

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ALEX DE OLIVEIRA

**CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS NAS CONTRIBUIÇÕES DE
PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS SOB O ENFOQUE DO RESP
1.221.170/PR E DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº05 DE 17 DE DEZEMBRO
DE 2018**

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ALEX DE OLIVEIRA

**CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS NAS CONTRIBUIÇÕES DE
PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS SOB O ENFOQUE DO RESP
1.221.170/PR E DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº05 DE 17 DE DEZEMBRO
DE 2018**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do(a) Prof.(a), Dr.(a) Fábio Cury.

São Paulo

2021

Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho trata-se de uma análise jurídico-científica sobre a amplitude e a melhor interpretação do conceito de insumos para fins de créditos na sistemática não cumulativa das Contribuições para a Seguridade Social do Programa de Integração Social e de Formação de Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com o intuito de trazer ao conhecimento do leitor os principais aspectos tanto doutrinários, quanto jurisprudenciais sobre o tema.

Para tanto, traçou-se um panorama geral sobre a natureza jurídica destas contribuições, primeiramente delimitando a qual espécie tributária dentro do nosso ordenamento jurídico ela pertence e posteriormente identificando, dentre as classificações de contribuições possíveis, em qual dela se enquadraria, isto com a finalidade de situar e localizar o leitor sobre o Tema principal.

Na sequência, realizamos uma análise sobre os elementos que compõem a Regra Matriz de Incidência Tributária das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins na sistemática não cumulativa e passamos para a análise da sistemática não cumulativa, já que impossível seria tratar do Tema, sem antes tecer breves e pertinentes apontamentos sobre o instituto jurídico da não cumulatividade, abrangendo pouco de sua história, sua natureza jurídica e seus objetivos centrais, bem como, classificando os possíveis métodos para sua apuração e as modalidades de créditos existentes.

Por fim, abordou-se especificamente a controvérsia surgida na doutrina e na jurisprudência sobre o conceito de insumos a ser adotado na sistemática não cumulativa de apuração de créditos nas Contribuições PIS e COFINS; demonstramos as correntes doutrinárias sobre existente sobre o tema, cada qual com seus pertinentes argumentos e posteriormente passamos à análise do RESP 1.221.170/PR da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça que estabeleceu novos e importantes matizes sobre o Tema.

Posteriormente, procedemos na análise do Parecer Normativo Cosit nº 05 de 2018, da Secretaria da Receita Federal que trouxe novas instruções aos

contribuintes e aos auditores fiscais sobre o conceito de insumo a ser adotado sob balizas normativas da essencialidade e da relevância.

Por fim, procedeu-se a uma rápida análise sobre a melhor interpretação ao conceito de insumos na opinião do Autor com a conclusão do Tema.

Palavras Chave:

Contribuições para a Seguridade Social; PIS/Pasep e Cofins, Não Cumulatividade; Modalidade Crédito Físico; Modalidade Crédito Financeiro; Conceito de Insumos.

ABSTRACT

The present work is a legal and scientific analysis about the extend and the better interpretation of the word inputs used in the Brazilian Taxes Law to authorize the taking of credits in the Brazilian value added tax's systematics called Programa de Integração Social e de Formação de Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, in order to bring knowledge to the reader about the main doctrinal and jurisprudential aspects on the subject.

Under this objective, we made an overview about the legal nature of these taxes, first delimiting in which taxes' species under the Brazilian legal order those taxes belong and further identifying, within the existing classifications, in which one it belongs, in order to situate e located the reader about the main subject.

Furthermore, we deal with the controversial issued raised in doctrine and in Brazilian jurisprudential, about the concept of the word inputs to be used in the Brazilian Tax called Pis and Cofins calculated by the Brazilian value added tax's systematics, in order to create credits; showing and explaining the divisions of the doctrine groups existing about the subject, each one with its arguments and then we start analyzing the court decision numbered RESP 1.221.170/PR by the Brazilian Superior Tribunal de Justiça-STJ, which raised new and important issues about the subject.

Subsequently, we proceeded to analyze Normative Opinion Numbered Cosit 05 of 20;18, of the Brazilian Federal Revenue Secretariat, which brought new instructions to taxpayers and tax auditors on the concept of the word input to be adopted under normative guidelines of essentiality and relevance.

Finally, we end with a quick analysis of the best interpretation of the concept of the word inputs in the opinion of the Author with the conclusion of the Theme.

Key Words:

Brazilian taxes called contributions to the Social Securite; Pis/Pasep and Cofins; Brazilian value added tax`s systematics; Added Credits` Category; Financial Credits` Category; Concept of the word Input.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1.	INTRODUÇÃO.....	09
CAPÍTULO 2.	DAS CONTRIBUIÇÕES	
2.1.	<i>Das Contribuições como Espécie Tributária na Constituição Federal de 1988.....</i>	<i>10</i>
2.2.	<i>Da Classificação das Contribuições.....</i>	<i>15</i>
2.2.1.	<i>Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômica.....</i>	<i>16</i>
2.2.2.	<i>Contribuições de intervenção no domínio econômico.....</i>	<i>17</i>
2.2.3.	<i>Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.....</i>	<i>19</i>
2.2.4.	<i>Contribuições sociais.....</i>	<i>20</i>
2.2.5.	<i>Contribuições para a Seguridade Social.....</i>	<i>22</i>
2.2.6.	<i>Contribuição Social dos Servidores para Custeio do Regime Próprio de Previdência Social.....</i>	<i>26</i>
2.2.7.	<i>Contribuições Residuais para o Custeio da Seguridade Social.....</i>	<i>27</i>
CAPÍTULO 3.	DAS CONTRIBUIÇÕES DE PIS E COFINS	
3.1.	<i>Origens das contribuições.....</i>	<i>28</i>
3.2.	<i>Regra-matriz de incidência tributária do Pis/Pasep e da Cofins não cumulativos.....</i>	<i>31</i>
3.2.1.	<i>Critério material.....</i>	<i>32</i>
3.2.2.	<i>Critério temporal.....</i>	<i>32</i>
3.2.3.	<i>Critério espacial.....</i>	<i>33</i>
3.2.4.	<i>Critério pessoal.....</i>	<i>33</i>
3.2.5.	<i>Critério quantitativo.....</i>	<i>34</i>
CAPÍTULO 4.	DA NÃO CUMULATIVIDADE	
4.1.	<i>Origens.....</i>	<i>36</i>
4.2.	<i>Conceito.....</i>	<i>40</i>

CAPÍTULO 5. NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS

<i>5.1. Natureza Jurídica da Não Cumulatividade da Pis/Pasep e da Cofins.....</i>	<i>47</i>
<i>5.2. Da técnica da não cumulatividade.....</i>	<i>52</i>
<i>5.2.1. Método de Cálculo.....</i>	<i>52</i>
<i>5.2.2. Classificação quanto aos créditos sobre os Insumos.....</i>	<i>56</i>

CAPÍTULO 6. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS

<i>6.1. Conceito de Insumos.....</i>	<i>59</i>
<i>6.2. Fato jurídico tributário unipessoal.....</i>	<i>63</i>
<i>6.3. Da Controvérsia a Respeito da Apuração dos Créditos.....</i>	<i>68</i>
<i>6.3.1. Corrente restritiva.....</i>	<i>68</i>
<i>6.3.2. Corrente ampliativa.....</i>	<i>72</i>
<i>6.3.3. Corrente intermediária.....</i>	<i>74</i>
<i>6.4. Da Jurisprudência Administrativa do CARF.....</i>	<i>77</i>
<i>6.5. Da Análise do RESP 1.221.170/PR.....</i>	<i>80</i>
<i>6.6. Da Interpretação Administrativa conforme Parecer Normativo nº 5/2018 da Receita Federal do Brasil.....</i>	<i>95</i>
<i>6.7. Do Conceito de Insumos Proposto.....</i>	<i>103</i>

CAPÍTULO 7. CONCLUSÃO.....119

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

As Contribuições não cumulativas para o Programa de Integração Social e de Formação de Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, são tributos incidentes sobre o faturamento ou a receita da pessoa jurídica auferida no mês.

Trata-se de um tributo com uma pesada carga tributária para o setor produtivo, pois todos os recursos financeiros auferidos pela pessoa jurídica no mês serão tributados, e essa repercussão econômica do tributo na cadeia de consumo acarreta sua inclusão no custo do produto, com isso sobre taxando o consumidor final, que será o consumidor de fato de tais tributos.

Para contornar tal abusividade, o legislador constitucional derivado estendeu, por meio de Emenda à Constituição Federal, o instituto da não cumulatividade para as Constituições do PIS e da COFINS, pois esta já era adotada para os Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS e para os Impostos sobre Produtos Industrializados, com a finalidade de aliviar o setor produtivo, bem como incentivar a indústria e o comércio, por meio de política fiscal.

2. DAS CONTRIBUIÇÕES

2.1. Das contribuições como espécie tributária na constituição federal de 1988

As contribuições são uma das espécies tributárias existente em nosso ordenamento jurídico conjuntamente com os impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Seu surgimento, como espécie tributária autônoma se deu com o advento da Constituição Federal de 1988 no qual o poder constituinte originário definiu seus contornos e regramentos constitucionais e a competência para a sua instituição.

As contribuições, de um modo geral, têm grande valia para o Estado, pois supri grande parte da necessidade por recursos públicos, que não consegue ser suportadas apenas com as receitas derivadas havidas dos impostos.

Portanto elas possuem grande importância para o equilíbrio fiscal e para manter setores essenciais da atuação do Estado como a Saúde, a Previdência Social, manter a Iluminação Pública, Categorias Profissionais, entre outros.

Outra grande característica das contribuições que a torna muito rentável, ao menos analisando sob o viés da União, é a sua desobrigação, como regra geral, na repartição do produto da arrecadação com outros entes políticos como estados, Distrito-Federal e municípios, diferente do que acontece com os impostos.

Assim, as receitas derivadas decorrente das contribuições, seu produto não precisa ser repartido entre os demais entes da federação, o que a torna muito lucrativa para União, somando a isso a possibilidade de que a materialidade a ser tributada poderá ser a mesma que a prevista para um imposto, não ocorrendo a chamada bitributação.

