade, anota tratar-se de limite objetivo que se preordena “à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária”.

Para atingir tal desiderato, diversas técnicas podem ser empregadas, desde que, como já registravam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁶, em cada operação seja garantida uma dedução, um abatimento, a fim de que se evite superposição de cargas tributárias.

4. Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*, p. 118.

5. *Curso de direito tributário*, p. 218.

6. “ICMS e IPI – Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero”, p. 75.

No que concerne ao IPI e ao ICMS, o método a ser adotado para evitar a cumulatividade está expresso na Constituição. O Texto Supremo impõe a técnica da compensação, determinando seja compensado o imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores. Relativamente ao IPI, o constituinte não estabeleceu nenhum tipo de restrição ao aproveitamento de créditos. Quanto ao ICMS, só excepcionou as hipóteses de isenção e não-incidência, as quais, mesmo assim, não podem ser levadas ao extremo, devendo ser aplicadas apenas quando a manutenção do crédito provoque “cumulatividade às avessas”, em desfavor do Estado. São nesse sentido os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁷, para quem a restrição constitucional ao crédito de ICMS deve ser tratada pelo critério de *lex specialis*, só sendo aplicável “àquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, levando a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo”, pois nesses casos a manutenção do crédito criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado.

Nas demais hipóteses – impostos residuais, contribuições residuais, contribuições para a seguridade social incidentes sobre o faturamento ou receita e sobre a importação – silenciou-se o constituinte, deixando a cargo do legislador infraconstitucional eleger o modo de operacionalizar a não-cumulatividade.

Vários são os métodos de cálculo que possibilitam a exigência de tributos não-cumulativos. Vejamos os principais:

a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita etc.) o montante correspondente às

7. “ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais”, p. 20.

entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota.

b) Método direto aditivo: determina a aplicação da alíquota tributária sobre o valor efetivamente agregado. Nesse caso, o *quantum* devido é calculado mediante a incidência da alíquota sobre o somatório da mão-de-obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer despesas do contribuinte, tendo em vista ser essa soma acrescida ao preço da atividade sujeita à tributação.

c) Método indireto subtrativo: determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas. É a sistemática adotada para o IPI e ICMS.

d) Método indireto aditivo: estipula seja o tributo calculado por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte. Por exemplo: o somatório da alíquota incidente sobre os fatores mão-de-obra, matérias-primas, margem de lucro e demais despesas voltadas à consecução da atividade do contribuinte⁸.

Alcides Jorge Costa⁹ também alude à possibilidade de serem adotadas técnicas de adição e de subtração. Ao examinar esta última, identifica duas variantes: o método de subtração “base sobre base” e o de “imposto sobre imposto”.

Pela técnica de subtração na variante “imposto sobre imposto”, o valor devido é obtido deduzindo-se do tributo a pagar o imposto que incidiu nas etapas anteriores. Poderíamos também

8. Edison Carlos Fernandes (*Mini Reforma Tributária Comentada*, p. 44) refere-se, ainda, ao “método de crédito do tributo” como espécie diversa de técnica não-cumulativa. Segundo o autor, nesse método o valor devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente, sistemática essa adotada pela Constituição para o IPI e ao ICMS. Não vemos distinção, porém, entre este e o método indireto subtrativo.

9. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, p. 26.

denominá-la “tributo sobre tributos” nas hipóteses em que se estivermos diante de não-cumulatividade aplicada a espécie tributária diversa do imposto.

Já a sistemática de subtração na variante “base sobre base” corresponde àquela acima denominada “método direto subtrativo”. O sistema “base sobre base” pode ser operacionalizado, ainda, deduzindo-se da base de cálculo o valor do tributo devido a partir da base anterior.

Diversas outras técnicas podem ser formuladas, de modo que o tributo incida apenas uma vez em cada negócio realizado. Mas, como já tivemos a oportunidade de anotar¹⁰, qualquer que seja o método escolhido, somente se poderá falar em não-cumulatividade se ausentes limitações ou restrições ao aproveitamento do tributo relativo aos negócios jurídicos anteriores. Apenas se amplo e irrestrito o direito ao crédito, o tributo não se acumulará. Caso algum tributo devido em uma das etapas do ciclo não seja levando em conta nas subseqüentes, haverá sobreposição do ônus tributário, sendo inadmissível falar-se em “não-cumulatividade”.

