



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Processual Civil

ELANA OLIVEIRA DE MATOS SOUSA

**ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMOS
PARA FINS DE CREDITAMENTO DO
PIS/PASEP E DA COFINS NO REGIME NÃO
CUMULATIVO**

**Brasília – DF
2012**

ELANA OLIVEIRA DE MATOS SOUSA

**ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE
CREDITAMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS NO
REGIME NÃO CUMULATIVO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

**Brasília – DF
2012**

ELANA OLIVEIRA DE MATOS SOUSA

**ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE
CREDITAMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS NO REGIME NÃO
CUMULATIVO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente:

Integrante:

Integrante:.

De tanto ver triunfar as nulidades,
De tanto ver prosperar a desonra,
De tanto ver crescer a injustiça,
De tanto ver agigantarem-se os poderes
nas mãos dos maus, o homem chega a
desanimar da virtude, a rir-se da honra, a
ter vergonha de ser honesto.

Rui Barbosa

RESUMO

Busca-se com o presente trabalho monográfico determinar, de forma acadêmica, o sentido e alcance do termo “insumo” disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para fins de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa da Integração Social (PIS). Primeiramente, analisa-se o princípio da não cumulatividade sob o prisma constitucional, com enfoque em sua aplicação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais (ICMS) e às Contribuições ao PIS e à COFINS. Em segundo momento, apresenta-se as distinções entre as metodologias previstas para o cálculo dos tributos não cumulativos. Após, expõe-se de forma crítica o conceito etimológico do termo “insumo”, as classificações adotadas pela doutrina e a evolução dos principais tribunais judiciais e administrativos do País na busca por um conceito aplicável ao termo. Por fim, propõe-se, com auxílio de métodos de interpretação, um conceito a ser adotado.

Palavras-chave: Lei nº. 10.637/2002. Lei nº 10.833/2003. Não Cumulatividade. Conceito Insumo. Alcance.

ABSTRACT

The aim of this study is to academically determine the meaning and scope of the term "input" as written on paragraph II of Article 3 of the Brazilian Laws 10.637/2002 and 10.833/2003, for the purposes of calculating the Contribution to the Social Security Financing (COFINS) and Contribution for the Social Integration Program (PIS). Firstly, it analyzes the principle of non-cumulative taxes through the constitutional prism, focusing on its application on the Industrialized Products Tax (IPI), Interstate Circulation of Goods and Services Tax (ICMS), PIS and COFINS. Secondly, it presents the calculation methodologies for the non-cumulative taxes and the differences between them. Thirdly, there is a search for a concept applicable to the term through critical analysis of the etymology concept of the term "input", the classifications adopted by the doctrine and the major administrative and judicial brazilian courts. Lastly, it proposes, with the help of interpretation methods, a concept to be adopted.

Keywords: Law 10.637/2002. Law 10.833/2003. Non-cumulative. Input Concept. Extension.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA COFINS.....	11
1.1 Breve histórico legal.....	11
1.2 Sistemática de apuração não cumulativa.....	14
1.2.1 Significado da expressão	14
1.2.2 Não cumulatividade: Diferenças entre a sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS daquela aplicada a contribuição ao PIS e à COFINS?.....	16
1.2.2.1 Metodologias previstas para o cálculo dos tributos não cumulativos	22
2 CONCEITO DE INSUMO: ETIMOLÓGICO, DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL.....	27
2.1 Conceito do vocábulo “Insumo”.....	28
2.2 Conceito de “Insumo”: Imposto sobre Produto Industrializado.....	30
2.3 Conceito de “Insumo”: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	37
2.4 Conceito de “insumo”: Jurisprudência Atual.....	40
3 CONCEITO SUGERIDO PARA O VOCÁBULO “INSUMO”	47
3.1 A interpretação do direito como um sistema de linguagem.....	47
3.1.1 Métodos de interpretação	51
3.2 Construção de um conceito para o vocábulo	52
3.2.1 Utilizando os métodos de interpretação	52
3.2.1 Conceito proposto	56
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	64

INTRODUÇÃO

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) correspondem aos mais complexos tributos atualmente vigentes no País. Tal complexidade justifica-se principalmente pela falta de consolidação da legislação que disciplina a matéria e por existirem dois regimes distintos para cobrança dos tributos: cumulativo e não cumulativo.

Apenas para fins ilustrativos, colhendo informações divulgadas no site da Receita Federal do Brasil¹, verificamos que se encontram atualmente em vigor, no ordenamento jurídico brasileiro, mais de 600 atos normativo, entre leis complementares, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, atos declaratórios, e incontáveis portarias que disciplinam ou disciplinaram matérias no âmbito do PIS e/ou da COFINS.

No presente estudo monográfico apresentaremos um dos graves problemas enfrentados pelos contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativo das contribuições, instituído pelas Leis nº 10.637/2002² e nº 10.833/2003³, qual seja, a determinação do sentido e do alcance do termo “insumo”.

No regime não cumulativo, os contribuintes, por estarem sujeitos a alíquotas majoradas, possuem o direito à compensação de créditos calculados em relação a custos e despesas.

O inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 admite que sejam descontados créditos de PIS e COFINS em relação a “bens e serviços

¹ <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/legislacao/coletanea/coletaneapisCOFINS.pdf>

² BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31/12/2002. Seção 1, p. 1.

³ BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/12/2003. Seção 1, p. 1.

*(...) utilizados como **insumo** (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto (...)*”.

Ocorre que, para fins de elucidação do vocábulo, e, por falta de legislação disciplinadora, a Receita Federal do Brasil passou a se utilizar do conceito previsto na legislação aplicável ao Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais (ICMS).

Como consequência, observa-se a restrição demasiada do desconto de créditos, que tem prejudicado, principalmente, os ramos de atividade não industriais, tais como, os setores de prestação de serviços e de comercialização de mercadorias, o que justifica a importância do tema.

Os últimos oito anos, em que a sistemática não cumulativa de PIS e COFINS vige em nosso ordenamento jurídico, demonstram que, se mal implementada, pode gerar inúmeros prejuízos para os contribuintes.

Isso porque, como já dito, a alíquota aplicada ao tributo não cumulativo é, por regra, superior àquela aplicada a um tributo cumulativo. O que faz com que a alíquota efetiva dos dois regimes se aproxime é a possibilidade de abatimento de créditos no regime não cumulativo.

Para os prestadores de serviços, por exemplo, o valor da alíquota efetiva incidente sobre a receita bruta é bastante superior àquela fixada para o regime cumulativo. O principal insumo para a prestação de serviço e consequente geração de renda é com mão de obra que, por sua vez, não gera créditos de exações não cumulativas.

Ocorre que, com a indefinição legal do conceito do termo “insumos”, muitos setores da economia, em destaque para os prestadores de serviços, estão sendo prejudicados e penalizados com a arrecadação do PIS e da COFINS sob uma alíquota bastante superior àquela recolhida quando sob a regência da cumulatividade.

O trabalho foi desenvolvido pelo método dedutivo de abordagem e por pesquisa dogmática, ou seja, o alcance do conceito do vocábulo “insumos”, para fins de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo, foi analisado com esteio em legislação, doutrina e entendimento jurisprudencial. Portanto, foram utilizadas as técnicas de levantamento de dados e investigação bibliográfica na elaboração da pesquisa.

Para melhor apresentação do tema, o trabalho foi dividido em três capítulos. No primeiro, exporemos brevemente a trajetória histórica das leis que instituíram as contribuições para o PIS e a COFINS. Após, analisaremos a não cumulatividade, sob o enfoque constitucional, explorando o significado da expressão para cada um dos tributos: IPI, ICMS e contribuição para o PIS e a COFINS. Por fim, apresentaremos as metodologias de cálculo previstas para a apuração de tais tributos.

O segundo capítulo foi destinado, exclusivamente, a análise do conceito de insumo sob as perspectivas etimológica, doutrinária e jurisprudencial.

No terceiro e último capítulo proporemos um conceito de tributo com base na abordagem dos capítulos 1 e 2 e nos principais métodos de interpretação adotados pela doutrina.

1 DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA CONTRIBUIÇÃO PARA COFINS

1.1 Breve histórico legal

O PIS – Programa de Integração Social, instituído pela Lei Complementar nº 7⁴, e o PASEP, introduzido no sistema tributário nacional por meio da Lei Complementar nº 8⁵, portanto, ambos anteriores à Constituição Federal vigente, destinam-se à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas⁶.

O PASEP difere-se do PIS por serem seus contribuintes a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios⁷. O PIS abrangia exclusivamente os empregados em empresas jurídicas de direito privado.

A Lei Complementar nº 26⁸, de 11 de setembro de 1975, unificou os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social – PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, agora sob a denominação de PIS/PASEP.

Tais contribuições foram expressamente recepcionadas pela Constituição Federal de 1988⁹, por meio do art. 239¹⁰.

⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1970. Seção , p. .

⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 04/12/1970. Seção , p. .

⁶ A contribuição foi instituída sob fundamento no inciso V do art. 165 da Constituição Federal de 1967, à época vigente: “Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

[...]

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; [...]”.

⁷(Lei Complementar nº 8/1970) Art. 2º. A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal do Banco do Brasil das seguintes parcelas: (...).

⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 12/09/1975. Seção , p. .

⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.

Naquele tempo, o PIS era calculado sob a alíquota de 0,75% sobre o faturamento. Com o advento da Lei nº. 9.715/1998¹¹ esse percentual foi minorado para 0,65%.

Decorridos 21 anos da instituição do PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi incorporada ao ordenamento jurídico por meio da Lei Complementar nº 70¹², de 30 de dezembro de 1991, sucedendo ao FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social¹³, declarado inconstitucional pelo STF.

O art. 1º da referida Lei Complementar dispõe que *“sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e para o PASEP, fica instituída a COFINS, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.”*

Segundo tal legislação, a COFINS era calculada pela alíquota de 2% sobre o *“faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de quaisquer natureza”*.

¹⁰ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. § 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

¹¹ BRASIL. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 26/11/1998. Seção 1, p. 1.

¹² BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31/11/1991. Seção 1, p. 1.

¹³ O Fundo de Investimento Social – *Finsocial* foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, sob a forma de contribuição social destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, educação, habitação popular, saúde e amparo ao pequeno agricultor.

Posteriormente veio a Lei nº 9.718/1998¹⁴ que alargou a base de cálculo de ambas as contribuições e aumentou a alíquota da COFINS para 3%.

Desde o momento da criação, aludidas contribuições eram cobradas de forma cumulativa, ou seja, incidiam em todas as etapas da cadeia produtiva. Até que a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que foi posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inseriu no ordenamento jurídico a previsão da sistemática da não cumulatividade para a contribuição para o PIS. Em 30 de outubro de 2003, a sistemática da não cumulatividade foi estendida à COFINS, por meio da edição da Medida Provisória nº 135, convertida, posteriormente, na Lei nº 10.833/2003.

Tais leis majoraram a alíquota da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando calculadas sob a sistemática não cumulativa, de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, respectivamente, tendo sido conferido aos contribuintes o direito à dedução de créditos relativos aos (alguns) bens e serviços adquiridos.

Diante de tal fato, a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação ao PIS/PASEP, e 1º de fevereiro de 2004, em relação à COFINS, os contribuintes passaram a conviver com dois sistemas distintos de apuração.

Isso porque, a sistemática não cumulativa foi instituída apenas para determinados contribuintes e determinadas receitas, conservando-se para os demais o regime de incidência cumulativo das contribuições sociais. Ou seja, para alguns contribuintes, referidas contribuições sociais serão cumulativas e, para outros, não cumulativas. O contribuinte poderá ainda conviver, dentro de uma mesma empresa, com os dois regimes de apuração, tendo em vista que, poderá estar sujeito a uma sistemática devido ao ramo de sua atividade e a outra em função do tipo de receitas que auferir.