Com isso, a União é livre inclusive para tributar outras materialidades já previstas em outros impostos e sem a necessidade de repartir o produto da arrecadação com os outros entes federados.

Existia grande divergência doutrinária sobre a natureza tributária das Contribuições, pois com base na Teoria Tripartite, apenas consideravam-se como Espécies Tributárias Constitucionais os impostos, as taxas e as Contribuições de Melhoria.

Tal entendimento foi sedimentado por conta das constituições brasileiras anteriores que apenas previam em seus textos esses três tributos, porém, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 no qual as contribuições passaram a retirar seu fundamento de validade do próprio texto constitucional, a Teoria Tripartite restou superada sendo hoje a adotada quase que majoritariamente a Teoria Pentapartite.

Nosso sistema tributário é composto à luz da teoria pentapartite, de 5 (cinco) espécies tributárias, de acordo com o que tem prevalecido na doutrina e jurisprudência abarcada pelo STF, separando-se em: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) empréstimos compulsórios; e (v) contribuições:

Art. 149 da CF. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Durante muito tempo a doutrina discutiu sobre a natureza tributária desta exação, ora incluindo as contribuições como uma espécie *sui generis* de impostos, ora como uma espécie de taxa, pelo benefício direto ao contribuinte e pela vinculação do produto de sua arrecadação.

Porém, respeitadas as opiniões dispares, não podemos enquadrá-las como impostos, pois estes se apoiam no *poder de império* do Estado incidindo sobre qualquer manifestação de riqueza do contribuinte, independentemente de qualquer prestação de serviço por parte do Estado e, salvo as exceções expressamente previstas no texto constitucional, é da natureza dos impostos a não vinculação do produto de sua arrecadação a uma finalidade específica.

Já as contribuições são tributos que se caracterizam, primordialmente, pela finalidade o qual elas são instituídas. O Princípio norteador da sua instituição é

o da *solidariedade* em relação aos integrantes de um grupo social, que na busca de uma dada finalidade considerada relevante pelo Estado, obriga a todos o custeio dessa finalidade ainda que o contribuinte não venha a obter benefício direto dessa estrutura ou finalidade.

Assim, são características nucleares de todos as contribuições a vinculação do produto de suas receitas, enquanto nos impostos a vinculação do produto da arrecadação é exceção.

Outra distinção, que demonstra a incompatibilidade das contribuições com os impostos é que para a incidência dos impostos basta a ocorrência do fato jurídico tributário que quando captado sua ocorrência no mundo fenomênico pelo sujeito competente e transcrita em linguagem apreensível pelo Direito temos o nascimento da obrigação tributária, independente de verificarmos qualquer benefício, direto ou indireto, para o contribuinte, por isso fala-se que os impostos se fundamentam no Poder de Império do Estado que poderá instituí-las independente de qualquer prestação do Estado.

Já as contribuições para a sua incidência deverá ser verificada, concomitantemente, a ocorrência do fato jurídico tributário descrito na norma, conjuntamente com o benefício, ainda que indireto e geral, para o contribuinte ou à população em geral.

Assim é requisito a existência dessa finalidade precípua para a instituição da contribuição e não apenas a ocorrência do fato jurídico tributário sob pena de desvirtuarmos sua instituição.

Verificamos tal situação claramente no julgamento do RE 878313 que foi reconhecida a repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 846) que discutia a constitucionalidade da contribuição social instituída com base no artigo 1º da Lei Complementar (LC) 110/2001. Vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 846. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA NO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110, DE 29 DE JUNHO DE 2001. PERSISTÊNCIA DO OBJETO PARA A QUAL FOI INSTITUÍDA. 1. O tributo previsto no art. 1º da Lei Complementar 110/2001 é uma contribuição social geral, conforme já devidamente pacificado no julgamento das ADIs 2556 e

2558. A causa de sua instituição foi a necessidade de complementação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço FGTS, diante da determinação desta SUPREMA CORTE de recomposição das perdas sofridas pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados "Verão" (1988) e "Collor" (1989) no julgamento do RE 226.855. 2. O propósito da contribuição, à qual a sua cobrança encontra-se devidamente vinculada, não se confunde com os motivos determinantes de sua instituição. 3. O objetivo da contribuição estampada na Lei Complementar 110/2001 não é exclusivamente a recomposição financeira das perdas das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS em face dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor. 4. A LC 110/2001 determinou que as receitas arrecadadas deverão ser incorporadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (art. 3º, § 1º), bem como autorizou que tais receitas fossem utilizadas para fins de complementar a atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990 (art. 4º, caput). 5. Já o artigo 13 da Lei Complementar 110/2001 determina que As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar). 6. Ao estabelecer que, até o ano de 2003, as receitas oriundas das contribuições ali estabelecidas terão destinação integral ao FGTS, pode-se concluir que, a partir de 2004, tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ainda que indiretamente. 7. Portanto, subsistem outras destinações a serem conferidas à contribuição social ora impugnada, igualmente válidas, desde que estejam diretamente relacionadas aos direitos decorrentes do FGTS. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Tese de repercussão geral: "É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída. ".

(RE 878313, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-221 DIVULG 03-09-2020 PUBLIC 04-09-2020)

Os contribuintes pugnavam pela inconstitucionalidade da contribuição que fora instituída com a finalidade precípua para que a União obtivesse recursos para o pagamento de correção monetária das contas vinculadas do FGTS, diante da condenação à observância dos expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão e Collor.

Superada a finalidade precípua para sua criação, ou seja, restabelecido o equilíbrio das contas do FGTS, fato inclusive atestado por meio de decreto atestado em 2012 pela Caixa Econômica Federal (CEF), o produto da sua arrecadação passou a ser destinado para finalidades distintas.

Com isso os contribuintes pugnavam pela inconstitucionalidade da cobrança após o restabelecimento do equilíbrio das contas públicas atestado pela Caixa Econômica Federal.

Porém, para nossa surpresa, o Supremo Tribunal Federal entendeu que é constitucional a cobrança ainda que superada sua finalidade precípua de criação, mas desde que vinculada a outra finalidade social do Estado.

Em seu voto¹, o Ministro Alexandre de Moraes sustenta que em suas palavras *“a finalidade da contribuição não deve ser confundida com os motivos determinantes de sua criação”*, logo segundo ele *“o motivo da criação foi a preservação do direito social dos trabalhadores referente ao FGTS, sendo esta sua genuína finalidade”*.

Assim a destinação do produto da arrecadação para a compensação financeira das perdas das contas do FGTS decorrentes dos expurgos inflacionários era apenas acessória e secundária, sendo a finalidade precípua da contribuição a preservação do direito social dos trabalhadores, logo ainda que subvertida sua destinação a outra finalidade vinculada ao FGTS não haveria inconstitucionalidade.

Em que pese a discordância com o fundamento utilizado, identificamos ainda assim, a manifestação da Corte Suprema atestando sobre a necessidade de vinculação do produto da arrecadação das contribuições, fato que as diferenciam dos impostos e demais espécies tributárias.

¹ (RE 878313, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-221 DIVULG 03-09-2020 PUBLIC 04-09-2020)

As contribuições também não podem ser enquadradas como taxas, pois mesmo que ambas sejam cobradas em função de uma atividade essencial do Estado, as taxas tem característica precípua a *referibilidade direta* entre a atividade estatal e o sujeito passivo, ou seja, o sujeito arcará com a taxa de fiscalização *v. g.*, mas será o beneficiário direto desta atividade pública com a liberação do alvará solicitado.

Já com relação às contribuições essa *referibilidade é indireta* sendo esta atividade custeada pela contribuição desenvolvida para atendimento do interesse geral, sendo válida a sua cobrança ainda que o contribuinte não venha a diretamente utilizar a estrutura ou aproveitar a finalidade social instituída.

Por fim, também não podemos classificar as contribuições como Contribuições de Melhoria, pois naquele não temos qualquer valoração imobiliária decorrente de obra pública. Desta forma temos as contribuições como nova espécie tributária.

Podemos então conceituar as contribuições, a partir dos critérios trazidos pela Constituição Federal de 1988 que as contribuições são “uma espécie tributária caracterizada pelo produto de sua arrecadação que deverá custear atividades de interesse público, beneficiando a um grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte”.

2.2. Da classificação das contribuições

Primeiramente a de se fazer ressalva sobre a diversidade de classificações na doutrina, não sendo tarefa fácil estabelecer um critério uníssono por todos, porém podemos com base na doutrina de Eduardo Sabbag (2016, p. 235)², classificar as contribuições em: Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), e Contribuições Sociais, Contribuição para a Iluminação Pública.

Outro ponto de destaque é que não se pretende, neste momento, esgotar o assunto, pois a análise de forma específica e exaustiva de cada uma dessas espécies tributárias não é tema principal deste trabalho, de forma que o que se

² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

pretende com a demonstração da classificação das contribuições existentes no nosso ordenamento, é apenas situar o leitor sobre a localização do tema principal deste trabalho, qual seja, as Contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos no nosso ordenamento jurídico.

2.2.1. Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômica

São contribuições de competência exclusiva da União, previstas no art. 149 *caput* da CF, são contribuições destinadas a custear os órgãos de classe e os órgãos representativos de diversas Profissões, se dividindo em Contribuição-Anuidade que visam levar recursos para custear os órgãos controladores e fiscalizadores de profissões, *v.g.* contribuição paga pelos médicos ao Conselho Regional de Medicina.

Geralmente são instituídos mediante técnica da parafiscalidade em que a capacidade tributária ativa da União é delegada a esses órgãos de classe que podem ser constituídos como pessoas jurídicas de direito público ou privado.

A segunda categoria de Contribuições sobre o Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas são as Contribuições Sindicais que servem para custear a atividade dos sindicatos tanto dos empregados como do empregador. O STF já reconheceu a natureza tributária desta contribuição vulgarmente chamada de “imposto sindical”.

“EMENTA: CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL (...) A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída na interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21 §2, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19 III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido (RE 129.930/SP, 2ª T. rel. Min. Carlos Velloso, j. 07-05-1991).³”

³ (RE 129.930/SP, 2ª T. rel. Min. Carlos Velloso, j. 07-05-1991)

Logo vemos que a Contribuição Sindical possui inafastável feição tributária, sujeitando-se às normas gerais de direito público, diferentemente da contribuição confederativa que não se confunde com aquela, sendo exigida apenas dos filiados ao sindicato, portanto desprovida de natureza tributária.