3. A não-cumulatividade disciplinada pelas Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03

Segundo José Eduardo Soares de Melo¹¹, a não-cumulatividade constitui-se “*num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo*”

10. Fabiana Del Padre Tomé, “Natureza jurídica da ‘não-cumulatividade’ da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS”, p. 543.

11. “Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos”, p. 714.

produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo oriundo da cumulatividade”. Fundado nesse mesmo argumento, de tornar os produtos e serviços menos onerosos, o legislador federal houve por bem editar as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, implantando nova sistemática de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS, por ele denominada “não-cumulativa”.

Vimos que a não-cumulatividade é princípio jurídico que assegura uma única incidência tributária em cada etapa da cadeia econômica, obstando a superposição de tributos. Com relação ao IPI e ao ICMS, o Texto Constitucional esclarece o método a ser adotado para implementar o princípio, determinando a compensação do que for devido em cada operação, com o montante do tributo relativo às operações anteriores. Anotamos que existem outras técnicas que podem ser usadas para realizar a não-cumulatividade, susceptíveis de ser adotadas nas hipóteses em que o constituinte silenciou-se quanto ao método para evitar a cumulação. O ponto comum entre essas diversas modalidades de cálculo é o resultado, qual seja: *a tributação apenas do valor acrescido em cada etapa da cadeia*. Destarte, nos demais casos em que se pretenda implantar a não-cumulatividade, pode o legislador optar pela forma mediante a qual a operacionalizará, desde que, efetivamente, elimine por completo a “tributação em cascata”.

As Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03 introduziram no ordenamento brasileiro um novo regime de apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, sendo denominado, pelo legislador ordinário, como “não-cumulativo”. Esses veículos normativos autorizam que sejam descontados da base de cálculo créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, alugueis, ativo immobilizado, edificações e devoluções de bens, especificando, no caso da COFINS, a possibilidade de creditamento relativo a despesas com armazenagem e frete de mercadoria na operação de venda dos bens para revenda e insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Em sua

atual redação, conferem direito a créditos até mesmo em decorrência de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Ao disciplinar a forma pela qual o crédito será calculado, estipula técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS. Não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes. Diferentemente, determina que o contribuinte, *após apurar* o valor da contribuição ao PIS e da COFINS, aplicando alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, desconte, do montante obtido, crédito correspondente à aplicação das *mesmas alíquotas* sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos no mês. Trata-se de método de apuração subtrativo, porém diverso de todos aqueles relacionados no item 2 deste trabalho.

A modalidade “indireta subtrativa” ou “tributo sobre tributo” é a que mais se aproxima, inexistindo, contudo, identidade entre elas. Enquanto nas técnicas especificadas o valor do tributo é obtido deduzindo-se do valor a pagar o montante que incidiu nas etapas anteriores, na sistemática de apuração das contribuições examinadas autoriza-se o desconto de valores, independentemente da correspondente exigência tributária nas fases que antecederam a operação tributada. Determinam as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 que o montante do crédito será calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos bens, serviços e despesas incorridos, conforme se trate de contribuição ao PIS ou de COFINS, respectivamente. Para tal creditamento, irrelevante o fato das entradas terem se sujeitado a alíquotas diversas nas etapas antecedentes do ciclo.

4. Amplitude da relação de despesas que geram direito aos créditos de PIS e COFINS

Vêm, de longa data, as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do conteúdo do princípio constitucional da

não-cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS. Dentre as polêmicas, indaga-se sobre a adoção, pelo Texto Constitucional, do “crédito físico” ou do “crédito financeiro”, conforme seja necessária ou não a posterior saída do bem ou serviço adquirido: (a) se adotada a sistemática do “crédito físico”, o direito ao abatimento do tributo incidente nas operações anteriores só é autorizado se o bem integrar o produto ou serviço a que o contribuinte dará saída, enquanto (b) no sistema do “crédito financeiro” todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade comercial do contribuinte geram créditos, independentemente da sua destinação física.