Foram os artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10º da Lei nº 10.833/2003 que cuidaram de apontar os contribuintes e as receitas que devem permanecer sujeitas ao regime cumulativo, contudo, não se verifica motivos lineares que suportem a decisão do legislador de excluir uns e outros contribuintes e receitas do regime não cumulativo. Tal previsão legal gera, até os dias de hoje, grande desconforto entre diversos setores da economia, que se sentem diretamente

¹⁴ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28/11/1998. Seção 1, p. 1.

prejudicados por não terem permanecido no regime cumulativo, principalmente aqueles setores tidos como de “prestação de serviços”. No decorrer deste trabalho monográfico serão abordados os motivos que suportam tal indignação.

Importante destacar que referidas Leis listam, em seus arts. 3^{os}, os créditos passíveis de dedução, assim, a cada apuração, o contribuinte deverá analisar em seus registros contábeis quais são as despesas e os custos que poderão ser utilizados como crédito.

A não cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS foi constitucionalizada, em 19 de dezembro de 2003, por meio da promulgação da Emenda Constitucional nº 42¹⁵, que inseriu o § 12 ao já existente artigo 195.

1.2 Sistemática de apuração não cumulativa

1.2.1 Significado da expressão

Entende-se por “não cumulatividade” o princípio segundo o qual, o contribuinte, em cada operação, deduz da base de cálculo dos débitos devidos quando da saída dos bens ou dos serviços, o montante do tributo que incidiu na operação anterior, ou seja, o montante de tributo já recolhido até o momento da entrada do bem em seu estoque. Objetiva-se que seja tributado, em cada cadeia, somente o valor acrescido ao bem ou serviço. Assim conceitua André Mendes Moreira:

A não-cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do *quantum debeat*. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis ou basis* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 1993. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. São Paulo: Ática, 2000.

dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).¹⁶

O doutrinador acrescenta, ainda, que “a origem da não cumulatividade está imbricada à dos tributos sobre o valor agregado, sendo a sua nota característica mais importante.”¹⁷

A não cumulatividade, em seu modelo tradicional, qual seja, imposto sobre imposto, traz em si diversas vantagens tanto sob a ótica dos agentes produtores como sob a ótica do Estado-arrecadador. Neste sentido apresentamos, em suma, algumas vantagens observadas por Moreira¹⁸:

- a. Possibilidade de fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes. Nos tributos não cumulativos o ônus tributário para o adquirente-contribuinte é maior caso o produto adquirido não esteja acobertado por Nota Fiscal, portanto, a sonegação não beneficia o adquirente do bem ou serviço;
- b. O número de etapas de circulação da mercadoria ou prestação de serviço não influencia no montante devido, tendo em vista que a dedução em cada etapa do tributo pago na anterior;
- c. Facilidade para os agentes econômicos na redução dos custos tributários, em decorrência da desnecessidade de verticalização e possibilidade de concentração na atividade em que tenham maior aptidão;
- d. Desoneração das mercadorias e serviços exportados;
- e. Maior transparência na cobrança dos tributos.

Ocorre que, apesar de todas as vantagens expostas, conforme veremos a seguir, a partir de 2003, ano de início da vigência do PIS não cumulativo diversos setores da economia foram afetados pela majoração expressiva da carga tributária. Tal cenário fortaleceu-se em 2004, com o início da vigência da COFINS não cumulativa.

¹⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 61.

¹⁷ Id. *Ibid.*, p. 61.

¹⁸ Id. *Ibid.*, p. 68.

1.2.2 Não cumulatividade: Diferenças entre a sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS daquela aplicada a contribuição ao PIS e à COFINS?

Conforme já exposto, a Medida Provisória nº 66 de 2002, que foi posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, inseriu no ordenamento jurídico brasileiro a previsão da sistemática da não cumulatividade para a contribuição para o PIS, visando a sua incidência apenas sobre o valor agregado ao bem ou ao serviço em cada uma das cadeias da operação.

Tal finalidade restou evidenciada no item 2 da exposição de motivos da referida Medida Provisória, que assim dispõe:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em **regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). (grifo nosso).

Conforme já antecipado na exposição de motivos, no ano seguinte, em 30 de outubro de 2003, sobreveio a Medida Provisória nº 135, convertida, posteriormente, na Lei nº 10.833/2003, instituindo regime bastante similar à COFINS.

Em 19 de dezembro de 2003, a sistemática da não cumulatividade para referidas contribuições, já prevista ordinariamente, foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional n. 42, por meio da inclusão do § 12 ao art. 195. Referido parágrafo dispõe da seguinte redação: *“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”*.

Ressalta-se que com a edição da Emenda Constitucional nº 42, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 passaram a ter novo fundamento de validade devendo ser, portanto, interpretadas conforme os novos dizeres fixados constitucionalmente para a não cumulatividade. Nesse sentido:

Com a alteração das normas inaugurais do sistema, todas as leis vigentes e que permaneceram compatíveis com o texto atual vêm a ter

novo fundamento de validade, que condicionam a sua interpretação e o seu significado a novos parâmetros¹⁹.

Dessa forma, cabe-nos verificar qual o conceito dado ao termo “não cumulatividade” no âmbito da Carta Magna, tendo em vista que o § 12 do art. 195 nada dispôs expressamente.

Destaca-se que a falta de conceituação expressa no texto constitucional não confere ao legislador ordinário a competência para fazê-la. O significado do termo “não cumulatividade” deverá ser obtido integralmente a partir da interpretação da Constituição Federal de 1988²⁰.

Nesse sentido lecionam Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi:

A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não incidência. Poderá a legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não cumulatividade, amerquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, deslineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais.²¹ (grifo nosso).

Incumbe-se a nós, nesse momento, decifrar o conceito de “não cumulatividade” no âmbito do texto constitucional.

A sistemática ora foco de nossos estudos tem por objetivo impedir a incidência em cascata de um determinado tributo em uma cadeia econômica, ou seja, que o tributo incida sobre a base total do produto em todos os níveis da cadeia econômica.

O texto constitucional refere-se a não cumulatividade ao tratar dos seguintes tributos:

- a. Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) (art. 153, IV e § 3º).
- b. Impostos residuais (art. 154, I).
- c. Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, II e §§ 2º a 5º);
- d. Contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4º c/c art. 154, I);

¹⁹ ARAÚJO, Luiz Alberto David; SERRANO JÚNIOR, Vidal. *Curso de direito constitucional*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.16.

²⁰ TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *Direito tributário: impostos municipais e taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.976.

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. RT; Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 114. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 10.

- e. Contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12).

A dificuldade para a conceituação do termo provém do fato de a não cumulatividade ser típica e oriunda de tributos plurifásicos cuja materialidade é o consumo (ex. ICMS e IPI) e, no caso, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento da pessoa jurídica. Nesse sentido se manifesta Eric Castro e Silva²²:

O princípio da não-cumulatividade é oriundo e típico dos tributos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços (coisas) consagrado nos tributos de valor agregado, nos quais, como o próprio nome indica, é possível aferir no valor total do bem ou serviço tributado o valor agregado a título de tributo, que, por isso, pode ser exatamente abatido na etapa posterior do ciclo econômico.

Diferentemente, de uma forma geral, cujo exemplo mundial é o IVA Europeu, as contribuições sociais, de uma forma geral, e o PIS e a COFINS em especial, têm como sua materialidade não bens ou serviços (coisas), mas sim a obtenção de receita, o que, na visão dos economistas que estudam repercussão tributária, impede a efetiva apuração do montante de tributo incidente no valor total pago sobre um bem cuja venda gerou receita tributada por tais contribuições.(Grifo nosso).

Devido a isso, parte da doutrina defende que o regime da “não cumulatividade” aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS não guarda correlação jurídica com o regime da “não cumulatividade” constitucional aplicável ao ICMS e ao IPI.

A Constituição Federal de 1988, no inciso II, § 3º do seu art. 153²³, restringe o crédito decorrente da não cumulatividade do IPI ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que, claramente, só pode ter ocorrido em relação a “algo” que seja “produto industrializado”. Nesse caso, a palavra “insumo” só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia²⁴.

²² Revista Dialética de Direito Tributário. *Definição de “Insumos” para fins de PIS e COFINS não cumulativos*. nº 170. Nov. 2009. P. 24.

²³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008, p. 15.

O princípio da não cumulatividade para o ICMS, estabelecido pelo artigo art. 155, § 2º, I da CF/1988, está assim disposto: “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*” E no inciso XII, alínea “c”, que “*cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto*”.

Depreende-se da leitura do texto constitucional que poderá ser compensado pelo contribuinte apenas o imposto referente às entradas de mercadorias no estabelecimento que, possuem como finalidade ser revendidas ou compor um produto para venda. Ou seja, devem, tais mercadorias, necessariamente, ser objeto de circulação.

Em 1996 foi promulgada a Lei Complementar nº 87²⁵, que tratou de regulamentar o ICMS. Contudo, observa-se que, em seu art. 19, a LC reproduziu o texto da Constituição Federal, dispondo que “*o imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*” Assim, tendo em vista não ter havido qualquer regulamentação do regime de compensação do ICMS, em virtude da não cumulatividade, considera-se que a técnica constitucional adotada para o ICMS coincide com aquela adotada para o IPI. Não causa tanta estranheza, visto a proximidade da materialidade dos dois impostos, qual seja o consumo de bens e, no caso do ICMS, o consumo de bens e serviços.

Para o cálculo dos tributos não cumulativos, são duas as principais técnicas utilizadas, a primeira conhecida como “imposto sobre imposto” e a segunda conhecida como “base sobre base”.

A técnica utilizada para o cálculo do IPI e do ICMS é a do “imposto sobre imposto”, tendo em vista que o adquirente de determinado produto, tributado na cadeia anterior pelos referidos impostos, poderá se creditar pelos valores exatos do ICMS e do IPI devidos e destacados na nota fiscal de aquisição do produto.

²⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16/09/1996. Seção 1, p. 1.

Em referida técnica, uma empresa industrial, por exemplo, fará o registro contábil, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de insumos e, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que tiverem saída. Ao final de cada mês verifica-se qual dos dois valores é maior, o do crédito ou o do débito. Caso o valor do débito seja maior, o contribuinte terá imposto a recolher, caso seja menor, o saldo credor será transferido para o mês seguinte²⁶.

Defende-se, entretanto, que a técnica utilizada para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos é o da “base sobre base” que visa a tributação da diferença entre a receita auferida e a receita consumida, para tanto, o adquirente deverá aferir o custo da operação anterior. Ricardo Lodi Ribeiro, ao discorrer sobre o tema, leciona que os créditos provenientes da não cumulatividade, aplicável aos tributos incidentes sobre a receita bruta e o faturamento, serão encontrados *“pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).”*²⁷

Nesse ponto reside a principal diferença entre a não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, tributos incidentes sobre o produto, mercadoria ou serviço, e a não cumulatividade aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS, tributos incidentes sobre a receita bruta ou o faturamento.

Assim, na medida em que a não cumulatividade visa à tributação do valor agregado, defende-se que tal instituto, previsto no § 12 do art. 195 da CF/1988, será constitucional somente se a sistemática de apuração prevista em lei ordinária for a de “base sobre base”, garantindo que só será tributada a receita de uma empresa após a dedução dos gastos incorridos no processo de produção de suas riquezas.

Os tribunais, ao serem questionados sobre a constitucionalidade do § 12 do art. 195 da CF/1988, manifestaram entendimento correlato ao da doutrina no que diz respeito à diferença entre a sistemática de não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS daquela aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. E-PROC. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO DE

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 333.

²⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.111, p.102.