2.2.2. Contribuições de intervenção no domínio econômico

Também chamadas de contribuições interventivas (CIDE), previstas no art. 149, *caput* e §2 da CF, são contribuições criadas para custear a intervenção do Estado em setores da Atividade Econômica que entenda necessário e relevante a atuação estatal, seja investindo em determinado setor, seja quando assume o compromisso de prestar determinado serviço, não prestado pela iniciativa privada ou prestado de forma insatisfatória.

Existem atividades econômicas que por seu interesse público envolvido, sofrem maior controle fiscalizatório, com a intenção de regular o fluxo produtivo nacional ou a fim de fomentar seu desenvolvimento.

Como forma de custear essa atividade interventiva, a Constituição Federal confere prerrogativa à União para instituir as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE, sendo as duas mais conhecidas a CIDE-Combustíveis e a CIDE-Royalties.

A CIDE-Combustíveis tem como materialidade a incidência sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados, bem como álcool etílico quando na forma de combustível.

Já no que diz respeito à destinação, o produto da sua arrecadação eis servirá para pagar os subsídios no preço desses produtos ou no transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo, bem como financiar projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e gás, nos termos do art. 1º, I a III da Lei 10.336/2001:

Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide),

a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e

III - financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Os contribuintes desta modalidade de CIDE são o produtor, importador, seja pessoa física ou jurídica, que realizarem operações de importação e de comercialização no mercado interno.

Já a CIDE-Royalties visa atender o Programa de Estímulo à interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, com o objetivo de fomentar do desenvolvimento tecnológico e a sua pesquisa. Tem como hipótese de incidência a aquisição de licença de uso ou celebração de contrato para transferência de conhecimento tecnológico. No geral a contribuição é devida por toda pessoa jurídica adquirente licença de uso de softwares e direitos de materializados em patentes e contratos de *Know-how* em que temos a fruição de conhecimentos tecnológicos criados por terceiros.

Cumprе salientar outras espécies existentes no nosso ordenamento jurídico de contribuições de intervenção no domínio econômico não tão conhecidas, como a Contribuição exigida pelo extinto IAA (Instituto do Açúcar e do Alcool), sendo ele instituído para custear a atividade intervencionista da União na economia canavieira nacional; temos a Contribuição exigida pelo extinto IBC (Instituto Brasileiro do Café), tributo cobrado dos exportadores de café, sobre uma porcentagem da venda; Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante AFRMM, esta contribuição paraфiscal tem como finalidade o custeio da renovação da Marinha Mercante (AFRMM), com incidência sobre o frete cobrado das mercadorias no momento da entrada da embarcação no porto para descarga; e o Adicional de Tarifa Portuária –ATP, incidente sobre operações realizadas com mercadorias

importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso (art. 1, § da Lei nº 7.700/88), cujo objetivo é custear os investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias.

2.2.3. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Há árdua e intensa divergência doutrinária a respeito da Classificação desta contribuição em nosso ordenamento jurídico, porém a classificação que mais prevalece é de que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), seria uma nova espécie de contribuição, não se filiando à categoria de Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico, pois a COSIP é a única contribuição de competência dos municípios, e visa custear o serviço de iluminação pública.

Essa contribuição tem origem na antiga “taxa de iluminação pública”, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por meio da (AI: 588248 RJ, Relator: Min. Dias Toffoli, Data de Julgamento: 14/02/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: Acórdão Eletrônico DJe-064, 28-03-2012 Public. 29-03-2012⁴), pois esta previa incidência sobre um serviço público específico porém indivisível, logo sendo impossível verificar os verdadeiros beneficiários deste serviço, o que o desfiguraria sua instituição como uma taxa propriamente dita.

A forma encontrada pelo legislador para contornar tal ilegalidade, foi a criação de uma espécie de contribuição *sui generis* que foi a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública que diferente das demais seria de competência dos municípios.

A COSIP tem como critério material o consumo de energia elétrica, o critério espacial é o território do município onde essa energia elétrica é consumida e o critério temporal é o momento do consumo de apuração mensal.

⁴ (STF - AI: 588248 RJ, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 14/02/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-064 DIVULG 28-03-2012 PUBLIC 29-03-2012)

Já quanto ao seu consequente normativo temos o critério quantitativo que estabelece a base de cálculo como o valor consumido pelo contribuinte na fatura de energia elétrica a incidir determinada alíquota prevista em lei.

2.2.4. Contribuições sociais

São as contribuições que mais se destacam tanto do ponto de vista da arrecadação como do ponto de vista acadêmico. Segundo Kiyoshi Harada (2015, p. 150)⁵ a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato jurídico tributário a atuação indireta do Poder Público mediamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Já para Luciano Amaro (2014, p 167)⁶ a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar a atuação da União no setor da Ordem Social.

As contribuições sociais dividem-se em Contribuições Sociais Gerais, Contribuições de Seguridade Social e Outras Contribuições Sociais.

As Contribuições Sociais Gerais, terminologia adotada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, são de competência da União e servem para custear a atuação do Estado em outros campos sociais, diversos daqueles previstos no art. 195 da CF (Saúde, Previdência e Assistência Social).

Dentre as Contribuições Sociais Gerais que retiram seu fundamento de validade do art. 149 da Constituição Federal, temos a Contribuição para o Salário-Educação e Contribuição ao Sistema “S”.

A Contribuição para o salário-educação foi instituída para financiar ou complementar o custeio do ensino fundamental público, devendo ser pago por todos aqueles que exercem atividade econômica empresarial que será beneficiário indireto dessa atividade, já que com o ensino fundamental público gratuito este terá uma melhor qualificação da mão de obra.

⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26º Ed. São Paulo: Atlas, 2017. P 150

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Ed. São Paulo: Saravia, 2014. P 167

Tal contribuição é prevista no art. 212 §5 da CF e foi recepcionada pela Nossa Carta Magna, já que foi instituída originalmente pela EC. N°1/69. Nos termos da Súmula 723 do STF, *“é constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9424/96”*:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
(Vide Decreto nº 6.003, de 2006)

Já as Contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos (Sistema “S”) chamadas usualmente de contribuições para terceiros, seus recursos são destinados a custear as entidades privadas de serviços sociais autônomas e de formação profissional, vinculados ao sistema sindical, tais como SENAI, SESE, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, entre outros.

O sujeito passivo de tais contribuições são os empregadores, que destinam os recursos às entidades supracitadas de acordo com o ramo de atuação e o enquadramento sindical, devendo tais entidades se dedicar ao ensino fundamental e profissionalizante de cada categoria em específico ou à prestação de serviços no âmbito social e econômico.

A Base de Cálculo desta contribuição está atrelada à folha de pagamento devida ou creditada aos empregados e avulsos, podendo a alíquota chegar a um percentual de 5,8%.

Há grande divergência na doutrina e jurisprudência a respeito da natureza jurídica destas contribuições, porém a doutrina majoritária as classifica como Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais, porém o STF e o STJ têm se posicionado como sendo elas Contribuições Sociais Gerais.

2.2.5. Contribuições para a Seguridade Social

A Seguridade Social compreende o conjunto integrado de ações prestadas pelo Poder Público e financiada por este e pela sociedade, com vistas a garantir a todos, com base no princípio da solidariedade, o acesso à Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

Segundo a Constituição Federal em seu art. 195 da CF, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade através de recursos advindos das contribuições sociais.

Portanto, o produto de sua arrecadação é vinculado objetivando custear toda a estrutura fornecida pelo Poder Público a fim de garantir um mínimo de dignidade humana aos desfavorecidos por meio da Assistência Social; garantir àqueles que perderam sua capacidade para o exercício de suas funções laborais, seja em razão de velhice, seja em razão de doença, uma prestação mensal que possibilite a manutenção das necessidades básicas sua e de sua família, por meio da Previdência Social; e garantir à todos independente de condição social, Saúde gratuita e de qualidade:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

O orçamento reservado para o custeio da Seguridade Social, é composto de recursos financeiros advindos dos Entes Públicos por meio de impostos (financiamento indireto), e de receitas extraídas da Sociedade (financiamento direto) por meio das Contribuições para a Seguridade Social, tornando a própria sociedade, seja direta ou indiretamente, beneficiária da estrutura da Seguridade Social administrada pelos entes públicos.

O princípio que desponta nessa forma de contribuição é o Princípio da Solidariedade de forma que é dever de todos, independentemente de usufruir diretamente desse benefício ou não, manter a Seguridade Social, a fim de que os outros integrantes mais vulneráveis do grupo social possam se beneficiar desta

estrutura. Daí surge a noção de *referibilidade indireta*, de forma que nem todos aqueles que custeiam a Seguridade Social se utilizam proporcionalmente dos serviços prestados, v. g. uma contribuição para a Seguridade Social quando paga por uma pessoa jurídica, diferentemente da hipótese de uma taxa que o beneficiário do serviço é o próprio contribuinte, benefício advindo das Contribuições para a Seguridade Social é indireto, pois todas ganham com o fortalecimento da saúde e da incolumidade social.

As contribuições para a seguridade social se diferenciam pelos destinatários desse custeio, sendo divididas em contribuições para custeio da seguridade social pagas pelo empregador; contribuições para custeio da seguridade social pagas pelo empregado; contribuições para custeio da seguridade social pagas sobre as receitas dos concursos de prognósticos; e contribuições incidentes sobre a importação.

As contribuições para a seguridade social em que o custeio recaia sob a responsabilidade do empregador estão previstas no art. 195 inciso I da Constituição Federal.

Para fins de individualização do sujeito passivo tributário considera-se empregador toda a empresa ou entidade a ela equiparada para fins tributários.

São previstas as seguintes contribuições à cargo dos empregadores: contribuições incidentes sobre a Folha de Salários e demais rendimentos pagos ou creditados à pessoa física; contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento; e contribuições incidentes sobre o lucro.