A disciplina jurídica da contribuição ao PIS e da COFINS, conquanto denominada pelo legislador de “não-cumulativa”, nada tem que ver com a “não-cumulatividade” do IPI e ICMS. Incabível, por isso, a simples aplicação, às citadas contribuições, de construções legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais relativas àqueles impostos.

É imprescindível examinar a legislação específica das contribuições examinadas para concluirmos acerca da necessidade ou não de específico destino das mercadorias ou prestações de serviços, como condição para o nascimento do crédito. E, em caso afirmativo, identificarmos qual o tipo de destinação é exigida: (i) que as mercadorias e serviços recebidos saiam do estabelecimento, quer pela revenda, quer pela integração física à mercadoria ou serviço; ou (ii) que referidos bens, serviços e demais despesas viabilizem a atividade do contribuinte, pouco importando se integrarão fisicamente o produto ou serviço objeto do negócio jurídico por ele praticado.

Da análise das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, nota-se que seus preceitos normativos não vinculam a entrada da mercadoria ou serviço à sua posterior saída. Exigem, apenas, que os bens e serviços sejam utilizados na atividade da empresa. Adotam, portanto, o sistema do chamado “crédito financeiro”, autorizando o abatimento de valores relativos não apenas aos bens e serviços que se integram ao produto da atividade do contribuinte

ou são consumidos no exercício desta, mas também todos os gastos incorridos pelo sujeito passivo para tornar possível a realização da atividade empresarial.

A adoção da sistemática de “crédito financeiro” é evidenciada, outrossim, pela expressa autorização para que se descontem, dos valores de contribuições devidas, créditos relativos a:

- (i) bens adquiridos para revenda, à exceção de certas mercadorias que, por força de lei, sujeitam-se ao regime de substituição tributária “para frente” ou da incidência monofásica;
- (ii) bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- (iii) energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não fazendo o legislador distinção entre a energia elétrica consumida no processo de industrialização e aquela utilizada para funcionamento do estabelecimento;
- (iv) alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- (v) valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;
- (vi) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, destinados a locação a terceiros ou utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;
- (vii) edificações e benfeitorias em imóveis, utilizados na atividade da empresa;
- (viii) bens recebidos em devolução, cuja receita da venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e sido tributada pela contribuição ao PIS e COFINS;
- (ix) relativamente à COFINS, autoriza-se também o crédito nas hipóteses de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de bens, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

(x) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

As relações dos bens, serviços e despesas que geram créditos para o contribuinte, expressos no art. 3º, I a IX da Lei n. 10.637/02 e art. 3º, I a IX, da Lei n. 10.833/03, não trazem apenas elementos que efetivamente se incorporam ao produto da atividade do contribuinte, mas também gastos incorridos para tornar possível o desempenho de tais atividades.

É interessante consignar, neste momento, que a análise dos itens (iii) a (vii), assim como dos itens (ix) e (x), confirmam a interpretação segundo a qual o legislador teria adotado a sistemática do “crédito financeiro”. Nas hipóteses citadas, inexistente integração física do bem, serviço ou despesa gerador de crédito ao produto da atividade do contribuinte. O fato de tais elementos serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento de créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS e COFINS.

Considerando que as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 implantaram a sistemática do “crédito financeiro” às contribuições ao PIS e COFINS, é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita. Todos os gastos que estejam relacionados com a atividade do contribuinte geram créditos, sendo excepcionados apenas os bens, serviços e despesas pagos a pessoa jurídica não domiciliada no Brasil, e os valores de mão-de-obra pagos a pessoa física (§ 2º do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03).