CRÉDITOS. ABRANGÊNCIA DO TERMO "INSUMOS". 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, foi relegado à disciplina infraconstitucional, conforme se extrai do disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03). 2. Da análise das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que o conceito de insumos, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS por elas instituído, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abrangendo todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação. 3. As IN SRF n.º 247/02 (quanto ao PIS) e 404/04 (quanto à COFINS), que vieram a explicitar o conceito de insumos, não padecem de qualquer ilegalidade, uma vez que mantiveram-se na linha traçada pelo legislador ordinário, cuja intenção foi a de considerar, para efeitos de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. 4. Sentença mantida. (TRF4, AC 5010427-13.2010.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 09/12/2011). (grifo nosso).

Ocorre que, outra corrente doutrinária, defende que a não cumulatividade é um princípio constitucional e que não é possível conviver com dois conceitos para o mesmo princípio.

Isso porque, a função da não cumulatividade é comum para todos os tipos de tributos, qual seja a de garantir a neutralidade fiscal. Assim, poderão variar os métodos para efetivação do princípio, contudo, o seu conceito é singular.

Entendemos ser um quanto mais razoável a linha da doutrina que visualiza a “não cumulatividade” como um instituto constitucional único, mas que possui variados métodos para o seu alcance.

Não buscamos defender aqui que não existem diferenças entre os tributos não cumulativos, muito pelo contrário, elas existem e são grandiosas. O que concordamos é que o conceito do termo “não cumulatividade”, previsto no texto constitucional, é único e, portanto, deverá ser sempre observado no momento da aplicação dos variados métodos para apuração dos tributos.

1.2.2.1 Metodologias previstas para o cálculo dos tributos não cumulativos

Assim, delimitado o conceito constitucional da não cumulatividade, resta-nos verificar as técnicas²⁸ ou os métodos previstos para lhe dar efetividade.

Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins destacam os métodos mais importantes. São eles²⁹:

- Método Direto Subtrativo: Consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as vendas e as compras.
- Método Direto Aditivo: Consiste na aplicação da alíquota sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, sendo considerados os valores gastos com mão-de-obra, matérias-primas e insumos, outras despesas e margem de lucro.
- Método Indireto Aditivo: Consiste na aplicação da alíquota sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte.
- Método Indireto Subtrativo: Estabelece o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota aplicada sobre as compras.
- Método de Crédito do Tributo: Consiste no creditamento do valor do tributo recolhido na etapa anterior sobre o valor devido na etapa subsequente.

Conforme expressamente determinado na Exposição de Motivos da Medida provisória nº 135, que deu origem à COFINS não cumulativa, o legislador

²⁸ Hugo de Brito Machado, em sua doutrina, diferencia técnica de princípio. Vejamos: “A não-cumulatividade pode ser vista como princípio, e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo.” Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio.”

²⁹ APUD. Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS – implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.31-33.

adotou o método indireto subtrativo para a sua apuração³⁰. Apesar de a previsão de adoção do método constar apenas nesta Medida Provisória, por serem as contribuições sociais de extrema semelhança, entendemos que o mesmo método deverá ser aplicado à contribuição ao PIS.

Enfatiza-se, entretanto, que apesar de ter o legislador ordinário adotado o método para efetivação da não cumulatividade, este não poderia, de forma alguma, desvirtuar o instituto constitucionalmente previsto.

Importante destacar ainda que, crédito no âmbito da não cumulatividade, não significa isenção ou redução do tributo, mas sim o critério para definir a existência da sistemática.

Pedimos licença para utilizar parte da lição de Geraldo Ataliba sobre o tema:

“Se os senhores lerem muito dos escritores brasileiros sobre ICM, vão ver: há cinco formas de realizar a não-cumulatividade. (...) Os autores europeus discutem estas fórmulas, para nós, de inutilidade absoluta. (...) É a Constituição, meus Senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil, no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo às operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, muito menos; não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional (...). Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu. Mas, se a lei fizer isso – e faz, porque influída por essa literatura da Europa, onde ela pode fazer isso. Aqui não! O juiz devia dizer: ‘não quero saber de lei, a Constituição deu está dado; acabou-se!’ E, portanto, os juízes – embrulhados por essa literatura – muitas vezes negam o direito.”³¹

Depreende-se do exposto que nem a lei ordinária e, muito menos, a interpretação do Fisco poderão restringir o direito do contribuinte de obter a neutralidade da tributação e a incidência das contribuições apenas sobre o valor agregado em cada operação, conforme intencionado pela Constituição Federal do Brasil ao estender a não cumulatividade à contribuição ao PIS e à COFINS.

O § 12 do artigo 195 da CF/1988, de acordo com Marco Aurélio Grecco, não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade, o que permite às leis ordinárias adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos

³⁰ (Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003) 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

³¹ APUD – ICMS na Constituição. *Revista de direito tributário* 57, ano 15. São Paulo, jul.-set. 1991, p. 100-101.

dispêndios realizados com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente³².

Ademais, deve-se observar que o principal objetivo do legislador com a inserção da nova sistemática de apuração das contribuições sociais no ordenamento jurídico foi o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos³³.

Assim, na medida em que a sistemática não cumulativa tem como fundamento o aquecimento da economia, e que foi da economia que surgiu a idéia para a adoção da nova sistemática de cálculo, a sua aplicação para as contribuições sociais não poderá ignorar os conceitos trazidos por essa própria ciência³⁴.

Deste modo, reforçamos o entendimento de que é duvidoso afirmar que existem no ordenamento jurídico dois conceitos para “não cumulatividade”, um aplicado apenas ao IPI e ao ICMS e o outro aplicado às contribuições sociais. Isso porque, a “não cumulatividade” é uma teoria originária da economia que tem como objetivo, digamos mais uma vez, garantir a neutralidade fiscal por meio da tributação do “valor adicionado”.

Valor adicionado, por sua vez, e, conforme definido pela própria economia, é “*a diferença entre o valor dos bens produzidos e o custo das matérias-primas e os bens intermediários que se utilizam na sua produção*”.³⁵

Assim, resta claro que a não cumulatividade visa garantir a neutralidade fiscal, evitando que o mesmo imposto incida em cadeia. Ou seja, que o imposto incida em sucessivas operações e sobre o seu valor total.

É claro, contudo, que o IPI e o ICMS diferem-se das contribuições sociais por serem impostos cuja base de cálculo é o preço do bem enquanto a base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Além disso, o fato gerador das contribuições sociais abrange, além da

³² GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008, p. 15.

³³ Exposição de Motivos nº 197-A de 2003.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm

³⁴ TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *Direito tributário: impostos municipais e taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.975.

³⁵ TROSTER, Roberto Luis. MOCHON, Francisco. Introdução à Economia. São Paulo: Makron Books. P. 112.

industrialização e comercialização, a prestação de serviços. Apesar da falta de semelhança entre as duas espécies de tributos não se pode deixar de lado as noções de “não cumulatividade” analisadas no decorrer deste capítulo, que são idênticas a ambas.

Paulo Camargo Tedesco e Bruno Maciel dos Santos, abordando o assunto, afirmam que:

“(…) se a economia vislumbra a operação em cascata em tributos que incidem sobre o faturamento ou a receita, como a COFINS e a Contribuição ao PIS, cabe ao jurista dar efetividade ao comando constitucional de não-cumulatividade, e não limitar ou mesmo adaptar tal diretriz levando em conta premissas estritamente jurídicas, tais como a definição legal da base de cálculo dos tributos. Justamente por isso, vislumbrar duas espécies de sistemática da não-cumulativa, diferenciando as hipóteses das contribuições em foco daquelas previstas para o ICMS e o IPI representaria indevido distanciamento das lições hauridas da ciência econômica, em disposição de conceito técnico que, nas palavras de Karl Larenz, é indevida.”

Entendidas as diferenças entre os diferentes métodos utilizados para a apuração dos tributos não cumulativos, cabe verificar se a Constituição Federal conferiu alguma discricionariedade ao legislador infraconstitucional para mitigar esse princípio quando aplicável às contribuições sociais.

Após a re-análise do art. 195 da CF/1988, verificamos que o legislador constitucional conferiu ao legislador infraconstitucional a discricionariedade de eleger alguns setores econômicos para os quais tais contribuições serão integralmente não cumulativas, contudo, nada mencionou acerca do método a ser utilizado para o aproveitamento do crédito.

Se assim desejasse, o legislador constitucional teria feito previsão similar com relação às despesas passíveis de creditamento pelos contribuintes, conferindo ao legislador infraconstitucional a faculdade de definir quais seriam elas. Nesse sentido:

(…) existem relevantes argumentos jurídicos que apontam para a inconstitucionalidade da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS prevista na legislação ordinária, posto que não existe abrigo constitucional que autorize a limitação dos efeitos da não-cumulatividade para as contribuições incidentes sobre o faturamento, ciente de que essa não-cumulatividade, pela natureza dos tributos em questão, deve ser sob a forma “base por base”, o que não foi inteiramente contemplado pelas leis de regência dos PIS e da COFINS. Pela forma sugerida, ‘base sobre base’, o direito ao crédito existe em relação a todos os gastos entendidos como insumos para a realização

do seu objeto social, independente da tributação anterior, ou seja, sobre todo gasto necessário para gerar a receita auferida.³⁶

Ainda nesse sentido:

As hipóteses de créditos elencadas nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não estão enquadradas nesta competência prevista no referido parágrafo 12 do art. 195. A listagem indicada neste dispositivo é para quem irá apurar as contribuições por este novo regime e não para o que deverá compor o próprio regime.³⁷

Na medida em que a CF/1998 ampliou para o PIS e para a COFINS o princípio da não cumulatividade, a restrição imposta pelo legislador infraconstitucional é vista como uma grave inconstitucionalidade. Assim defende Fernando Scaff³⁸:

O que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 criaram não foi um sistema não cumulativo, mas um brutal aumento de alíquota adoçado por um restritíssimo direito a crédito. A idéia de não-cumulatividade foi afastada quando a legislação fez uma indicação absolutamente pontual e excepcional dos bens e serviços que autorizam a apuração de crédito, carecendo de justificativa jurídica a fundamentas essas disparidades. (...) Ao restringir o direito ao crédito a determinados bens e serviços escolhidos ao seu talante, o legislador infraconstitucional descaracterizou o conceito constitucional de não-cumulatividade, usurpando a competência tributária que lhe foi atribuída, em claro excesso à 'liberdade de conformação' da Constituição Federal. (...) a rigor técnico, sequer se pode caracterizar esta operação como de não-cumulatividade, mas de singelo 'sistema de abatimento de alguns créditos.

Isso é o que passaremos a discutir a seguir.

³⁶ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. Revista Tributária e de Finanças Públicas, p. 110, 2007.

³⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS. Apropriação de Créditos. Definição de critérios Jurídicos. Revista Dialética. Nº 180, p.119.

³⁸ SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. RDDT 151, abr/2008, p.15.

2 CONCEITO DE INSUMO: ETIMOLÓGICO, DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL

Conforme discorrido no capítulo anterior, o princípio da não cumulatividade foi criado com o intuito de neutralizar a incidência dos impostos plurifásicos que gravam o consumo. Posteriormente, na legislação brasileira, tal princípio foi introduzido no contexto da tributação da receita, por meio do PIS e da COFINS não cumulativos.

Por serem tributos de materialidades completamente distintas, o mecanismo de apuração do montante devido da Contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativos é distinto daquele aplicado ao IPI e ao ICMS. A não cumulatividade dessas contribuições implica tão-somente a possibilidade de deduzir, do valor a pagar, créditos calculados sobre os dispêndios incorridos no período de apuração. Não há abatimento do tributo pago em operações anteriores, como ocorre quando do cálculo do IPI e do ICMS.