Art. 195 I da CF. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

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

As Contribuições incidentes sobre a folha de salários pagas à pessoa física, são denominadas contribuições previdenciárias patronais cuja finalidade é o financiamento do Regime Geral de Previdência Social, tem como materialidade o valor pago a título de folha de salário aos seus empregados ou prestadores de serviços pessoa física, com a finalidade de garantir a estes e a seus dependentes o alcance aos benefícios creditados pela Previdência Social, em caso de aposentadoria, morte ou incapacidade laboral.

As Contribuições incidentes sobre a Receita ou o Faturamento, são as: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), de forma que ambas serão abordadas de forma mais aprofundada nos próximos capítulos.

Por fim, a Contribuição para a Seguridade Social paga pelo empregador incidente sobre o Lucro é a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que incide sobre o lucro da pessoa jurídica, sendo o lucro líquido obtido a partir do lucro ajustado divulgado mediante Demonstração do Resultado do Exercício.

Após a apurados as despesas e as receitas financeiras chega-se ao lucro líquido, que na contabilidade é denominado Lucro antes do Imposto de Renda, feita as adições (despesas deduzidas não permitidas pela legislação do IR) e as exclusões (receitas consideradas, mas isentas pela legislação do IR) chegamos ao lucro líquido ajustado que servirá de base de cálculo para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Já como Contribuições para Custeio da Seguridade Social pagas pelo Empregado, temos a Contribuição Previdenciária de responsabilidade do trabalhador ou autônomo prevista no art. 195, inciso II da CF, as Contribuições Previdenciárias pagas pelo trabalhador e pelos demais segurados do Regime Geral da Previdência Social, incidentes sobre o salário ou quaisquer outros rendimentos pago pelo empregador ou contratante como remuneração do trabalho prestado.

Art. 195, inciso II da CF:

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Os benefícios pagos pela Previdência Social, diferente da Assistência Social, tem carácter contributivo de forma que, em regra, apenas aqueles que exerceram atividade laboral e contribuíram para a Previdência Social terão direito aos benefícios oferecidos pela Previdência Social, sendo estes benefícios financiados por meio de contribuição do Empregador (Contribuição Previdenciária Patronal), por meio do empregado, retendo o empregador o montante de Contribuição Previdenciária do salário pago mensalmente ao empregado, e pelo Estado que no caso de ausência de recursos para manter as aposentadorias deverá financiá-las para que aqueles que contribuíram possam usufruir dos benefícios em caso de imprevistos.

Outra contribuição para financiamento da Seguridade Social, nos termos do art. 195 III da CF, a Contribuição Social sobre as Receitas dos Concursos de Prognósticos são contribuições incidentes sobre os concursos e sorteios de prêmios em lotéricas e congêneres. Incidindo sobre o montante do prêmio pago aos ganhadores dos referidos concursos e sorteios.

Art. 195 inciso III da CF:

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

Contribuições para custeio da seguridade social pagas sobre importação de bens ou serviços.

Por fim, no art. 195, inciso IV da CF, temos as contribuições incidentes sobre a importação que tem como materialidade toda importação de bens e serviços do exterior, seja pessoa física ou jurídica, ficando obrigado a contribuir para a Seguridade Social.

Portanto, são contribuições incidentes sobre as importações efetuadas por pessoas físicas e jurídicas cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, tratando-se

de nova fonte de custeio da Seguridade Social instituída pela Emenda Constitucional 42/2003.

Art. 195 Inciso IV da CF:

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Foi regulamentada pela Lei 10.865/04, com a denominação de PIS/PASEP-importação e COFINS-Importação, cujo fato gerador é a entrada de produtos estrangeiros em território nacional, bem como, o pagamento, crédito, entrega ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

2.2.6. Contribuição Social dos Servidores para Custeio do Regime Próprio de Previdência Social

A Constituição Federal, em seu artigo 149, §1, deu competência aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios para a instituição de Contribuição Previdenciária, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do Regime Próprio de Previdência Social de que trata o art. 40 da CF, ou seja, é possível aos estados e municípios cobrarem de seus próprios servidores contribuição social previdenciária incidentes sobre os salários a eles pagos a fim de custear a estrutura criada para manter a própria aposentadoria dos servidores públicos, de forma que a única vedação imposta pela Constituição é que a alíquota cobrada não poderá ser inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Art. 149 §1 da CF:

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Art. 40 da CF. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

2.2.7. Contribuições Residuais para o Custeio da Seguridade Social

Como última modalidade de contribuição prevista no nosso ordenamento, temos as contribuições residuais para o custeio da seguridade social. Segundo previsto no art. 195 § 4 da CF, é facultado à União instituir outras fontes de custeio destinadas à manutenção da Seguridade Social, desde que sejam instituídos mediante lei complementar, sejam não-cumulativos, e não tenham base de cálculo ou fato gerador iguais a outras contribuições já existentes no ordenamento jurídico.

Art. 195 §4 da CF:

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Portanto, de forma sintética, essas são as espécies de contribuições, segundo a classificação majoritariamente aceita pela doutrina e jurisprudência.

3. DAS CONTRIBUIÇÕES DE PIS E COFINS

3.1. Origens das contribuições

O Programa de Integração Social -PIS foi originalmente instituído pela Lei Complementar 7/70, recepcionada com status constitucional pelo art. 239 da Constituição Federal⁷, com objetivo original era destinar recursos para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, porém, com o passar do tempo, sofreu diversas alterações em sua base de cálculo, em suas alíquotas e demais elementos.

Inicialmente o PIS/Pasep incidia sobre pessoas jurídicas do ramo mercantil, contribuindo estes em duas parcelas, a primeira incidente sobre parte do imposto de renda por elas devido e a outra, calculada sobre o faturamento.

As demais pessoas jurídicas também ficavam sujeita a contribuição dividida em duas parcelas sendo a primeira deduzida do imposto de renda devido e a segunda parcela calculada em valor idêntico à primeira denominada PIS repique.

A Nossa Carta Manga de 1988 recepcionou a Contribuição para o PIS/PASEP, passando a dar aos seus recursos destinação diferente, prevendo que estes serviriam para custear o Programa do Seguro-Desemprego e o abono de um salário-mínimo anual aos empregados que percebem até dois salários-mínimos de remuneração mensal.

Já a Cofins foi instituída, em substituição à antiga contribuição para o Fundo de Investimento Social, após a promulgação da Constituição de 1988.

O Finsocial que deu origem à Cofins, foi instituído pelo Decreto-Lei 1.940/82 e tinha como finalidade custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor, o fundamento para sua instituição estava no art. 21 §2, inciso I da Constituição então

⁷ Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 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. (Regulamento)

vigente que facultava à União a instituição de contribuições para o custeio da previdência social.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o FINSOCIAL foi extinto pela Lei Complementar 70/91 que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS, destinada a custear as despesas da União em suas atividades-fim nas áreas da Saúde, Previdência e Assistência social, sob o fundamento de sua criação, previsto no art. 195 I da CF.

Com a Lei 7.738/1989 a Cofins passou a ser apurada e calculada com base na receita bruta das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, porém a constitucionalidade dessa lei passou a ser questionada no Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que a Lei teria extrapolado os limites constitucionais, que na época autorizava apenas a incidência sobre o faturamento.

Instado a se manifestar o STF no RE 150.755/PE⁸ entendeu que a Cofins apenas poderia recair sobre o faturamento das prestadoras de serviços, logo o que não constituísse faturamento não poderia ser incluído na base de cálculo do tributo.

O mesmo ocorreu com a Lei Complementar 70/91 que ao regulamentar o art. 195 inc. I da Constituição Federal definiu faturamento como “*a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*”

Criaram-se, assim, duas contribuições sociais incidentes sobre a mesma base de cálculo (faturamento), fato que motivou o Supremo Tribunal Federal a se manifestar nos autos do ADC n° 01/DF⁹ no qual este confirmou a constitucionalidade da coexistência de duas contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, sob o argumento de que a Constituição Federal ao recepcionar a Lei Complementar 07/70 não teria exaurido a possibilidade de criação de outra contribuição social sobre o faturamento, assim a intenção do legislador foi a de expressamente recepcionar a contribuição já existente sobre o faturamento e autorizar a criação de nova contribuição sobre o faturamento.

⁸ (RE 150755, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259)

⁹ (ADC 1, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088)

Após tivemos a promulgação da Lei 9.718/98 que regulou ambas as contribuições, determinando que ambas tivessem como base de cálculo o faturamento e que este era equiparado à receita bruta, alargando consideravelmente a base de cálculo de ambos os tributos, porém, novamente, esta lei foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 527.602¹⁰.

O que motivou declaração da inconstitucionalidade pelo C. STF foi o fato de que a referida Lei aumentou indevidamente a base de cálculo do tributo, prevendo que este seria o faturamento, entendido este como o total das receitas havidas pelo sujeito passivo, porém a Constituição Federal, em seu art. 195 I, previa que essas espécies de contribuições somente poderiam incidir sobre o faturamento e não sobre a receita, que são termos distintos.

Posteriormente, a fim de tentar “constitucionalizar” a referida lei, entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 20/98 que modificou o art. 195, inciso I da CF, passando a prever a incidência do PIS/Pasep e da Cofins tanto sobre o faturamento quanto sobre a receita.

Porém tal mudança não surtiu efeito pretendido de constitucionalizar uma lei anterior a referida Emenda, pois o STF entendeu que a posterior modificação da constituição, não é capaz de validar lei originalmente inconstitucional por vício de forma¹¹.

Assim, em 29 de agosto de 2002 temos a promulgação da Medida Provisória 66 implantando a sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep para determinados setores da atividade econômica, convertida na Lei 10.637/02 em 30 de dezembro de 2002, e a Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 que implantou a não cumulatividade também em relação à Cofins.

Contudo, a instituição da sistemática não cumulativa no Brasil só passou a ser constitucionalmente prevista através da promulgação da Emenda Constitucional 42/03 que instituiu a obrigatoriedade da não cumulatividade as Contribuições Pis/Pasep e Cofins por meio da inclusão do §12 no art. 195 da CF:

¹⁰ (RE 527602, Relator(a): EROS GRAU, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-05 PP-00928 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 209-226)

¹¹ (STF - RE: 658841 ES, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 01/12/2011, Data de Publicação: DJe-235 DIVULG 12/12/2011 PUBLIC 13/12/2011)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Desta forma, com a promulgação das Leis nº 10.637/2002 e da Lei nº10.833/2003, conjuntamente com a Emenda Constitucional 42/2003 tivemos a instituição da sistemática não cumulativa para as Contribuições de PIS/Pasep e para a Cofins, relegando o texto constitucional à lei apenas a regulamentação de quais setores da atividade produtiva e tipos de receitas que se enquadrariam na sistemática não cumulativa.