Isso supera, também, a questão acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da lista de hipóteses que fazem surgir direito ao crédito. Mencionada lista seria taxativa se apenas os bens, serviços e despesas por ela arrolados gerassem crédito, ao passo que a teríamos por exemplificativa se o direito ao crédito

pudesse decorrer de fatos diversos, além daqueles especificados. Tal distinção não encontra aplicabilidade no caso da regra de direito ao crédito da contribuição ao PIS e COFINS, pois, como já anotamos, todas e quaisquer despesas relacionadas com a atividade do contribuinte fazem nascer créditos a ser deduzidos dos tributos devidos. E essa conclusão não decorre simplesmente da atribuição de caráter exemplificativo à lista, mas dos seus próprios termos: a legislação autoriza, expressamente, a dedução de créditos calculados em relação a “*bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços*”. Logo, o legislador confere, no corpo da relação de fatores que geram direito ao crédito, a possibilidade de abatimento, com a contribuição ao PIS e COFINS, do percentual de 1,65% e 7,6%, respectivamente, de todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e relacionados com sua atividade negocial, salvo se consistentes em remuneração de mão-de-obra de pessoa física ou se adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no país.

5. A amplitude do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS

Dentre as situações geradoras de créditos de PIS e COFINS, existe grande polêmica em torno da compreensão do disposto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, *in verbis*:

“Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II – *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 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; (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004)*” (destaquei)

Em face de tal prescrição, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004, restringindo a significação do vocábulo “insumo”. No que concerne à fabricação ou produção de bens destinados a venda, insumos seriam *“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”*. E, quanto à prestação de serviços, insumos abrangeriam *“os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços”*. Desse modo, adotou conceito de insumo semelhante àquele referido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo a incorporação ou transformação física do bem.

Ocorre que, como já demonstramos, é inadmissível pretender-se aplicar ao PIS e à COFINS as regras procedimentais atinentes à não-cumulatividade do ICMS e do IPI.

Nos termos do art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto n. 7.212/10), configura industrialização *“qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”*. “Industrializar” significa fabricar, produzir algo, mediante transformação de matérias-primas em nova espécie de bem. É processo em que se utiliza imensa gama de materiais e serviços, para, com a conjugação destes, dar saída a produto diverso: o bem industrializado.

O ICMS, por seu turno, tem seu núcleo representado pelo verbo “realizar”, acompanhado do complemento “operações relativas à circulação de mercadorias”, consistindo, portanto, na comercialização de bens adquiridos para essa finalidade.

Diante das peculiaridades dos fatos descritos nas hipóteses de incidência do IPI e do ICMS, a jurisprudência tem se posicionado no sentido de que só dá direito a crédito o bem ou serviço que integre o produto final, objeto da industrialização ou da comercialização. Tal conclusão, porém, é inadmissível em se

tratando de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que incidentes sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica. Descabido, por conseguinte, pretender aplicar ao PIS e à COFINS concepções inerentes aos fatos geradores de créditos de IPI, como aquela consignada no Parecer Normativo CST n. 65, de 05/11/79, a qual alude a “*elementos que integram o produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem)*”, e a “*bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização*”.

Nessa linha de raciocínio, esclarece Marco Aurélio Greco¹²:

“No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

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. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.”

José Antônio Minatel¹³ também demonstra, com propriedade, que a forma operacional da não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre a receita há de ser, necessariamente, diversa daquela aplicável ao ICMS e ao IPI:

“Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa

12. “Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”, p. 34.

13. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*, p. 180.

técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que acontece com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias”.

Como o IPI incide sobre o valor do produto industrializado, o crédito decorre da aquisição dos bens e serviços empregados para a fabricação do produto final. No caso do ICMS, a entrada das mercadorias destinadas à revenda faz nascer créditos desse imposto, por ser ele calculado segundo o valor da comercialização de tais bens. Mas, quanto ao PIS e COFINS, a forma operacional da não-cumulatividade afasta-se totalmente das regras aplicáveis aos impostos sobre a circulação e produção de bens (ICMS e IPI). Sendo tributos incidentes sobre as receitas, os créditos não decorrem de compra e venda de bens e serviços específicos, inexistindo exigência de vínculo algum entre as compras e as vendas, ou entre as entradas e as saídas. Nem poderia fazê-lo o legislador, tendo em vista que o PIS e a COFINS não incidem sobre a circulação de bens ou serviços, mas sobre as *receitas*.