Para tanto, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, definindo o alcance da não cumulatividade, preveem, expressamente, determinadas situações em que os contribuintes passaram a ter a possibilidade de abater, do montante devido no período, créditos relativos a operações anteriores.

Os artigos 3º das referidas leis trazem o rol das situações que dão direito a crédito. Tendo em vista a similaridade entre a redação do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e a redação do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, reproduziremos o artigo uma única vez. Vejamos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante 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, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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.

Assim, por não ser possível identificar quantitativamente qual o valor exato de PIS e de COFINS efetivamente incidentes na etapa de cada ciclo produtivo, a legislação elegeu algumas despesas e custos que dão direito a desconto de créditos. Por constituir o objetivo central do presente trabalho monográfico a conceituação do termo “insumos” disposto no inciso II retroproduzido, não analisaremos os demais custos e despesas passíveis de creditamento.

Observa-se que o referido inciso, prevê que o direito ao crédito a título de “insumo” supõe que o dispêndio tenha sido realizado em relação a:

- a) um bem ou serviço;
- b) utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) assim considerados inclusive os combustíveis, quando consumidos em atividade ligada ao processo produtivo.

Recorrentes são as discussões doutrinárias e jurisprudenciais a cerca do conceito e do alcance do termo “insumo”.

Abaixo iniciaremos a nossa análise por meio da conceituação etimológica do termo.

2.1 Conceito do vocábulo “Insumo”

Antes de analisarmos o conceito propriamente dito do termo “insumo” é importante reforçar, mais uma vez, o contexto em que está inserido.

Conforme colocado por Marco Aurélio Greco, “*o Direito Tributário assume a condição de um ‘Direito de superposição’ na medida em que colhe elementos encontrados faticamente na própria realidade ou conceitos de outros ramos jurídicos, para definir a incidência de seus preceitos*”³⁹.

Assim, para a prática da interpretação, o aplicador do direito poderá valer-se de conceitos já utilizados no próprio Direito Tributário ou até mesmo em outros ramos jurídicos desde que estes não sejam conflitantes quando comparados com o contexto em que estão inseridos os preceitos analisados. Visa-se, assim, a preservação da intenção original do legislador.

Os conceitos trazidos pelas legislações estão diretamente vinculados ao contexto em que o dispositivo se insere. Para a conceituação do termo “insumo”, deve-se levar em conta não apenas o contexto imediato, que é aquele que embasa o dispositivo legal em que está inserido, mas, principalmente, o chamado contexto mediato, que, no caso, é o da não cumulatividade das contribuições⁴⁰.

De tal modo, a fim de realizarmos a correta conceituação do termo, devemos analisar suas significações etimológicas conjuntamente com o seu objetivo primordial no mundo jurídico, qual seja o de auxiliar a promoção da neutralidade fiscal visada pela não cumulatividade.

Insumo, de acordo com o dicionário Houaiss, é entendido como “*cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços*”⁴¹.

A Enciclopédia Barsa, de forma idêntica, define insumo como sendo a “*combinação de fatores como matérias-primas, horas trabalhadas e energia consumida que entram na produção em escala de bens manufaturados*”⁴².

De acordo com Marco Aurélio Greco a palavra “insumo” evoca três distintos sentidos: o econômico, o físico e o funcional. Vejamos:

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008, p. 10.

⁴⁰ Id. Ibid.14.

⁴¹ HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2009. P. 1093.

⁴² Grande enciclopédia Barsa. Volume I. p. 584.

Da perspectiva *econômica*, “insumo” designa os *fatores de produção*, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho.

Da perspectiva *física*, insumo é todo e qualquer elemento material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo de produção (= *referencial é o PRODUTO*).

Da perspectiva *funcional*, “insumo” é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias e serviços, a abranger tudo que repercute no processo de produção ou fabricação de qual decorrerá a receita ou o faturamento (= *referencial é a ATIVIDADE*).

De Aliomar Baleeiro⁴³ temos que “insumo” é:

Uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o **conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final**. Gael-Fain propôs os neologismos *intrans* e *estran*, para traduzir em francês *input* e *output* (...). ‘Insumos’ são os ingredientes de produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção.

Destaca-se nas definições trazidas acima o variado rol de elementos utilizados para exemplificar o termo “insumo”, tais como matérias-primas, mão-de-obra, energia consumida, horas trabalhadas, amortização do capital etc., todos embasando conceituação próxima: elementos que entram na produção de determinado bem ou serviço.

Diante da importância da percepção da exata idéia do que venha a ser o termo “insumo” e, levando conosco os conceitos etimológicos, passaremos a expor a interpretação legal e jurisprudencial do termo.

2.2 Conceito de “Insumo”: Imposto sobre Produto Industrializado

A Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil), por meio do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e a Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, estabelecem o alcance do termo “insumo”, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, ao disporem:

(IN SRF nº 247/2002) Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 237.

créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) **as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os **serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção** ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(IN SRF nº 404/2004) Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

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

a) **a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;**

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. (grifo nosso)

A definição do termo “insumo” adotada pela Secretaria da Receita Federal em muito se assemelha com aquela prevista na legislação do IPI, com a finalidade de regulamentar o creditamento do imposto em função de sua não cumulatividade. Segue abaixo a norma transcrita:

(RIPI/2010) Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante. (grifo nosso).

Analisando o conceito do termo “insumo” veiculado no Regulamento do IPI verifica-se que este se restringe, basicamente, às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem.

Da leitura das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 depreende-se que a possibilidade de desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS foi restringida aos bens e serviços utilizados **diretamente** na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviço ou à matéria-prima, ao produto intermediário, o material de embalagem ou quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação.

Possível inferir que, ao editar as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, o Fisco objetivou dar tratamento idêntico a tributos de materialidades totalmente distintas. Isso porque, utilizou-se de elementos aplicados ao IPI, que é um imposto indireto, plurifásico e que incide sobre o consumo, para determinar preceitos aplicados à contribuição para o PIS e à COFINS, que são tributos incidentes sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. Questionável, assim, a possibilidade de equiparação de tributos com materialidades tão distintas com a finalidade única de operacionalizar a não cumulatividade. Nesse sentido, manifesta-se José Antônio Minatel:

Nesse sentido, mesmo com a edição de lei formal determinando a extensão do conceito de insumos para fins de apuração do IPI para aplicação na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, tal lei esbarraria na previsão contida no art. 109 do CTN que determina que ‘os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários’.

Ocorre ainda que, a equiparação do conceito do termo “insumo” disposto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativos com aquele utilizado na legislação do IPI foi feita sem qualquer respaldo legal, sendo prevista em um mero ato normativo emitido pelo próprio Fisco. O doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁴ manifesta certo desconforto ao abordar o assunto:

Além disso, em benefício da citada instrução normativa [ou de qualquer interpretação correlata] sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e

⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; in Aspectos relacionados à Não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. PIS-COFINS. Questões atuais e Polêmicas. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octávio Campos (coordenadores). São Paulo. Quartier Latin, 2005, p. 24.

da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei n. 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º (grifo nosso).

O fato de as legislações do PIS e da COFINS não disporem sobre o significado do termo “insumo”, não enseja, de imediato, a possibilidade de afirmar que o seu sentido se encontra no âmbito de incidência de outro tributo federal, inclusive, não se verifica na legislação de regência das contribuições sociais qualquer remissão à legislação de outro tributo federal.

De fato, tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003 não conceitua o termo “insumo” e, tampouco, faz remissão à utilização subsidiária da daquele trazido pela legislação do IPI.

Além da aparente impossibilidade de se “emprestar” um conceito previsto na legislação de um tributo, para se viabilizar a interpretação da legislação concernente a tributo distinto, observa-se que a definição adotada pela legislação do IPI é bastante restritiva quando comparada com o contexto da não cumulatividade aplicada à contribuição para o PIS e à COFINS.

Primeiramente porque a contribuição para o PIS e a COFINS possuem a receita e o faturamento como pressuposto de fato, assim, a não cumulatividade a elas aplicada deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita e do faturamento.

Além disso, as contribuições e os impostos não podem ser considerados dentro de uma mesma categoria tributária. Isso porque, contribuição social não se confunde com imposto e as regras aplicadas a um não podem, automaticamente, ser aplicadas ao outro.

Ponto ainda mais grave concerne ao fato de que o entendimento restritivo exposto pela SRF, atual Receita Federal do Brasil, não é aplicado somente às sociedades eminentemente industriais, que também são contribuintes do IPI, mas também àquelas sociedades ditas comerciais e de prestação de serviço.

Nesse sentido, vale conferir o entendimento de Pedro Guilherme Lunardelli:

Pois bem, nesta tarefa de desvendar quais são os critérios de uso que regem os créditos relacionados à não cumulatividade destas contribuições, o primeiro passo a ser cumprido é entender que, na medida em que este novo regime de apuração visou eliminar o respectivo ônus fiscal destas contribuições nas mais variadas atividades da economia brasileira, não há como sustentar que ele deve restringir-se aos gastos incorridos apenas em processos industriais promovidos

pelo contribuinte. Isto porque o âmbito de incidência destas contribuições vai muito além da mera aplicação sobre as receitas auferidas por pessoas jurídicas industriais, porquanto onera igualmente as atividades financeiras, comerciais, de prestação serviços, agroindustriais etc.⁴⁵

Percebe-se assim que o vocábulo “insumo” utilizado na legislação do IPI em nada se assemelha àquele empregado na legislação do PIS e da COFINS, apesar de assim impor a Receita Federal do Brasil.

O contexto normativo das contribuições para o PIS e para a COFINS é imensamente mais extenso do que o do IPI, vez que este imposto, desde sua origem, foi criado com o objetivo de proporcionar a tributação das atividades tipicamente fabris ou de circulação de mercadorias⁴⁶. Justifica-se aí o motivo pelo qual a legislação, para fins de IPI, admite apenas os créditos relacionados a produtos empregados em um específico processo de produção ou comercialização.

A contribuição para o PIS e a COFINS, por outro lado, foram instituídos para tributar o faturamento da empresa, assim entendido como todas as receitas auferidas pela Pessoa Jurídica, independente da denominação dada. No rol de pessoas jurídicas sujeitas às referidas contribuições estão as industriais, as prestadoras de serviços, as comerciais, as agroindustriais, etc.

Marco Aurélio Greco⁴⁷, defendendo conceitos distintos de insumo para o IPI e o PIS/COFINS, leciona que:

Não-cumulatividade é técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher, porém – como técnica que é – não possui técnica própria que permita considerá-la isoladamente como se possuísse natureza jurídica autônoma.

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 de 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 dos elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

⁴⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS. Apropriação de Créditos. Definição de critérios Jurídicos. Revista Dialética. Nº 180, p.116.

⁴⁶ Id.Ibid.,p.118.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008, p. 14.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum ao IPI e ao PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Ademais, caso o legislador objetivasse a reprodução do conceito do termo “insumo” disposto na legislação do IPI para as legislações regulamentares do PIS e da COFINS, assim teria efeito. Exemplo disso é o art. 3º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que prevê expressamente a utilização subsidiária dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI e do Imposto de Renda, na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.** (grifo nosso).

Diferentemente, nenhuma das inúmeras leis que dispõem sobre a contribuição para o PIS e sobre a COFINS fazem menção à necessidade de se recorrer ao conceito de “insumo” disposto na legislação do IPI.

Além disso, a tributação por analogia⁴⁸ não tem aplicação em nosso ordenamento jurídico no sentido em que vem sendo imposto pelo Fisco, ou seja,

⁴⁸ Analogia, segundo Hugo de Brito Machado “é o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se

tendo por resultado a exigência de tributo. Consoante lição de Hugo de Brito Machado⁴⁹, “qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, ser preenchida pelo recurso à analogia, **respeitada apenas a ressalva do §1º do art. 108.**” O art. 108 do Código Tributário Nacional, assim prescreve:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (grifo nosso).