3.2. Regra-matriz de incidência tributária do Pis/Pasep e da Cofins não cumulativos.

O PIS/Pasep e a COFINS pela sua proximidade e forma de incidência, são tratados pela doutrina como tributos “irmãos” de forma que todas as regras aplicadas a um, tem direta correlação de previsão para o outro, mudando apenas a finalidade dos recursos, pois enquanto o PIS visa manter o Programa de Seguro Desemprego e o Abono Salarial, a COFINS visa custear as atividades-fim do Estado em Assistência Social, Saúde e Previdência Social.

Passemos agora a verificar especificamente a incidência da COFINS e do PIS/Pasep na sua modalidade não cumulativa sob o manto da Regra Matriz de Incidência Tributária.

3.2.1. Critério material

O critério material de um tributo está vinculado a sua materialidade é o fato jurídico tributário escolhido pela lei que quando praticado no mundo fenomênico dos fatos, apreendido a ocorrência desse fato pela autoridade competente para a prática do lançamento tributário, faz gerar a obrigação tributária.

Sob essa perspectiva, segundo dispõe o art. 1º da Lei 10.637/2020 o critério material do PIS, e correlativamente da COFINS, é auferir renda bruta independente de denominação e classificação contábil.

Segundo dispõe o art. 1, §1 da Lei 10.637/2020 considera-se receita bruta o total das receitas advindas do produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços, o resultado auferido nas operações em conta alheia, e as demais receitas decorrentes da atividade principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos anteriores, segundo dispõe o art. 12 da do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica

Portanto verificamos um conceito extremamente amplo para fins de incidência do tributo, abrangendo todos os recursos financeiros auferidos pela empresa no mês, independente se essas receitas foram auferidas por meio de remuneração em contraprestação direta de sua atividade-fim ou através de outros recursos estranhos à atividade principal.

3.2.2. Critério temporal

Pelo critério temporal analisamos qual o momento escolhido pela norma tributária como condicional para considerarmos a ocorrência do fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência do Pis e da Cofins ocorrem quando o contribuinte auferir renda bruta no mês, assim ambos são tributos de apuração periódica mensal, devendo serem apurados mediante Escrituração Fiscal Digital (ECD Contribuições) no qual apura-se o total das receitas

auferidas no mês que servirá para base de cálculo para a incidência da alíquota prevista no consequente tributário.

Logo, estamos diante de um tributo classificado pela doutrina como de Fato Gerador Periódico, pois sua apuração é mensal e seu recolhimento deve ser efetuado até o dia 20 do mês seguinte, conforme o art. 11 *caput* da Lei 10.833/03¹² (para a COFINS e redação semelhante ao PIS):

3.2.3. Critério espacial

Esse critério analisa o local escolhido pela norma tributária como apto a ensejar o nascimento do fato jurídico tributário.

Segundo a legislação do PIS/Pasep e da COFINS todas as pessoas jurídicas situados em âmbito nacional que auferirem renda bruta praticarão o fato jurídico tributário e deverão contribuir para as ditas contribuições sociais, salvo quando tais pessoas jurídicas ou as receitas em específico estiverem abrangidas pela regra da não-incidência, como as imunidades, as isenções e a alíquotas zero.

3.2.4. Critério pessoal

Pelo critério Pessoal das Contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins previsto no consequente normativo decorrente da relação jurídica obrigacional que nasce após a ocorrência da hipótese de incidência no pressuposto normativo por esse critério analisamos quem são os contribuintes eleitos pela norma jurídica tributária obrigados ao recolhimento do tributo e quem é competente para a sua instituição e arrecadação.

No caso do PIS e da COFINS o sujeito ativo será a União, ente tributante competente para instituir, arrecadar e administrar os recursos advindos das

¹² Art. 11. A contribuição de que trata o art. 1º desta Lei deverá ser paga até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Produção de efeito)

contribuições, e o sujeito passivo, segundo dispõe o art. 4 da Lei 10.637/2002¹³ será a pessoa jurídica de direito privado, sediada no território nacional que auferir renda bruta e sujeitas ao regime tributário de aferição de renda pelo lucro real, inclusive empresas prestadores de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista, pois estas não são alcançadas pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea a da CF.

As exceções à tributação do PIS e da COFINS não cumulativo, são as pessoas jurídicas de direito privado sujeitas ao lucro presumido e arbitrado, que estão sujeitas ao regime cumulativo dessas contribuições, em empresas de pequeno porte e microempresas, que estão submetidas ao regime do Simples Nacional, as pessoas jurídicas sujeitas a outros regimes não compatíveis com a tributação da não cumulatividade.

3.2.5. Critério quantitativo

Por esse critério analisamos os aspectos oferecidos pela legislação para efetuar o cálculo do tributo em questão, com o objetivo de tornar líquida a obrigação tributária, surgida através da ocorrência pressuposto normativo (critérios material, espacial e temporal) e como forma de materializar a relação jurídica tributária constituída.

a. Base de cálculo das contribuições

Segundo art. 1, §2 da Lei 10.833¹⁴, de 29 de dezembro de 2003 e do art. 1 §2 da Lei 10637, de 30 de dezembro de 2003, a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não cumulativas será o total das receitas adquiridas pela pessoa jurídica sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para nomear as receitas havidas no mês, de forma que o §1 de ambos os artigos estabelecem que o total de receitas equivalerá ao total das receita auferidas pela pessoa jurídica:

¹³ Art. 4o O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1o.

¹⁴ Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)
§ 2º. A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o. (N.G.)

Porém, ambas as Leis preveem rendas isentas ou não tributadas que deverão ser excluídas de sua base de cálculo.

O §3 do art. 1 de ambas as Lei, preveem diversas receitas que não serão contabilizadas para fins de apuração da base de cálculo, como as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativos imobilizados; reversões de provisões e de Perda com Clientes de Liquidação Duvidosa; hipóteses de a receita decorrer de produto sujeito a substituição tributária; receitas de investimentos lançadas como Outros Resultados Abrangentes, decorrentes de reavaliação do investimento a valor justo; e etc.

b. Alíquota

A alíquota é o percentual aplicado à base de cálculo para extrair o valor pecuniário a ser pago pelo imposto, a alíquota da COFINS não cumulativa é de 7,6%, segundo art. 2 da Lei 10.833/03¹⁵ e de 1,65% para o PIS conforme o art. 2 da Lei 10.637/02¹⁶.

Essas alíquotas, em razão da possibilidade de creditamento do imposto pago na operação de entrada, são mais elevadas comparadas às alíquotas das Contribuições do PIS e da COFINS cumulativa, que são respectivamente de 0,65% e de 3% incidentes sobre o faturamento da empresa.

¹⁵ Art. 2º da Lei 10.833/03 - Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

¹⁶ Art. 2º da Lei 10.637/02: Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)

4. DA NÃO CUMULATIVIDADE

4.1. Origens

A não cumulatividade tributária passou a ganhar contornos de instituto autônomo com o advento dos impostos sobre o valor agregado, os “IVAs”, a partir da segunda meta do século XX.

Até então, não existia a ideia de repercussão econômica da tributação sobre as mercadorias e produtos disponibilizados ao consumidor final, os tributos desde as épocas medievais que incidiam sobre o comércio e a prestação de serviço, incidiam em cascata e com alíquotas altíssimas.

Tal sistemática causava um efeito danoso à economia, pois como incidiam sobre cada operação realizada com o produto, gerava gravames elevados sobre os produtos o que o tornava mais caro e impedia sua livre circulação no mercado.

Assim, efeito contrário a essa técnica de cobrança cumulativa era que quanto mais o fornecedor acumulasse consigo todos os estágios de produção e de comércio, mais barato seu produto seria vendido no mercado consumidor, em contrapartida sociedades empresárias que segmentavam mais a sua produção, encareciam, chegando estes ao consumidor final com valores altíssimos, muito decorrente dos impostos indiretamente embutidos no preço efeito das diversas operações realizadas anteriormente.

Essa forma de tributação em cascata era utilizada pela maior parte dos países europeus antes do advento do IVA, como forma de tentar conter esse efeito danoso à economia, no início do século XX houve uma ampla diminuição das alíquotas dos tributos sobre o consumo.

Porém tal técnica de tributação multifásica cumulativa ainda desencorajava a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendiam a verticalizar sua produção e comercialização) incentivando a sonegação, já que não existia qualquer estímulo ao

adquirente da mercadoria em verificar que o produto foi corretamente recolhido ou não, sem contar os inúmeros agentes fiscais necessários para fiscalizar todo esse fluxo de comércio.

A vantagem da tributação plurifásica cumulativa era sua fácil aplicação e verificação, nela a verificação do *quantum* a ser recolhido aos cofres estatais era obtido pela mera aplicação de um percentual previsto na legislação sobre o valor da operação, sem necessidade de maiores procedimentos fiscais ou contábeis, bem como por incidir várias vezes na cadeia produtiva, não necessitava ter alíquotas altas para garantir uma satisfatória arrecadação ao fisco.

Porém, suas desvantagens superavam suas vantagens, pois, como informado, ela trazia uma maior verticalização dos agentes econômicos, de forma que quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma empresa conseguisse assumir, menor seria a sua carga fiscal.

Além disso, beneficiava as grandes empresas que tinham estrutura e maquinário suficiente para abarcar todas essas etapas, em detrimento das pequenas e médias empresas, gerando um desequilíbrio na economia e a concentração de renda nas mãos das grandes empresas.

Não obstante, verificava efeitos nefastos quando da exportação do produto, pois ainda que o Estado isentasse o produto de todos os tributos, para incentivar as exportações, a tributação cumulativa ocasionava a perda da competitividade do produto no mercado estrangeiro, pois não era possível neutralizar eficientemente os efeitos dos impostos sobre as mercadorias exportadas haja vista não haver qualquer método eficiente de eliminação dos impostos incidentes nas etapas anteriores de produção.