No que diz respeito à contribuição ao PIS e a COFINS, tendo em vista que as suas bases de cálculo são compostas pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, *todas as despesas que contribuem para a atividade empresarial, influenciando, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento.*

Tratando-se das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, o vocábulo “insumo” há de ser entendido como todos os custos com a

produção e comercialização de mercadorias, ou prestação de serviços. Engloba (i) matérias-primas, consistentes nos bens que integram fisicamente o produto; (ii) mão-de-obra, caracterizada pelos atos de execução do processo produtivo, de comercialização ou de prestação de serviço; e (iii) gastos gerais, tidos como custos indiretos da produção ou serviços. Seguindo essa linha raciocínio, assevera Fernando Osório¹⁴ que “O insumo não se exaure no estabelecimento; (...) Por isso, o insumo é um conceito muito mais amplo do que meramente a matéria-prima que se integra fisicamente ao produto e à mão-de-obra diretamente ligada à produção.” Logo, seriam custos gerais de produção: “energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, consumidos no processo industrial; água utilizada para a refrigeração de máquinas industriais; limpeza e manutenção das instalações industriais; remuneração de gerente de produção ou de administrador de materiais; locação, arrendamento ou usufruto de bens utilizados na produção; depreciação, amortização e exaustão dos bens tangíveis e intangíveis do ativo permanente relacionados com a produção (máquinas, equipamento, patentes, direitos de exploração, entre outros) etc.”

Impende registrar que as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 não se restringem aos insumos de produção, fazendo expressa referência aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços. Com isso, permitem o abatimento de créditos decorrentes de todos os dispêndios realizados para o desenvolvimento da atividade prestadora de serviços.

Semelhante é o posicionamento de Aires F. Barreto¹⁵, para quem o art. 3º, II, da Lei n. 10.833/03 autoriza o contribuinte a descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo, direta ou obliquamente, na prestação de serviços. Os incisos III a IX, por sua vez, estariam a confirmar a possibilidade de dedução de créditos relativos a despesas não

14. “A Não-Cumulatividade do PIS – Aspectos Controvertidos”, p. 692.

15. “A nova Cofins: primeiros apontamentos”, p. 10.

obrigatoriamente aplicados ou consumidos na prestação dos serviços, não afastando, porém, abatimentos decorrentes de gastos outros, todos insumos, tais como água, telefone, material de escritório, limpeza, contabilidade etc.

Disso resulta que “insumos”, compreendidos no contexto do regime de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, consistem no *conjunto de fatores necessários ao desempenho de determinada atividade empresarial*, seja ela consistente na produção, comercialização de bens ou prestação de serviços, sendo autorizada, por expressa determinação legal, o abatimento de créditos a eles relativos.

Diante das particularidades inerentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem admitindo serem insumos todos os dispêndios necessários à operatividade da pessoa jurídica, assim consideradas aquelas que preenchem os requisitos de custos e despesas operacionais para fins de cálculo do lucro real (arts. 290 e 299 do RIR/99):

“CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial. Ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada”.¹⁶

Por ocasião do Acórdão n. 3202-00.226, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF assim se pronunciou:

16. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n. 9303-01.035 – 3ª Turma, sessão de 23 de agosto de 2010 – Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.”

O vocábulo “insumo”, relativamente a tais gravames, abrange todas as aquisições necessárias à produção das receitas, motivo pelo qual inexiste óbice ao aproveitamento de créditos correspondentes aos seus custos, calculados segundo as alíquotas indicadas na legislação (1,65% de PIS e 7,6% de COFINS). Tanto que as próprias leis instituidoras da não-cumulatividade desses tributos relacionam, como hipóteses geradoras de créditos, a energia elétrica e energia térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; contraprestações de operações de arrendamento mercantil, dentre outros. Percebe-se, aí, nítido reconhecimento de que o conceito de “insumos”, no âmbito da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, *não se identifica com aquele delineado pelas normas jurídicas disciplinadoras do IPI e do ICMS*, ultrapassando o campo das operações de industrialização e circulação de mercadorias.