Trata-se, pois, de ato ilegal praticado pelas autoridades fazendárias, que “importou” o conceito de insumo aplicado ao IPI para as contribuições sociais ora em análise, tendo tal fato acarretado na exigência majorada de tributo.

Considerando as inúmeras diferenças entre o IPI e a contribuição para o PIS e a COFINS, todas as características da não cumulatividade aplicada às contribuições e a impossibilidade de aplicação da analogia, entendemos ser abusiva a reprodução do conceito do termo “insumo”, utilizado na legislação do IPI, para a legislação do PIS e da COFINS.

A manutenção de tal prática vem impedindo a correta operacionalização do princípio da não cumulatividade ocasionando em inúmeros prejuízos para os contribuintes que deixam de compensar créditos sobre os valores de bens/produtos que já foram tributados na cadeia anterior. Tal restrição, via norma infra-legal, representa uma total distorção do conceito de insumo com a única finalidade de adequá-lo ao interesse fiscal da União.

2.3 Conceito de “Insumo”: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Tendo em vista nossa conclusão de que o conceito do termo “insumo” não é aquele abarcado pela legislação do Imposto sobre Produtos

o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 107).

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 107.

Industrializados passamos a analisar se a definição que buscamos se encontra na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tal como sugere parte da doutrina.

É certo que a materialidade da contribuição para o PIS e da COFINS possui maiores afinidades com a do IRPJ, visto que o fato gerador de tal imposto é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e que, para se auferir renda, necessariamente tem-se que ter obtido receita.

Diante da proximidade dos tributos, verificam-se posicionamentos de que o conceito de custos, previsto no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)⁵⁰, Decreto nº 3.000/1999, e de despesas operacionais, previsto no art. 299 do RIR⁵¹, são bem mais corretos de serem aplicados ao PIS e à COFINS, sujeitos à sistemática não cumulativa, do que aquele trazido pela legislação do IPI.

Isso porque, a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, devendo o conceito de “insumo” estar vinculado a tal característica.

Natanael Martins defende que:

A toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de

⁵⁰ (Decreto nº 3.000/1999) Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

⁵¹ (Decreto nº 3.000/1999) Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

serviços como um todo. É dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da lei, **refere-se a todos os dispêndios de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda**⁵² (grifo nosso).

Eric Castro e Silva⁵³, na mesma linha doutrinária, ensina que:

De fato, o conceito de custos, tanto os diretos quanto os indiretos, é critério bem mais condizente do que exclusivamente 'matéria-prima', 'produto intermediário' e 'material de embalagem' para parametrização do que seja 'insumos' para fins de PIS e COFINS não cumulativos. Isto se dá porque, para a obtenção da receita (materialidade do PIS/COFINS), assim como para a auferição do lucro (materialidade do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas), o contribuinte necessariamente consome bens ou serviços, direta ou indiretamente.

O doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁴, sustenta, ainda, que o conceito do termo "insumo" está próximo ao do IRPJ e, categoricamente, afastado daquele aplicado ao IPI, que foi estendido à contribuição ao PIS e à COFINS por força das Instruções Normativas SRF nº 243/2002 e nº 404/2004. Vejamos:

(...) Portanto, por qualquer desses meios de interpretação das Leis n. 10.637 e 10.833 a conclusão é a de que a dedução legal relacionada a insumos é muito mais abrangente do que a interpretação que lhe deu a SRF, não apenas literalmente, ou seja, segundo a interpretação pelo sentido gramatical da palavra "insumo", mas também aliando a literalidade à sistematicidade, ou seja, a interpretação que compara o texto ou palavra em foco com outras leis relativas a outros tributos (IPI e ICMS) ou a crédito presumido, e ainda teleologicamente, ou seja, pelo escopo da lei.

(...)

Tendo presente esta premissa, constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofrem alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo as despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção (grifo nosso).

Pode-se perceber que os doutrinadores refugiaram-se na legislação do Imposto sobre a Renda a fim de afastar o entendimento altamente restritivo, adotado atualmente pela Receita Federal do Brasil, que vem onerando, e muito, os contribuintes sujeitos à contribuição ao PIS e à COFINS.

⁵²MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. *PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

⁵³ SILVA, Eric Castro e. Definição de Insumos para fins de PIS e COFINS não Cumulativos." *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 170. São Paulo: Dialética, p. 28.

⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS. São Paulo : Quartier Latin , 2005. p. 295-360.

Contudo, tal conceituação, conforme demonstrado a seguir, não se manteve na jurisprudência dos tribunais, sob o argumento de que é, por demais, ampla.

2.4 Conceito de “insumo”: Jurisprudência Atual

A contribuição para o PIS e a COFINS são, atualmente, os tributos que geram mais polêmica entre os contribuintes e, conseqüentemente, os tributos mais discutidos nas esferas administrativa e judicial. São inúmeras as ações em cursos em que se discute a extensão do termo “insumo” empregado pelas Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2004.

Contudo, passados aproximados dez anos desde a publicação da primeira norma que trouxe em si o termo, ainda não há qualquer entendimento jurisprudencial firmado acerca de sua conceituação.

Verifica-se inclusive a constante alteração na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o dos Tribunais Federais.

No âmbito do CARF, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, os julgamentos acerca da extensão do termo insumo na esfera da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS iniciaram-se em meados do ano de 2007.

Em um dos primeiros julgados, a 3ª Câmara do CARF decidiu por referendar a definição de insumo tal qual foi (im)posta pela Secretaria da Receita Federal, por meio da edição do art. 66 da Instrução Normativa nº 247/2002 e do art. 8 da Instrução Normativa nº 404/2004. O julgamento do processo nº 13855.001586/2003-71⁵⁵ restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem), e os artigos que se consomem durante o processo

⁵⁵ BRASIL. Terceira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso Voluntário. (...). RV 137.823. Recorrente: Calçados Samello S/A. Recorrida: DRJ em Ribeirão Preto -SP. Relator: Conselheiro Antônio Bezerra Neto. Brasília, 17 de outubro de 2007.

produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito *stricto sensu* de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.
GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. .

Recurso negado.

O pleito da recorrente foi negado, por maioria de votos, adotando-se, como já dito, no contexto da não cumulatividade do PIS da COFINS, a tese da definição de "insumos" prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese, em primeira rodada, ficaram vencidos dois conselheiros que adotavam como definição de insumos a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, ficaram vencidos três conselheiros que adotavam como definição de "insumos", no contexto da não cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção.

Tal julgado aguçou ainda mais a insegurança dos contribuintes, tendo em vista o apertado resultado da decisão e as três diferentes teses suscitadas. Apesar disso, em muitos dos seguintes julgamentos as turmas mantiveram o mesmo entendimento de que a definição de "insumos", para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, é aquela importada da legislação do IPI⁵⁶.

⁵⁶ Exemplo de julgado nesse sentido: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 330100482 do Processo 10280720410200718. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ANO CALENDÁRIO: 2003 PIS/PASEP - SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. AS RECEITAS FINANCEIRAS, NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE, COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS, NOS TERMOS DAS LEIS Nº 10.637, DE 2002, E 10.883, DE 2003, DETERMINAM, EXPRESSAMENTE, OS ACONTECIMENTOS NEGOCIAM QUE NÃO COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DA COFINS PIS, INEXISTE PREVISÃO DE EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS DA REFERIDA BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SOMENTE SE ADMITE OS DESCONTOS DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS INSUMOS CORRESPONDENTES ÀS MATÉRIAS - PRIMAS, OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E O MATERIAL DE EMBALAGEM, QUE SE ENQUADREM NOS CONCEITOS DA LEGISLAÇÃO DO IPI, A TEOR DO ART. 3º DA

No sentido de aplicação do conceito utilizado pela legislação do IPI, defendia o Carf que são considerados insumos apenas os bens e serviços aplicados diretamente na fabricação do produto. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

PIS/PASEP. ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

A contribuição para o PIS/Pasep apenas não incide sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

As variações cambiais ativas têm natureza de receitas financeiras, não se enquadrando no conceito de receitas de exportação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração do saldo a pagar no sistema de não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços aplicados diretamente na fabricação do produto.

TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO.

A receita decorrente da transferência onerosa de créditos do ICMS somente deixou de integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS a partir do dia 1º de janeiro de 2009, tal como disposto na Lei 11.945/09.

Recurso Voluntário Negado (grifo nosso).⁵⁷

Após diversos embates, os conselheiros passaram a aprofundar a análise da matéria. Como resultado, os contribuintes obtiveram resultado favorável no ano de 2011 em julgamento no Carf.

Ao julgar o Recurso Voluntário nº 369.519 (Processo nº 11020.001952/2006-22), decidiram os conselheiros que o conceito de “insumo” dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendido como todo e quaisquer custos ou despesas necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, tendo em vista a diferença entre a materialidade de tais tributos.

LEI Nº 9.363/96, E DESDE QUE CUMPRAM OS REQUISITOS DO PARECER NORMATIVO CST Nº 65/79. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO. Brasília, 28/04/2010.

⁵⁷ BRASIL. Segunda turma ordinária da 1ª câmara da terceira seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal do Ministério da Fazenda. Processo nº 11543.003609/2003-71. Recurso Voluntário nº 521.514. Recorrente: Cia Coreano-Brasileira de Pelotização – KOBRASCO. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ricardo Paulo Rosa. Brasília, 10 de dezembro de 2010.

O relator do acórdão nº 3202-00.22 entende que, diante da impossibilidade de se adotar o conceito oriundo da legislação do IPI para definir o conceito de insumo para a legislação do PIS e da COFINS, o tratamento adequado seria o de aproxima-lo ao conceito de despesa dedutível utilizado na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, tendo em vista a proximidade da materialidade dos tributos (receita x lucro).

A decisão proporcionou aos contribuintes a esperança do renascimento das discussões acerca do tema, em vista de minimizar os danos financeiros já causados pela elevada tributação.

Na esfera judicial, a discussão acerca do conceito de insumo também não está perto de se pacificar.

Muitos são os acórdãos proferidos no sentido de que o conceito de insumo é aquele definido pela Secretaria da Receita Federal e que somente os insumos diretamente vinculados à produção de bens e serviços poderiam gerar o direito a apuração de créditos de PIS e COFINS. Vejamos:

TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - "INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. **A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos "utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda", assim entendidos como "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".**

3. **As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003.**

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.
6. Apelação não provida.
7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão.⁵⁸ (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. E-PROC. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ABRANGÊNCIA DO TERMO "INSUMOS". 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, foi relegado à disciplina infraconstitucional, conforme se extrai do disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03). 2. **Da análise das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que o conceito de insumos, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS por elas instituído, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.** 3. **As IN SRF n.º 247/02 (quanto ao PIS) e 404/04 (quanto à COFINS), que vieram a explicitar o conceito de insumos, não padecem de qualquer ilegalidade, uma vez que mantiveram-se na linha traçada pelo legislador ordinário, cuja intenção foi a de considerar, para efeitos de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade.** 4. Sentença mantida.⁵⁹ (grifo nosso).

Todavia, recentemente, uma decisão proferida no próprio Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a mesma linha de entendimento adotada pelo Carf no processo administrativo nº 11020.001952/2006-22, enquadrando como insumos “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”. Nesse sentido:

EMENTA: 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. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004.

⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1ª região. AC 2004.38.00.037579-9/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.448 de 04/12/2009

⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 5010427-13.2010.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 09/12/2011

ILEGALIDADE. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. 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 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. Não se aplica o art. 165 do CTN, em se tratando de créditos escriturais advindos da observância à não cumulatividade, incidindo à espécie a regra de prescrição quinquenal das dívidas passivas da Fazenda,

prevista no art. 1º do Decreto 20.910/32. 8. A jurisprudência reconhece o direito à correção monetária, quando há oposição ao ressarcimento de crédito, decorrente de resistência ilegítima do Fisco. O termo a quo da atualização monetária corresponde à data em que se caracteriza a oposição injustificada da autoridade administrativa. 9. De acordo com a sistemática de não cumulatividade prevista pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos de PIS/COFINS devem ser utilizados somente para abater os débitos de PIS/COFINS. As hipóteses em que é possível a compensação ou o ressarcimento são expressamente previstas no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (receitas decorrentes de operações de exportação), justamente porque a não incidência de PIS/COFINS sobre essas receitas inviabiliza o aproveitamento dos créditos. 10. A premissa básica imposta pela Lei nº 9.430/1996, para que se viabilize a compensação, é que o crédito seja "passível de restituição ou de ressarcimento", nos termos do art. 165 do CTN. Sem dúvida, não se pode considerar como pagamento indevido os créditos de PIS/COFINS, os quais derivam de uma técnica de arrecadação que consiste, em síntese, na dedução de certos créditos da base de cálculo das contribuições.⁶⁰

O Superior Tribunal de Justiça iniciou a análise do tema, nos autos do Recurso Especial nº 1246317, em junho de 2011. O julgamento do processo foi suspenso após o pedido de vista do ministro Herman Benjamin. A posição que prevalece no julgamento é a de que o conceito de insumo para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS não pode ser equiparado àquele utilizado na legislação do IPI, mas, apenas em decorrência dessa impossibilidade, não se faz possível utilizar o conceito de despesa dedutível para fins do Imposto de Renda, que se mostraria amplo demais.

⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC 5006556-81.2010.404.7000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 20/10/2011

3 CONCEITO SUGERIDO PARA O VOCÁBULO “INSUMO”

Com a finalidade de apresentarmos um conceito para o vocábulo “insumo” a ser utilizado no bojo da legislação do PIS e da COFINS, pretende-se, primeiramente, buscar embasamento junto aos métodos de interpretação do direito.

É o que passamos a expor a seguir.

3.1 A interpretação do direito como um sistema de linguagem

“O direito é um objeto cultural, é um instrumento de seleção, reconhecimento, imposição e realização de valores na sociedade”, assim nos ensina Liziane Angelotti Meira. Sua constituição é por meio da linguagem prescritiva, sendo assim, impossível vislumbrá-lo antes da construção linguística e nem abstraído da linguagem⁶¹.

Cabe ao cientista, por meio do estudo do Direito, interpretar a norma jurídica posta, para tanto, indispensável à compreensão da linguagem empregada em sua construção a fim de possibilitar a correta interpretação de seu alcance.

Antes de adentrarmos os aspectos da linguagem, primeiramente, merecem destaque alguns conceitos da semiótica⁶² utilizados por Paulo de Barros Carvalho. São eles:

Suporte físico - é a palavra falada (ondas sonoras) e a palavra escrita, é o meio material no qual é corporificada e transmitida a mensagem.
Significado – é o objeto ou idéia a que o interlocutor se refere.
Significação – é a noção ou idéia que a mensagem provoca no receptor.

⁶¹ MEIRA, Liziane Angelotti .Regimes Aduaneiros Especiais. 1. ed. Porto Alegre: IOB, 2001. v. 1. p. 27.

⁶² A **Semiótica**, é a ciência geral dos signos e da semiose que estuda todos os fenômenos culturais como se fossem sistemas signícos, isto é, sistemas de significação. Ambos os termos são derivados da palavra grega σημείον (sêmeion), que significa "signo", havendo, desde a antiguidade, uma disciplina médica chamada de "semiologia". Foi usada pela primeira vez em Inglês por Henry Stubbes (1670), em um sentido muito preciso, para indicar o ramo da ciência médica dedicado ao estudo da interpretação de sinais. John Locke usou os termos "semeiotike" e "semeiotics" no livro 4, capítulo 21 do Ensaio acerca do Entendimento Humano (1690). <http://pt.wikipedia.org/wiki/Semi%C3%B3tica>

Signos – são os sinais utilizados para comunicação, são as palavras, os sinais de trânsito, os desenhos dos cartazes de publicidade, etc.

Como se vê, com relação ao vocábulo insumo, por exemplo, a mensagem não foi transmitida com clareza ao receptor, tendo em vista que não se fez claro o significado do termo e que são diversas as ideias que a mensagem provoca.

A Semiótica é o estudo geral dos sistemas simbólicos, entre eles a linguagem, e pode ser dividida em três áreas: sintaxe, semântica e pragmática.

Com relação ao aspecto sintático da linguagem, Liziane Angelotti Meira nos ensina que:

O aspecto sintático da linguagem identifica-se com a relação dos signos entre si, conforme as regras lógicas a que estão sujeitos. Na análise sintática de um texto em português, verifica-se-á, segundo a gramática da língua portuguesa, se a ortografia está correta, se há concordância verbal e nominal; não se fará nenhuma observação sobre o conteúdo do texto, restringir-se-á à sua forma.⁶³

Podemos concluir que o aspecto sintático está diretamente vinculado à forma do texto. Considerando que o foco deste trabalho é a interpretação de um termo, não será necessário abordá-lo com mais profundidade.

O aspecto semântico, por sua vez, possui por foco a relação entre os signos e suas significações. Visa afastar a vagueza dos termos, ou seja, determinar qual seria o melhor significado para determinado termo **dentro do contexto em que se encontra**.

A análise do aspecto semântico implica o estudo das normas jurídicas (significações) em face da lei (suporte físico). Sua importância justifica-se pelas recorrentes discussões doutrinárias e judiciais em face de leis ambíguas, que dão margem a diversas interpretações por parte dos usuários, como se vê no caso em tela⁶⁴.

Já a pragmática é entendida como:

(...) a parte da semiologia que se ocupa do estudo da relação entre os signos e os usuários, como os termos são efetivamente utilizados na comunicação. No Direito, o aspecto pragmático revela-se no comportamento das pessoas em face das prescrições jurídicas, ou seja, no exame da eficácia das normas jurídicas.⁶⁵

⁶³ MEIRA, Liziane Angelotti .Regimes Aduaneiros Especiais. 1. ed. Porto Alegre: IOB, 2001. v. 1,p. 31.

⁶⁴ Id. Ibid.,p. 31.

⁶⁵ Id. Ibid.,p. 32.

Ou seja, é o estudo das relações entre os signos, os usuários dos signos e o ambiente dos signos.

A fim de ilustrar os três aspectos expostos, transcrevemos abaixo dizeres de Paulo de Barros:

No sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) a conseqüente.

(...)

Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei (sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da linguagem do direito supõe a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática⁶⁶.

Reforça-se, assim, a importância de interpretar o comando legal observando os três planos da linguagem, com o intuito de se obter o adequado significado do vocábulo insumo.

Faz-se necessário, ainda, mencionar brevemente a principal diferença entre a linguagem do legislador e a linguagem do jurista.

No Brasil, por ser um País democrático, os legisladores são representantes do povo e, conseqüentemente, pequena parcela possui formação em Ciências Jurídicas sendo, portanto, poucos os que utilizam os termos técnicos inerentes a tal bancada. Por esse motivo, apesar de toda a assessoria jurídica, é comum que textos legais sejam editados com termos ambíguos ou vagos, ou mesmo com normas que vão de encontro àquelas hierarquicamente superiores.⁶⁷

Devido a isso, conforme nos ensina Liziane Angelotti Meira, “*cabe ao jurista interpretar as normas de forma metódica, em conformidade com os princípios da lógica da Dogmática Jurídica, acusando incoerências, as normas jurídicas e o sistema jurídico nacional*”.⁶⁸

Paulo de Barros Carvalho analisando o tema discorreu que:

As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificadas, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 2009, p. 100.

⁶⁷ Id. Ibid., p. 5.

⁶⁸ MEIRA, Liziane Angelotti .Regimes Aduaneiros Especiais. 1. ed. Porto Alegre: IOB, 2001. v. 1.p. 34.

marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: **‘Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica’**.⁶⁹ (grifo nosso)

Assim sendo, os conceitos trazidos por meio do estudo da linguagem nos mostram que cabe ao aplicador do direito buscar a intenção do legislador no momento da edição da norma a fim de interpretá-la em função dos argumentos que motivaram a sua criação.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, defende que existem quatro camadas de linguagem sobrepostas. São elas:

Linguagem 1: é o corpo da linguagem do direito positivo, exposto em termos prescritivos e em forma técnica.

Linguagem 2: é o nível da linguagem da Ciência do Direito, descritiva de seu objeto (nível 1) e vertida em termos científicos.

Linguagem 3: é o estrato de linguagem da Teoria Geral do Direito, que descreve os pontos de intersecção dos vários segmentos da Ciência do Direito. Apresenta-se também descritiva e com a utilização de termos rigorosamente científicos.

Linguagem 4: é o patamar da Lógica Jurídica. Sua linguagem é absolutamente unívoca e seus termos têm uma e somente uma significação.⁷⁰

Depreende-se assim que as normas não devem ser interpretadas simplesmente com base na análise literal do texto. Deve o intérprete buscar a motivação do legislador quando da edição da norma e, principalmente, a sua interpretação em conjunto com as demais normas constitucionais e, no caso, tributárias. Nesse sentido, leciona Aliomar Baleeiro:

A falácia da busca do significado das palavras nos dicionaristas, o apego à literalidade do texto ou ao dispositivo isolado e dissociado do conjunto da lei e até das várias leis tributárias, as posições preconcebidas contra o Fisco ou de suspeição sistemática do contribuinte por parte dos agentes dele, a invocação de direito peregrino sem concordância ou coincidência com o pátrio, a estreiteza de métodos puramente lógicos, o feiticismo de arcaicas parêntias latinas, e outros defeitos de interpretação deverão ser evitados no Direito Fiscal, como o são hoje noutros territórios do direito em geral.⁷¹

Significa dizer que o enunciado, por si, é apenas um conjunto de palavras que forma uma mensagem a ser transmitida ao usuário. Cabe a este, apontar, com base em seu conhecimento técnico, quais são as suas possíveis interpretações. Deverá observar, contudo, que todas as palavras possuem uma

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 2009, p. 30.

⁷⁰ Id. Ibid., p. 7.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 433.

função no enunciado e, portanto, devem ser ponderadas na interpretação. Nesse contexto:

Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, todas as frases para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenha efeito todas as suas providências, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma.⁷²

Veremos a seguir os principais métodos adotados para a interpretação da norma.

3.1.1 Métodos de interpretação

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “*interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos*”⁷³. Significa reconstruir o pensamento contido na lei, quando da utilização de dado símbolo:

Interpretar a lei é revelar o pensamento, que anima as suas palavras. Se é o próprio legislador quem declara esse pensamento, a interpretação se diz autêntica e se realiza por meio de outra lei. Se são os juízes ou quaisquer outras pessoas, que se propõem a descobrir os institutos da lei, a interpretação se diz doutrinal.

Para penetrar o pensamento da lei e fazê-la regular, com os fenômenos sociais, a que deve presidir, pode o interprete recorrer aos elementos puramente verbais (interpretação gramatical) ou ao raciocínio, à análise, à comparação, a todos os meios que fornecem à ciência jurídica a exata compreensão do direito na mecânica social, a história da formação da lei e a evolução do direito (interpretação lógica). Sobretudo deve atender a que o direito é um organismo destinado a manter em equilíbrio as forças da sociedade e, portanto, tem princípios gerais, a que os outros se subordinam (as permanências jurídicas, os preceitos constitucionais), e todas as suas regras devem ser entre si harmônicas (interpretação sistemática).⁷⁴ (grifo nosso)

Conforme lecionado por Hugo de Brito Machado⁷⁵, na teoria da interpretação foram propostos diversos métodos para utilização da lei. Os mais relevantes são: gramatical, histórico, sistemático e teleológico.