Outro fator de extrema importância para a criação da não cumulatividade é que em razão do alto número de contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, com o crescimento do mercado, não havia qualquer estímulo à fiscalização própria entre os agentes econômicos, pois como as obrigações tributárias eram isoladas e não se comunicavam, não interessava ao comprador saber se o vendedor recolherá ou não o seu tributo incidente sobre a mercadoria, pois tal fato em nada refletiria na tributação a ele posteriormente devida.

Tal fato gerava um incentivo à sonegação fiscal, tornando o trabalho da Administração Fazendária excessivamente custoso, já que demandava inúmeros funcionários para constantemente fiscalizar as operações realizadas.

Logo, em face desses grandes percalços e procurando o Estado incentivar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária, os países europeus procuraram após a primeira metade do século XX novas formas de tributação sobre o consumo como forma a desonerar a cadeia de produção e sem impactar tão excessivamente o consumidor final, servindo de estímulo ao crescimento econômico mundial, abalado pelas duas guerras mundiais.

A solução veio com uma proposta do economista C. F. Von Siemens, feita inicialmente ao governo alemão em 1918, porém somente implementada em 1954 na França que era a tributação sobre o valor acrescentado ao produto.

A *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)* assim que instituído se mostrou como um tributo extremamente complexo em comparação com as antigas tributações cumulativas sobre o consumo, calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período, posteriormente deduzia-se do valor a pagar, o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo, utilizando-se uma sistemática de débitos e créditos que seriam apurados e abatidos uns com os outros, apontando o efetivo valor a recolhido às burras estatais.

O novo mecanismo de tributação tornou-se um sucesso se espalhando pela Europa. Apesar de sua apuração ser mais complexa e suas alíquotas mais elevadas, sua tributação permitia a livre circulação de mercadorias e serviços pela Europa, pois, em tese não mais importava por quantos estágios produtivos o produto havia passado, o feito tributário sobre ele incidiria somente sobre o valor acrescentado à mercadoria em cada operação.

Some-se a isso que para o contribuinte poder se beneficiar dos créditos pagos nas operações de entrada, deveria a mercadoria estar acompanhada do respectivo documento fiscal que demonstrasse o correto lançamento do tributo de forma destacada do valor total da operação.

Logo era de interesse do comprador que o vendedor fizesse a correta apuração e destaque dos tributos incidentes para que pudesse dela se utilizar, gerando um ambiente de autofiscalização entre os agentes do mercado.

Atualmente o *TVA* é adotado por mais de 120 países, sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado-IVA, que incide apenas sobre o valor acrescido ao produto.

Já no ordenamento jurídico brasileiro, entre os anos 1934 e 1965, vigorou no Brasil um imposto cumulativo chamado Imposto sobre Venda e Consignação (IVC), que se aplicava em cada etapa da circulação da mercadoria, incidindo sobre o preço bruto desta.

Porém, as Leis Federais nº 2.974, de 26 de novembro de 1956, e 3.520, de 30 de dezembro de 1958, verificando a tendência internacional a tributação sobre o valor agregado, inseriram a não cumulatividade tributária em nosso ordenamento, porém com aplicação demasiadamente restrita, pois alcançava apenas indústrias e importadores sujeitos à tributação pelo Imposto de Consumo (IC).

Posteriormente, entra em vigor a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 que instituiu o Imposto sobre Consumo-IC (este, posteriormente foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados–IPI) e consolidou a não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro, porém pecou a lei, pois ainda previa sua aplicação apenas aos setores industriais.

Apenas como um breve adendo, verificamos, através desse breve contexto histórico, que a não cumulatividade no Brasil e conseqüentemente o conceito de insumos, sempre teve esse viés estritamente industrial, de aplicação restrita mais voltada especificamente para o setor industrial, conseqüência que, como veremos mais a frente, impactou na aplicação da não cumulatividade para outros setores produtivos, inclusive no conceito de insumos adotado pela Secretaria da Receita Federal para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Foi apenas com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965, que instituiu a reforma tributária em nosso País e modificou a Constituição Federal de 1946, que a não cumulatividade sofreu sensível alteração, tendo em vista que a sistemática da não cumulatividade passou a ser aplicada ao

Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), imposto esse que substituiu o antigo IVC-Imposto sobre Vendas e Consignações, com a finalidade de se adequar às tendências de tributação Europeia sobre o valor agregado.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, substituiu-se o antigo ICM, que era plurifásico e não cumulativo pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS, que preservou diversos elementos do antigo tributo, entre eles a adoção da não cumulatividade.

Em seguida tivemos a promulgação da Emenda Constitucional 42 de 19 de dezembro de 2003, que alterou o Sistema Nacional Tributário, e dentre essas alterações, incluiu o §12 ao art. 195 da CF, instituindo a não cumulatividade para as contribuições sociais, dando competência à lei para definir os setores em que ela se aplicará, sendo que esta foi regulamentada pelas já mencionadas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que regulamentou o PIS não cumulativo e a Lei de nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que regulamentou a adoção do COFINS não cumulativo.

4.2. Conceito

Cumpramos neste momento fazermos uma rápida abordagem sobre a não cumulatividade, seu conceito, suas técnicas, com a finalidade de situar o leitor, a não cumulatividade por si só compõe um vasto campo de pesquisa e, logicamente, como este não é o tema principal deste trabalho, não temos a pretensão de esgotar o tema.

Como considerações preliminares, podemos conceituá-la a não cumulatividade como uma regra instrumental, constitucionalmente prevista, com a finalidade de desonerar uma cadeia plurifásica de produção dos seus efeitos tributários, impedindo a denominada tributação em cascata em que por meio de um sistema de abatimento de créditos reconhecidos na entrega deduzidos do valor dos os débitos devidos na saída do produto, apurando-se o montante do tributo a ser efetivamente recolhido.

Sob o ponto de vista jurídico, a não cumulatividade faz com que o tributo que é exigido durante as diversas etapas de circulação da mercadoria, seja suportado seja suportado apenas do adquirente final, ocasionando a neutralidade do

sistema econômico e transferindo o ônus tributário ao consumidor final que assumirá a figura do o contribuinte de fato.

A regra da não cumulatividade foi originalmente prevista pela nossa Constituição Federal de 1988 para ser aplicada apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI e para Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação-ICMS.

Posteriormente, através da Emenda Constitucional 42 de 19 de dezembro de 2003, a Constituição Federal passou a prever a não cumulatividade, de forma facultativa a ser regulamentada pelo legislador ordinário, para as Contribuições do PIS/Pasep e para a Cofins, segundo dispõe o art. 155, §2 inciso I da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - 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;(N.G)

Segundo o Professor José Eduardo Soares de Melo¹⁷, a não cumulatividade tem natureza, segundo classificação proposta pelo ilustríssimo Prof. José Afonso da Silva¹⁸, como norma de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, segundo o qual a não cumulatividade *stricto sensu* não necessita de maiores regulamentações para sua aplicação em razão dos seus elementos essenciais já estarem dispostos na Constituição Federal, bem como tal princípio não pode sofrer limitações da legislação infraconstitucional pois, com fulcro em outros princípios como o do não confisco, legalidade estrita, igualdade tributária, entre

¹⁷ LIPPO, Luiz Francisco; SOARES, José Eduardo. **A Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo: DIALÉTICA. 3ª ed. 2008.

¹⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo: Malheiros, 9ª ed., 1994.

outros, é uma norma limitadora ao direito de Tributar do Estado, sendo portanto uma garantia fundamental do contribuinte.

Como informado, a não cumulatividade é uma técnica tributária que visa impedir a tributação em “cascata” sobre produtos que passam por diversos estágios de produção, impedindo que este produto chegue ao consumidor final com cargas tributárias embutidas que não correspondam ao valor real da mercadoria.

Para tanto, a técnica consiste em apurar o valor do tributo que incidiu nas operações de entrada de mercadorias que serão revendidas ou utilizadas como insumo para a produção de bens e serviços, segundo a atividade fim da empresa.

O valor do imposto deve estar destacado na Nota Fiscal e ter relação com a atividade produtiva da empresa, não sendo admitidos créditos quando esta assume a posição de consumidor final, como já amplamente pacificado no STF.

Posteriormente, quando da saída do produto ou da mercadoria que será revendida, temos a prática do fato jurídico tributário e a incidência do tributo, segundo as especificidades descritas em sua Regra Matriz de Incidência Tributária (e daí a grande diferença da não cumulatividade para o IVA, enquanto esta incide sobre o valor agregado, sendo este a sua base de cálculo, na não cumulatividade a base de cálculo do tributo, no caso dos tributos sobre as operações comerciais, é o valor de venda da mercadoria).

Quando da prática do fato jurídico tributário iremos apurar o valor devido a título de tributo na saída desta mercadoria, sobre esse valor podemos deduzir os créditos apurados na primeira etapa e o seu produto será o valor efetivamente a ser recolhido aos cofres públicos.

Segundo lição do processor André Mendes Moreira (Moreira, 2009), a não cumulatividade poderá ser apurada segundo duas fórmulas: pela apuração por produto ou por período.

Na apuração por produto o crédito do imposto referente à entrada da mercadoria só poderá ser abatido com o produto dela decorrente, logo, v.g. no caso de um produto adquirido para revenda, o comerciante só poderá tomar crédito desse produto adquirido quando da sua venda, se este não for vendido o crédito não poderá ser aproveitado.

Já no caso da apuração por período, a lei estabelece um lapso temporal, no qual a empresa deverá apurar todas as entradas ocorridas no estabelecimento e todas as saídas de mercadorias para ao final do período apurar o montante de créditos decorrente da entrada para ser abatido com o montante de débitos apurados na saída.

Logo, na apuração por período o crédito não guarda relação específica com o produto que lhe deu origem, bastando ser escriturado e comprovado por meio de documento fiscal idôneo para ser abatido com o valor do imposto devido, mesmo que a mercadoria em si ainda esteja no estoque do vendedor.