Esse foi o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende do voto exarado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, na qualidade de Relator do Recurso Especial n. 1.246.317-MG:

“Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo ‘insumo’ a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de ‘serviços’, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser

creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final.

(...)

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não têm por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (exceтуando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. **Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**” (grifos no original)

Com suporte em tais fundamentos, decidiu o STJ, nos autos do REsp n. 1.246.317-MG, que:

“(...) 5. São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar**

a abrangência do termo ‘insumo’ para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. (...)” (grifos no original)

“Insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS, corresponde aos custos ou despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

6. Conclusões

A não-cumulatividade objetiva que cada agente da cadeia de industrialização, comercialização ou serviço somente recolha o tributo sobre o valor que a ela adicionou. Em relação ao PIS e COFINS, a sistemática de abatimento adotada é a do chamado “crédito financeiro”, visto que não vincula o direito ao crédito à saída da mercadoria ou serviço no exercício da atividade do contribuinte. Ao contrário, as Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03 autorizam, expressamente, a dedução de créditos relativos a despesas consideradas custos indiretos, tais como aquelas decorrentes de empréstimos, alugueis, dentre outras. Em decorrência, o insumo cuja aquisição faz nascer o direito ao crédito deve ser entendido como *todos os gastos necessários à consecução da atividade do contribuinte*.

Ao relacionar os fatos cuja realização faz nascer direito a créditos de PIS e COFINS, as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 indicam os *bens adquiridos para revenda* e os *bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços*. Uma leitura rápida e superficial poderia sugerir limitação do direito ao crédito dos contribuintes, os quais estariam restritos a aproveitar créditos relativos aos bens que fossem objeto de posterior saída, quer mediante revenda, seja por serem incorporados no processo produtivo.

Tão literal interpretação não deve subsistir. Essa literalidade textual está influenciada pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram

créditos de IPI, sendo inadmissível sua aplicação à figura do PIS e da COFINS, incidentes sobre as receitas como um todo.

Para que a não-cumulatividade se aperfeiçoe, como prescrito pelo constituinte derivado, é necessário que a contribuição ao PIS e a COFINS incidam apenas sobre a parcela da receita acrescida, ainda não tributada, ou seja, sobre a diferença positiva do valor que se verifica entre duas operações sequenciais – no caso, entre a receita do industrial/vendedor/prestador e os ingressos financeiros do sujeito passivo adquirente (dito de outro modo, entre a receita do contribuinte e suas despesas). Desse modo, é imprescindível que todos os insumos essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa sejam considerados, visto que integrantes do fato tributado, consistente em sua *receita*.

Com suporte nessas premissas, entendemos que, para fins de creditamento de PIS e de COFINS, “insumo” é conceito correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido, direta ou indiretamente, *para o desenvolvimento da atividade empresarial*, quer seja ela de caráter produtivo, comercial ou de prestação de serviços. Se o objetivo do constituinte derivado, ao inserir o § 12 ao art. 195 do Texto Magno, foi evitar a incidência em cascata das contribuições incidentes sobre a receita, tal desígnio só será alcançado se permitido o crédito relativo a todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa, por estarem compreendidas entre os fatores que possibilitam a obtenção de receitas.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. “ICMS e IPI – Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero”. *Revista de Direito Tributário* n. 46.

BARRETO, Aires F. “A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 103.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3^a ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

FERNANDES, Edison Carlos. *Mini Reforma Tributária Comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2002/2003.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. “ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais”. *Revista de Direito Tributário* n. 48.

GRECO, Marco Aurélio. “Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 34, jul/ago 2008.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

OSÓRIO, Fernando. “A Não-Cumulatividade do PIS – Aspectos Controvertidos”. *Direito Tributário*, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II.

SOARES DE MELO, José Eduardo. “Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos”. *Direito Tributário*, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. “Natureza jurídica da ‘não-cumulatividade’ da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS”. *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer, São Paulo: Quartier Latin, 2005.