⁷² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, p.262.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. Ed.. São Paulo: Saraiva, 2006, p.62.

⁷⁴ BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976. P. 45-46.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 104.

No método gramatical, sugere-se ao intérprete a investigação do significado gramatical das palavras utilizadas no texto legal objeto da interpretação. O exame que se propõe deverá ser realizado por meio de dicionários da Língua Portuguesa. Apesar de sua importância, não pode ser aplicado isoladamente, tendo em vista que existem palavras que possuem mais de um significado e todos corretos do ponto de vista linguístico.

No método histórico, sugere-se que o intérprete busque o sentido da norma por meio da investigação do Direito anterior, comparando-os. Hugo de Brito Machado⁷⁶ menciona que, *“em um sistema jurídico como o nosso, examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente todo o processo legislativo.”*

No método sistemático, conforme definido por Hugo de Brito Machado⁷⁷, *“procura o intérprete o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se enuncia no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo contidas”*. Indica que os dispositivos não devem ser interpretados isoladamente, mas com observância de todo o contexto em que estão inseridos.

Por fim, no método teleológico, o intérprete busca o sentido da norma considerando o objetivo para o qual foi elaborada. O operador do direito deverá se ater ao fato de que não poderá extrair da norma uma interpretação que vá de encontro à finalidade do visada pelo legislador.

Pela descrição dos métodos, observa-se que nenhum deles terá eficácia plena caso adotado isoladamente. O operador do direito deverá verificar todos os elementos retrodescritos a fim de obter a melhor interpretação para a norma legal. Ao final, comparará todas as conclusões obtidas por meio da aplicação dos quatro métodos e, certamente, se aproximará da correta interpretação.

3.2 Construção de um conceito para o vocábulo

3.2.1 Utilizando os métodos de interpretação

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 30. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 105.

⁷⁷ Id. Ibid., p. 105.

Objetivando definir o alcance da palavra “insumo” no contexto em que está inserida na legislação da contribuição para o PIS e para a COFINS não cumulativos, utilizaremos como subsídio os métodos de interpretação apresentados acima.

Método gramatical: Insumo, de acordo com o dicionário Houaiss, é entendido como “*cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços*”⁷⁸.

A Enciclopédia Barsa, de forma idêntica, define insumo como sendo a “*combinação de fatores como matérias-primas, horas trabalhadas e energia consumida que entram na produção em escala de bens manufaturados*”⁷⁹.

Observa-se que o significado proposto pelos dicionários de nossa língua é bastante amplo, abarcando todos os gastos necessários para o processo de produção ou execução de serviço. Infere-se assim que, por meio de interpretação gramatical, o vocábulo não poderá sofrer qualquer restrição quanto aos elementos de sua composição. Ou seja, quaisquer gastos oriundos da aquisição de elementos imperiosos à produção ou prestação de serviços, podem ser considerados como insumo.

Método histórico: O PIS e a COFINS não cumulativos derivam dos impostos sobre o valor acrescentado (IVAs), que são adotados na União Europeia e em vários outros países europeus, sul-americanos e asiáticos. O IVA foi criado com o objetivo de alavancar o desenvolvimento das economias combalidas pelas duas guerras mundiais. Seu método de apuração consiste em calcular o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período, deduzindo, em seguida, o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Como o próprio nome diz, o objetivo final do método de cálculo do IVA é a tributação do valor agregado, naquela etapa, ao produto⁸⁰.

O IVA, em sua origem, pressupõe que a tributação incida sobre a mercadoria e/ou serviço, diferentemente do que se vê na regra matriz de

⁷⁸ HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2009. P. 1093.

⁷⁹ Grande enciclopédia Barsa. Volume I. p. 584.

⁸⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 66.

incidência do PIS e da COFINS, cuja materialidade é a totalidade das receitas auferidas. Em seu modelo tradicional, a técnica de apuração adotada é a de “imposto sobre imposto”, ou seja, o imposto que incidiu na operação anterior, que vem destacado na Nota Fiscal, poderá ser abatido do IVA a pagar na operação subsequente.

Devido à materialidade distinta, a técnica utilizada para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos é o da “base sobre base” que visa à tributação da diferença entre a receita auferida e a receita consumida. Ricardo Lodi Ribeiro, ao discorrer sobre o tema, leciona que os créditos provenientes da não cumulatividade, aplicável aos tributos incidentes sobre a receita bruta e o faturamento, serão encontrados *“pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).”*⁸¹

Ou seja, analisando o imposto cujas contribuições sociais em comento derivam, nota-se que, para fins de tributação do valor agregado, ao contribuinte deverá ser garantido o direito de abatimento do tributo recolhido nas etapas anteriores. Nesse sentido, se manifesta André Mendes Moreira:

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores e prestadores de serviços para consumo em suas atividades, possibilitando a venda de uma mercadoria ou serviço tributado pelo IVA. Na indústria, ora servirão para alimentação de máquinas (como no caso de combustíveis), ora integrarão o próprio produto final (para produção do aço, por exemplo, são utilizados, além do minério de ferro, centena de produtos que, fundidos, se transformam na mercadoria pronta e acabada). Da mesma forma, produtos utilizados na prestação de serviços também geram – nos IVAs em geral – direito ao abatimento. Afinal é da lógica do imposto que o ônus seja trasladado ao consumidor final. Portanto, se o contribuinte suportou IVA na compra de bens necessários à produção ou prestação de serviço, nada mais correto do que conferir-lhe o direito de crédito⁸².

Conclui-se assim que, de acordo com o contexto histórico apresentado, o vocábulo “insumo” deve ser entendido como quaisquer gastos suportados pelo contribuinte com elementos necessários à produção ou prestação de serviço, que tenham sido submetidos à tributação pelas contribuições em etapa anterior. Observa-se que não há exigência de que, para serem considerados insumos, os bens sofram alterações em função do contato direto com o produto.

⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.111, p.102.

⁸² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 78.

Método sistemático: Em 19 de dezembro de 2003, a sistemática da não cumulatividade para o cálculo das contribuições sociais em comento, já prevista ordinariamente, foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional n. 42, por meio da inclusão do § 12 ao art. 195, cuja redação é a que segue: “*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*”.

Destaca-se que a não cumulatividade mencionada no §12 do art. 195 da CF/88 não foi conceituada de forma expressa o que, alerta-se, não confere ao legislador ordinário a competência para fazê-la. O significado do termo “não cumulatividade” deverá ser obtido integralmente a partir da interpretação da Constituição Federal de 1988⁸³.

É sabido que esta sistemática tem por objetivo impedir a incidência em cascata de um determinado tributo em uma cadeia econômica, ou seja, que o tributo incida sobre a base total do produto em todos os níveis da cadeia econômica. Por ser um princípio constitucional, não poderá o legislador ordinário restringir ou por obstáculos para o alcance deste objetivo.

Como dito, as contribuições para o PIS e para a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Ou seja, analisando a norma como um todo, se verifica que o legislador ordinário impôs como limite para o aproveitamento de créditos, a totalidade dos gastos empregados para a obtenção das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Isso porque, a base de cálculo dos créditos passíveis de desconto deve ser diretamente vinculada à base de débitos, devendo compreender todos os dispêndios efetuados pelo contribuinte que contrapõem a receita auferida.

Com relação aos “insumos”, deve-se considerar ainda o limitador atribuído pelo inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, qual seja, “*utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”. Assim, como “insumos” devem ser considerados os bens e serviços que sejam relacionados com a prestação de serviços e com a produção ou fabricação de bens ou produtos. Destaca-se que

⁸³ TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *Direito tributário: impostos municipais e taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p.976.

não há na legislação em comento qualquer determinação de que os bens e serviços devam ser direta ou indiretamente vinculados à operação.

Assim, se conclui que, de acordo com a legislação de regência dessas contribuições sociais, o vocábulo “insumo” é limitado aos gastos com bens e serviços vinculados à produção, não devendo ser considerados os gastos que, mesmo diretamente ligados à atividade fim da empresa, não estejam ligados à produção.

Método teleológico: A Medida Provisória nº 66/2002, que foi posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, inseriu no ordenamento jurídico brasileiro a previsão da sistemática da não cumulatividade para a contribuição para o PIS, visando a sua incidência apenas sobre o valor agregado ao bem ou ao serviço em cada uma das etapas da operação.

A finalidade está evidenciada no item 2 da exposição de motivos da Medida Provisória, que assim dispõe:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em **regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). (grifo nosso).

No ano seguinte, conforme antecipado pela exposição de motivos, sobreveio a Medida Provisória nº 135/2003, convertida, posteriormente, na Lei nº 10.833/2003, instituindo regime bastante similar à COFINS.

Nota-se que a finalidade da instituição da sistemática não cumulativa para o PIS e a COFINS foi a de cobrar os tributos em regime de valor agregado, que, conforme já dito, é caracterizado pelo abatimento do imposto devido de todo o montante recolhido em etapas anteriores.

Dessa forma, verifica-se que a intenção do legislador exibida na exposição de motivos, não apresenta nenhum indício de aceitação da restrição demasiada ao aproveitamento de créditos.

3.2.1 Conceito proposto

Observa-se que os métodos de interpretação não terão eficácia plena caso adotados isoladamente. Visto isso, utilizaremos como subsidio para proposição de um conceito todos os elementos retrodescritos.

No âmbito tributário o termo “insumo” não tem um sentido único. Deve-se levar em conta, principalmente, o contexto em que ele está inserido, as peculiaridades inerentes aos tributos que dele se utilizam e que, as conclusões obtidas para um tributo não são automaticamente transplantáveis para outro.

Ou seja, a interpretação do vocábulo não deve ser necessariamente, aplicável a um ou mais tributos que também o adotam em sua legislação de regência, principalmente quando os tributos possuem materialidades distintas.

Pretende-se dizer que o conceito de “insumo”, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS, é próprio destas contribuições, não devendo ser buscado e/ou equiparado a um dos conceitos já existentes e aplicados a outros tributos.

Verifica-se, ainda, que o conceito de “insumo” não poderá ser dissociado, de forma alguma, da regra da não cumulatividade. Vale frisar que a não cumulatividade é um princípio constitucional tributário que visa, principalmente, a garantia da neutralidade fiscal, por meio do abatimento do montante do tributo cobrado nas operações anteriores. Assim, para a sua correta observância, deverá ser garantido ao contribuinte o aproveitamento ilimitado e irrestrito de créditos, visando à exclusiva tributação do valor agregado. Neste sentido:

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 levado em conta nas subsequentes, haverá sobreposição do ônus tributário, sendo inadmissível falar-se em não-cumulatividade⁸⁴.

Ocorre que a Constituição Federal não delimitou a não cumulatividade para as contribuições em comento, conferindo ao legislador ordinário liberdade para tanto, que não poderá, contudo, restringir demasiadamente o aproveitamento de créditos. Roque Antonio Carrazza defende que, “operando

⁸⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza Jurídica da “Não-Cumulatividade” da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Conseqüências e Aplicabilidade. *PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 543.

sobre uma base constitucional, o legislador não pode manipular livremente o princípio da não-cumulatividade."⁸⁵

Assim, para fins de determinação dos gastos passíveis de desconto de créditos, o legislador não poderá se desvirtuar da finalidade do princípio da não cumulatividade, qual seja a de garantir a neutralidade fiscal por meio da tributação do valor agregado.

Ocorre que o PIS e a COFINS são contribuições cujo fato gerador abarca todas as pessoas jurídicas, tendo em vista que, basta ter faturamento para ser contribuinte. Assim, empresas de diversos ramos da economia sujeitam-se ao recolhimento dos tributos e, apenas aquelas expressamente mencionadas, o fazem sob a forma cumulativa.