Segundo o Professor José Eduardo Soares de Melo (Lippo & Soares, 2008) em seu livro “A Não cumulatividade Tributária” é errado falar que a não cumulatividade incide sobre o “valor agregado” assim como o (IVA), pois a Constituição Federal é clara a respeito do ICMS na forma que este incide sobre a “operação” não podendo se extrair nada mais além disso:

“[...]”

Mas do ponto de vista jurídico não há como se admitir a afirmação de que o princípio da não-cumulatividade trata da incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada operação. Isto porque quando o Texto Constitucional estabelece que o ICMS é um tributo que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, nada mais há que se possa deduzir. Se como demonstramos alhures, a não-cumulatividade é alheia à regra-matriz de incidência [...]”¹⁹

Reforça esse entendimento o Professor André Mendes Moreira (Moreira, 2009), segundo o qual “a base de cálculo não comporta o mecanismo da não cumulatividade”, e continua, “A base de cálculo seria, no caso do ICM, o valor da operação, sobre a qual a alíquota deveria ser aplicada. Posteriormente, no momento de apuração do quantum debeat, o mecanismo da não cumulatividade atuaria, reduzindo a dívida do contribuinte”.

¹⁹ LIPPO, Luiz Francisco; SOARES, José Eduardo. A Não-Cumulatividade Tributária. 3ª Edição. São Paulo. DIALÉTICA. 2008.

Portanto concordamos com a posição de que a não cumulatividade é fator exógeno à regra-matriz de incidência tributária atuando em momento posterior à incidência tributária para determinar o quanto valor efetivamente a ser recolhido às burras estatais.

Corroborando com tal assertiva a técnica de apuração dos créditos e do imposto devido de forma periódica, logo caso os créditos relativos a data operação de aquisição de mercadoria foram utilizados todos no mês anterior à efetiva revenda dessa mercadoria, o valor do imposto devido decorrente da incidência tributária será o valor da operação, sem qualquer abatimento de crédito (que já foi utilizado no mês anterior), logo isso comunga com o entendimento de que a não cumulatividade é técnica de apuração, não integrando a Regra Matriz de Incidência Tributária em si.

Outro ponto que merece destaque são os pressupostos para a existência da não cumulatividade.

Segundo o Professor André Mendes Moreira (Moreira, 2009) são requisitos para a existência de uma não cumulatividade a plurifasia e o direito ao abatimento (segundo um dos métodos de cálculo que veremos mais a frente).

O grande benefício da não cumulatividade, sendo fator preponderante para sua criação e adoção, é o fato de permitir a neutralidade fiscal, assim o ônus tributário é transferido ao longo da cadeia de produção até chegar ao consumidor final que arcará de fato com o tributo.

Logo o direito ao abatimento de créditos é fator preponderante para a existência de uma não cumulatividade, assim caso a lei não permita ou adote restrições excessivas ao direito de abatimento de créditos, estas restrições podem inclusive macular a existência ou não da não cumulatividade.

Outro requisito indispensável para se identificar uma não cumulatividade *stricto sensu*, é a plurifasia da incidência do imposto, a não cumulatividade foi criada para ser aplicada sobre tributos plurifásicos, entendido aqueles que incidem repetidamente sobre as diferentes cadeiras e operações de circulação da mercadoria.

Segundo o Professor André Mendes Moreira (Moreira, 2009), “*Deve haver um número mínimo de operações encadeadas que permita a incidência do gravame*

e a atuação do mecanismo de abatimento e transferência jurídica do ônus fiscal. Outro sim o tributo deve efetivamente incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo, [...] Presentes ambas as premissas, têm-se assentadas as bases para que a incumulatividade opere em sua forma tradicional”.

Portanto é imperioso, para identificarmos uma não cumulatividade a existência de um tributo plurifásico que incida em vários estágios de produção e circulação da mercadoria, sendo tributos com incidência relacionadas a negócios jurídicos que viabilizem a circulação de riqueza. Logo, não é possível a identificação da não cumulatividade em tributos de incidência monofásica.

Assim tributos como as Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, cujo o fato jurídico tributário prevê uma materialidade unipessoal e monofásica, não seriam tributos não cumulativos propriamente ditos, já que para tal, falta-lhes a marca nuclear da plurifasia, essa inclusive é a posição sustentada pelo Professor André Mendes Moreira, vejamos:

“Para nós, plurifasia-e, portanto, cumulatividade e não-cumulatividade-exige, além da incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre o consumo de bens e serviços. Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência, em momento subsequente, de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço. Vista de fora, a operação é uma só, com seus vários estágios concatenados, possibilitando a circulação do bem desde a extração da matéria-prima (quando tal se fizer necessário) até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final. Somente se atendidos esses pressupostos é possível falar-se em plurifasia. É o caso das contribuições que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a folha de salários.” (Moreira, 2009)

Logo, nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins não podemos falar que estamos diante de uma não cumulatividade *stricto sensu* como originalmente previsto para os impostos de IPI e ICMS.

O fato de o legislador, quando da sua instituição para as contribuições de Pis/Pasep e Cofins, ter denominado essa sistemática de apuração de não

cumulatividade, isso por si só não a torna uma não cumulatividade já que ausentes os pressupostos indispensáveis para sua existência.

Com isso, podemos concluir, que a sistemática de apuração das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, instituída pela EC 95/03 mais se identifica com uma autorização por lei de dedução de algumas despesas (assim como previsto para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda) para fins de dedução do valor a ser recolhido do que créditos decorrentes de operações e circulação de uma mercadoria em diversos estágios de produção e circulação.

Desta forma podemos conceituar a não cumulatividade como uma norma imperativa, pois, verificada a existência de uma não cumulatividade *stricto sensu*, é obrigatório o abatimento de créditos como forma de manter sua finalidade precípua, qual seja a neutralidade fiscal.

Desta forma é vedado ao legislador infraconstitucional reduzir seu âmbito de aplicação ou criar restrições excessivas à apuração desses créditos, sob pena de macular a própria existência da não cumulatividade.

Do ponto de vista instrumental, a não cumulatividade é técnica de tributação apuração do *quantum debeatur*, sendo fator exógeno à regra-matriz de incidência tributária, segundo o qual o contribuinte deverá abater do valor do imposto devido em sua operação de saída com o montante cobrado nas operações anteriores, a fim de preservar ao máximo a neutralidade fiscal e a congruência entre o valor do produto final com sua carga real de tributação.

5. NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

5.1. Natureza Jurídica da Não Cumulatividade da Pis/Pasep e da Cofins

Conforme demonstrado acima, a técnica da não cumulatividade consiste em desonerar o produto que passa por diversas etapas de produção dos efeitos da tributação em cascata, de forma que o tributo incida efetivamente sobre o valor adicionado ao produto em cada uma das etapas de produção.

Porém, no caso das contribuições de PIS/Pasep e Cofins não temos uma cadeia de produção a ser desonerada, pois, como visto, a materialidade sob o qual o tributo incide é unipessoal, ou seja, diferentemente de um produto que para sua formação necessariamente passará por diversas cadeias de produção até ser revendida ao consumidor final, o ato de auferir faturamento ou receita bruta é fato jurídico tributário isolado no tempo e independente do faturamento dos demais atores no mercado produtivo.

Assim, o fato jurídico tributário consistente no ato de auferir receita bruta se assemelha em muito ao fato jurídico tributário auferir renda previsto pela Constituição Federal como materialidade tributada pelo Imposto de Renda.

Não por acaso, como veremos mais a frente, que muitos defendem a adoção do conceito de custos e despesas operacionais previsto nos arts. 301, 302 e 311 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 9580/18 para se chegar ao correto conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas de PIS/Pasep e Cofins.

Com isso, verificamos a inadequação da materialidade das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins ao conceito tradicional de não cumulatividade, pois a materialidade dessas contribuições não se refere a um produto ou bem e sim a uma manifestação de riqueza estática.

Por esse motivo, defende-se neste trabalho que a chamada “não cumulatividade” para o Pis/Pasep e para a Cofins não se trata de uma não cumulatividade propriamente dita, se enquadrando muito mais, em termos jurídicos, a uma autorização legal de dedução de alguns custos e despesas, semelhante ao previsto pelo Imposto de Renda para fins de averiguação da base de cálculo (lucro líquido), porém sem a mesma amplitude, já que a desoneração no caso das contribuições de PIS/Pasep e Cofins visa a desoneração da atividade produtiva da pessoa jurídica e não a desoneração de toda sua operação. Explico.

Permita-me se utilizar de forma analógica do disposto no art. 4 do Código Tributário Nacional²⁰, nele está previsto que para determinarmos a natureza jurídica específica de um tributo devemos analisar seu fato jurídico tributário.

Abstraindo-se das controvérsias existentes sobre o dispositivo legal, no qual atualmente no nosso ordenamento jurídico tributário temos espécies tributárias que não são determinadas exclusivamente apenas pelo seu fato jurídico tributário, mas também pela destinação do produto da sua arrecadação, violando frontalmente o disposto no seu inciso primeiro, como é o caso da espécie tributária contribuições.

Se realizarmos uma interpretação teleológica, esse dispositivo traduz que a natureza jurídica de um instituto, seja ele tributo ou uma técnica de apuração, é definida não pelo seu nome e sim pelos elementos que o compõem.

Logo, *v. g.* o fato de o legislador criar um novo imposto denominado com nomenclatura diferente, porém que tenha como materialidade tributária também o ato de auferir renda, essa nomenclatura diferenciada não é o suficiente para afastar a tese de bitributação, pois através da análise dos seus elementos verificamos que se trata do Imposto de Renda.

Transplantando esse mesmo raciocínio para a técnica da não cumulatividade, o simples fato de o constituinte derivado reformador, quando da edição da Emenda Constitucional 42/03 e inclusão o parágrafo 12 ao artigo 195 da Constituição Federal chamar tal instituto de não cumulatividade, não podemos

²⁰ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

considerar que esse fato por si só o torna uma não cumulatividade equiparada a já existente prevista para o IPI e o ICMS.

Devemos da mesma forma, analisar os elementos jurídicos que compõem essa nova técnica de apuração de créditos para sabermos se estamos realmente frente a uma não cumulatividade propriamente dita ou se estamos diante de uma técnica distinta, porém erroneamente chamada de não cumulatividade.