Devido a isso e à complexidade de tais tributos, entendemos que a regulamentação do aproveitamento de crédito também deverá levar em conta as especificidades de cada um dos ramos de serviço/produção.

Não é razoável a estipulação, de forma genérica, dos créditos aos quais as empresas podem deduzir do montante a pagar, a fim de reduzir a majorada alíquota decorrente da não cumulatividade. Arrazoado dizer, por exemplo, que os dispêndios de uma indústria de sapatos são similares àqueles de uma prestadora de serviços de saneamento básico, e que, conseqüentemente, a relação de créditos a serem apropriados será a mesma para ambos os setores.

Isso porque o principal custo de uma prestadora de serviço de saneamento básico não é o com aquisição de matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem, como se observa nas empresas industriais, e sim o com pessoal para execução do serviço. Neste exemplo, vê-se que empresas de ramos econômicos diferentes possuem gastos inerentes ao faturamento bastante distintos.

O fato é que, o critério material da regra matriz de incidência do PIS e da COFINS não está vinculado à venda ou fabricação de uma mercadoria ou prestação de um serviço e sim, a todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Devido a isso, nada mais justo do que garantir ao contribuinte hipóteses creditórias que ultrapassem os gastos com matérias-primas, produtos

⁸⁵ CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8ª. Edição. São Paulo: Malheiros, 2002, ps. 276/277

intermediários e materiais de embalagem, diretamente vinculados à elaboração de bens e serviços.

Eric Castro e Silva, explica, com muita propriedade que, para fins de conceituação de “insumo” para fins de PIS e COFINS não cumulativos, deve se considerar como custo, tanto os diretos quanto os indiretos, e não apenas a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem. Vejamos:

De fato, o conceito de custos, tanto os diretos quanto os indiretos, é critério bem mais condizente do que exclusivamente ‘matéria-prima’, ‘produto intermediário’ e ‘material de embalagem’ para parametrização do que seja ‘insumos’ para fins de PIS e COFINS não cumulativos. Isto se dá porque, para a obtenção da receita (materialidade do PIS/COFINS), assim como para a auferição do lucro (materialidade do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas), o contribuinte necessariamente consome bens ou serviços, direta ou indiretamente⁸⁶.

Ou seja, defende-se aqui que o conceito de “insumo” abarque também os gastos oriundos de aquisição de produtos ou serviços que não tenham sido consumidos ou aplicados diretamente no bem ou serviço, mas que sejam diretamente vinculados à geração de receita.

Não significa dizer, no entanto, que o conceito deve abranger todos e quaisquer custos ou despesas necessários à atividade da empresa, preceituados pela legislação do IRPJ.

Isso porque, do mesmo modo que se verifica a violação do princípio da não cumulatividade quando da restrição do aproveitamento de créditos, por meio da utilização do conceito de insumo previsto pela legislação do IPI, se verificará, caso adotado o conceito de despesa necessária, a violação do princípio por ampliação da base de crédito. Neste segundo caso, ao final do ciclo, possivelmente, a base de tributação será menor do que o preço final de venda da mercadoria e/ou serviço.

Diante disso, observa-se que os dois principais significados, atualmente adotados pela doutrina e pela jurisprudência, quais sejam, os provenientes da legislação do IPI e do IRPJ, individualmente, não apresentam a melhor definição do vocábulo “insumo” previsto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativos.

⁸⁶ SILVA, Eric Castro. Definição de Insumos para fins de PIS e COFINS não Cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 170. São Paulo: Dialética, p. 28.

Entretanto, a aplicação conjunta de ambos os conceitos, a nosso ver, representa um bom caminho para a definição do termo, mesmo porque, referidas contribuições sociais guardam correlação tanto com o IRPJ quanto com o IPI.

Assim, é possível que seja mantida a utilização de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem como elementos do termo “insumo”, contudo, é necessária a complementação do conceito com os “custos indiretos”, indispensáveis para a geração de receitas, preceituados pela legislação do IRPJ.

Visando a garantia do direito de cada empresa à apropriação de créditos vinculados a custos e despesas inerentes a seu processo de produção ou de prestação de serviço e aos esforços realizados para a obtenção de receita, entendemos que o vocábulo deve ser interpretado de forma ampla como sendo qualquer gasto, vinculado ou não ao processo de produção, que agregue valor ao produto ou serviço e que tenha sido, em regra, tributado pelas contribuições em etapa anterior.

Em suma, o intuito é o de que o conceito proposto abarque gastos suficientes para a recomposição dos valores recolhidos nas fases anteriores da cadeia produtiva, fazendo com que o consumidor final suporte o ônus máximo de 9,25% com as contribuições para o PIS e para a Cofins

CONCLUSÃO

A partir do ano de 2002, para a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), e do ano de 2003, para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), os contribuintes passaram a conviver com um novo regime jurídico de apuração, o não cumulativo, cuja finalidade é a tributação exclusiva do valor agregado ao produto ou serviço.

De acordo com o princípio da não cumulatividade, o contribuinte, em cada operação, poderá deduzir dos débitos, calculados quando da saída dos bens ou dos serviços, o montante do tributo já recolhido nas operações anteriores, ou seja, o montante que incidiu sobre o bem até o momento de sua entrada no estoque. Objetiva-se com tal metodologia que seja tributado, em cada cadeia, somente o valor acrescido ao bem ou serviço.

Visando tal fim, o legislador garantiu ao sujeito passivo das contribuições para o PIS e para a COFINS o direito de descontar créditos, dentre outros, calculados em relação a bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Cabe-nos dizer, no entanto, qual a melhor interpretação para o vocábulo “insumo”.

A Receita Federal do Brasil estabeleceu, por meio das Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que o conceito de insumo para fins de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos é aquele previsto na legislação do IPI, qual seja, restrito às matérias primas, aos produtos intermediários, aos materiais de embalagem e aos demais bens consumidos no processo produtivo em decorrência do contato físico com o produto em fabricação.

Apesar de haverem inúmeras decisões proferidas no âmbito judicial e administrativo em sentido contrário, corroboramos, com a linha doutrinária que defende a impossibilidade de aplicação do conceito de insumo trazido pela legislação do IPI para o PIS e a COFINS, tendo em vista os expressivos traços distintivos entre as duas contribuições e o imposto.

Os créditos garantidos aos contribuintes do IPI são créditos físicos, criados para reger a atividade industrial, não abrangendo os prestadores de serviço, visto que o resultado final do trabalho destes não é um produto

propriamente dito. Ocorre que o fato gerador do PIS e da COFINS abarca todas as pessoas jurídicas que auferem receita, portanto, não apenas as industriais ou comerciais.

Outra corrente doutrinária, que já teve confirmação no âmbito judicial, defende que as características das mencionadas contribuições sociais mais se aproximam das características do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e que, portanto, o conceito de “insumo” deverá ter como base os custos e despesas dedutíveis para fins de cálculo do lucro real.

Pode-se afirmar que, tal linha doutrinária, apesar de mais razoável, não traz o verdadeiro conceito de “insumo”. Isso porque, apesar de possuírem materialidades próximas, as contribuições para o PIS e a COFINS e o IRPJ, quando comparados, possuem inegáveis distinções. O IRPJ, por exemplo, é um imposto direto, já o PIS e a COFINS, apesar de todas as discussões doutrinárias, é tido como um imposto indireto. Além disso, o conceito de despesa dedutível, para fins de cálculo do IRPJ, é, por demais, abrangente.

Do exposto, observa-se que, no âmbito do direito tributário o termo “insumo” não tem um sentido único. Portanto, para sua análise, devem ser considerados elementos como: o contexto em que ele está inserido, as peculiaridades inerentes aos tributos que dele se utilizam e que, as conclusões obtidas para um tributo não são automaticamente transplantáveis para outro.

Ou seja, uma interpretação do vocábulo não deve ser, necessariamente, aplicável a um ou mais tributos que também o adotem em sua legislação de regência, principalmente quando os tributos possuírem materialidades distintas.

Assim, entende-se que, o termo “insumo”, aplicado na legislação do PIS e da COFINS, poderá e deverá ter um significado diferente daquele observado nas legislações dos demais tributos.

Com base nos métodos de interpretação gramatical, histórico, sistemático e teleológico, verificamos que este conceito deverá ser apurado levando-se em consideração as peculiaridades de cada indústria e a essencialidade dos custos e despesas no processo de obtenção de receitas.

Sugerimos assim a aplicação conjunta dos conceitos extraídos das legislações do IPI e do IRPJ. Ou seja, que continue sendo considerados, a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem, como elementos do termo “insumo”, contudo, que o conceito seja complementado com

os “custos indiretos”, indispensáveis para a geração de receitas, preceituados pela legislação do IRPJ.

Visando a garantia do direito de cada empresa à apropriação de créditos vinculados a custos e despesas inerentes a seu processo de produção ou de prestação de serviço e aos esforços realizados para a obtenção de receita, concluímos que o vocábulo deve ser interpretado de forma ampla como sendo qualquer gasto, vinculado ou não ao processo de produção, que agregue valor ao produto ou serviço e que tenha sido, em regra, tributado pelas contribuições em etapa anterior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Luiz Alberto David; SERRANO JÚNIOR, Vidal. *Curso de direito constitucional*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de direito tributário*, ano 15. São Paulo, jul.-set. 1991, p. 100-101.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 1993. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. São Paulo: Ática, 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 07 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1970. Seção , p. .

BRASIL. Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 04/12/1970. Seção , p. .

BRASIL. Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 12/09/1975. Seção , p. .

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31/11/1991. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16/09/1996. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 26/11/1998. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28/11/1998. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31/12/2002. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/12/2003. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Terceira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso Voluntário. (...). RV 137.823. Recorrente: Calçados Samello S/A. Recorrida: DRJ em Ribeirão Preto -SP. Relator: Conselheiro Antônio Bezerra Neto. Brasília, 17 de outubro de 2007.

BRASIL. Segunda turma ordinária da 1ª câmara da terceira seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal do Ministério da Fazenda. Processo nº 11543.003609/2003-71. Recurso Voluntário nº 521.514. Recorrente: Cia Coreano-Brasileira de Pelotização – KOBRASCO. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ricardo Paulo Rosa. Brasília, 10 de dezembro de 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal, 1ª região. AC 2004.38.00.037579-9/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.448 de 04/12/2009

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 5010427-13.2010.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 09/12/2011

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC 5006556-81.2010.404.7000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 20/10/2011

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8a. Edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. RT; Centro de Extensão Universitária, 2004.

FERNANDES, Edison Carlos. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS – implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Grande enciclopédia Barsa. Volume I.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, *Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS*. IET e IOB/THOMSON, 2004).

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Editora Objetiva: Rio de Janeiro, 2009.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da COFINS. Apropriação de Créditos. *Definição de critérios Jurídicos*. Revista Dialética. Nº 180.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. *PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. 1. ed. Porto Alegre: IOB, 2001. v. 1.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; in Aspectos relacionados à Não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. PIS-COFINS. *Questões atuais e Polêmicas*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octávio Campos (coordenadores). São Paulo. Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS*. São Paulo : Quartier Latin , 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.111.

SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS não cumulativos e os direitos fundamentais. *RDDT 151*, abr/2008.

SILVA, Eric Castro e. *Revista Dialética de Direito Tributário. Definição de "Insumos" para fins de PIS e COFINS não cumulativos*. nº 170. Nov. 2009. São Paulo: Dialética.

TEDESCO, Paulo Camargo. SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *Direito tributário: impostos municipais e taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza Jurídica da "Não-Cumulatividade" da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Conseqüências e Aplicabilidade. *PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TROSTER, Roberto Luis. MOCHON, Francisco. Introdução à Economia. São Paulo: Makron Books.