O fundamento supra legal da técnica da não cumulatividade, inclusive fato motivador para o seu surgimento no mundo, foi a necessidade de desoneração de uma cadeia de produção, como forma preservar a neutralidade fiscal até que o produto seja repassado ao consumidor final.

Logo, o fundamento nuclear para existência de uma não cumulatividade stricto sensu reside na plurifasia, em um bem ou produto específico que passa por diversas fases de produção e circulação até chegar ao consumidor final.

Com isso, não podemos perder esse fundamento intrínseco de vista, a não cumulatividade deve ser aplicada como forma de desonerar um produto ou bem que é parte de uma cadeia de produção e circulação, evitando a tributação em cascata.

Assim, verifico uma incompatibilidade irremediável entre a não cumulatividade prevista originalmente para tributos sobre consumo e as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, pois como informado sua materialidade (auferir renda bruta) não tem conexão com o “auferir renda bruta” do seu fornecedor ou do seu distribuidor o qual o produto é destinado.

Inclusive a materialidade auferir renda bruta se quer tem conexão com a renda bruta auferida em outros meses pelo próprio contribuinte, logo essa característica causa uma incompatibilidade total na aplicação do instituto da não cumulatividade propriamente dita para essas contribuições.

Porém o leitor pode argumentar, mas esse valor de PIS/Pasep e Cofins não é um tributo indireto que será embutido no preço da mercadoria ou produto a ser comercializado?

Data venia, não vejo esse como um argumento suficiente para considerarmos a necessidade de uma desoneração da cadeia produtiva frente as contribuições de PIS/Pasep e Cofins.

Se realizar uma análise mais detida, verificamos que todos os tributos que tenham como sujeito passivo tributário uma pessoa jurídica que pratica atividade econômica são incluídos indiretamente é no preço do produto.

Assim, não só o PIS/Pasep e Cofins mas até o IPVA que incide sobre sua frota de carros está direta ou indiretamente incluído no preço do produto final, pois analisado sob um enfoque econômico tudo isso é despesa para ele.

Logo, se formos considerar como pressuposto para a existência de uma não cumulatividade ou não a inclusão do valor do tributo no valor do preço final do produto ser vendido, todos os tributos que incidem sobre a atividade produtiva da pessoa jurídica deveriam ser não cumulativos, pois todos eles indiretamente serão incluídos no preço do produto.

Assim, desde o Imposto de Renda até o IPVA incidente sobre a frota de veículos deveriam ser não cumulativos, o que obviamente é inviável.

Logo esse é um argumento a se demonstrar que não se aplica ao Pis/Pasep e Cofins a técnica da não cumulatividade propriamente dita.

O que temos é a autorização constitucional para dedução de algumas despesas autorizadas em lei, como forma de desonerar “a atividade produtiva”, e não o produto propriamente dito, isso como pertencente a uma política fiscal nacional que vendeu a falsa propaganda de que tal forma de apuração seria mais justa e racional, porém o que vemos na prática e que determinados setores produtivos, em razão da utilização de poucos insumos para sua produção, acabam por arcar com alíquotas mais elevadas, logo se coloca em dúvida até essa desoneração pretendida.

Portanto, defende-se que essa “não cumulatividade” prevista para o Pis/Pasep e Cofins, apesar da denominação, possui a natureza jurídica de autorização constitucional de dedução das despesas de PIS e Cofins a pagar incidentes sobre algumas despesas suportadas pela pessoa jurídica a serem essas últimas estipuladas em lei.

Penso ser importante essa distinção, pois quando identificamos institutos de natureza diversa e os separamos, podemos melhor proceder em nossas análises, sem ficarmos presos aos limites constitucionais de um ou de outro instituto.

Verificamos essa contradição naqueles que defendem a não aplicação da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 ambas da Secretaria da Receita Federal para fins de definição dos insumos.

Quando do momento de argumentar contra a utilização do conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI, fundamentam os defensores dessa tese que não é possível a aplicação desse mesmo conceito de insumo a não cumulatividade do PIS e da Cofins pelo fato de a “não cumulatividade” dessas contribuições ser unipessoal e não se referir ao produto como acontece com o IPI o que, como veremos mais detidamente a frente, causa uma distorção entre as materialidades e os seus créditos.

Porém os mesmos defensores dessa tese, no momento de argumentar sobre o conceito de insumo a ser adotado, equiparam ao conceito de custos e despesas operacionais previsto no Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 9580/18, fundamentam sua utilização na necessidade de desonerar totalmente o produto como forma de obedecer ao comando constitucional e dar ampla eficácia à não cumulatividade.

Contudo, se a premissa adotada foi o pressuposto de que se trata de um imposto que não incide sobre um produto e sim sobre um fato jurídico tributário unipessoal, é contraditório posteriormente fundamentar a necessidade de uma interpretação mais extensiva como forma de desonerar a cadeia de produção de todos os efeitos tributários, pelo simples fato que não há cadeia de produção a ser desonerada em um fato jurídico tributário unipessoal.

O Pis/Pasep e a Cofins não incidem sobre uma cadeia de produção, logo não há o que desonerar a não ser desonerar a atividade produtiva da empresa, porém a Constituição em momento algum colocou como requisito da dita “não cumulatividade” no art. 195 §12 da CF a desoneração completa da atividade produtiva do contribuinte.

Portanto defendo que a natureza jurídica dessa “não cumulatividade” prevista para o Pis e a Cofins seja diferente daquela “não cumulatividade” adotada para o IPI e para o ICMS, de forma a não se confundir os conceitos e evitar a aplicação de elementos e requisitos de uma não cumulatividade a outra e vice e versa já que se tratam de institutos de natureza jurídica diversa.

5.2. Da técnica da não cumulatividade

Em que pese à manifestação alhures no sentido de que o disposto no art. 3 inciso II das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 enquadram-se muito mais como uma autorização de dedução de algumas despesas do que uma não cumulatividade em si, em razão da praxe na doutrina e na jurisprudência, cumpre analisar neste momento as técnicas possíveis de não cumulatividade a fim de definir suas nuances e especificidades.

A não cumulatividade adotada pela legislação para as contribuições de PIS e COFINS possui técnica distinta da não cumulatividade prevista na legislação do ICMS e do IPI, portanto, como forma de fundamentar e demonstrar a distinção desses tributos, faz-se necessário analisarmos a fundo as técnicas empregadas em cada um dos tributos.

5.2.1. Método de cálculo

Como sustentado acima, a não cumulatividade não compõe a Regra Matriz de Incidência Tributária, a base de cálculo do tributo, para fins de incidência, continua a ser o valor de venda da mercadoria ou serviço.

Logo a não cumulatividade atua em um segundo momento, deduzindo do imposto devido o montante do imposto já recolhido que incidiu na operação anterior.

Segundo a doutrina há dois diferentes métodos deferentes que poderão ser adotados para ser encontrado o valor agregado sobre o bem ou serviço: o Método da Adição e o Método da Subtração.

O Método da Adição o valor a ser efetivamente pago se dá com a simples soma dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos em um mesmo período. Com a soma destas grandezas chegamos ao valor agregado ao produto aos serviços.

Assim, no método da adição a base de cálculo do tributo será a própria soma dos dispêndios do contribuinte para a produção da mercadoria acrescidos do seu lucro. Devido a sua complexidade, é um método de verificação bem raro de ser adotado entre os países, sendo mais popular o método subtrativo como veremos mais a frente.

Já o Método subtrativo consiste na verdadeira aplicação da não cumulatividade, pois este toma por base a tributação incidente nas operações de entrada/compras e serviços em contraposição à tributação incidente sobre as operações de saída/venda e prestação de serviço.

Podemos sintetizar o processo produtivo como um sistema de entrada de recurso (*Inputs*) que constituem em insumos (considerado este em seu conceito amplo como todos os bens e serviços adquiridos para utilização no processo produtivo), mão-de-obra e capital, sob os quais temos o processo de transformação, momento no qual as empresas transformam esses recursos em produtos, agregando expertise, competências e conhecimentos específicos de forma a gerar valor sobre esses produtos que consistirão nas saídas (*outputs*), que negociados a um determinado preço, geram resultado econômico à empresa, com isso temos um processo de retroalimentação desse sistema com o emprego de novos recursos na entrada dando sequência em um ciclo ininterrupto de geração de resultado econômico.

Assim, pelo método subtrativo temos a subtração entre o imposto incidente na saída com o imposto que incidiu nas operações anteriores, subtraindo-se do valor de saída o quantum pago nas entradas, consistindo o seu resultado ou em base de cálculo para o tributo ou como crédito para o tributo incidente na operação de saída, de acordo com a variante adotada.

O método da subtração possui duas variantes: o método subtrativo base sobre base (*basis on basis*) e o método subtrativo tributo sobre tributo (*taxo on tax*).

Pelo método subtrativo base sobre base, vamos subtrair da base de cálculo do tributo (preço total da operação de saída) o valor gasto com insumos e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei), e sobre essa nova base ajustada (encontrada mediante a subtração do preço de saída do produto em contraposição aos custos de sua produção) aplicamos a alíquota prevista em lei.

Portanto, pelo método subtrativo na variante base sobre base, a base de cálculo do tributo será encontrada através da contraposição do valor da receita bruta com os custos de aquisição ou produção da mercadoria vendida.

Entendo que este método é muito similar à apuração do lucro ajustado para fins de incidência do Imposto de Renda, com a diferença que aqui estamos falando em encontrar o lucro bruto do produto, sob o qual haverá a incidência da alíquota, e não do lucro líquido do período base tributável pelo Imposto de Renda, porém a sistemática é a mesma.

Já na variante tributo sobre tributo, também denominada *invoice credit* (ou seja, crédito sobre a fatura) apura-se o valor tributo destacado em nota fiscal que incidiu nas operações de entrada com o valor do tributo a pagar também destacado em nota fiscal que incidiu nas operações de saída e o *quantum debeatur* que deverá ser recolhido pelo contribuinte será fixado através da subtração entre o valor líquido do tributo apurado na entrada em contraposição com o valor do mesmo tributo que foi apurado na saída.

Portanto, no método de cálculo subtrativo pela variante tributo contra tributo temos a dedução do valor pago a título de tributação incidente sobre as operações de entrada em determinado período sobre o valor que deveria ser pago a título do mesmo tributo nas operações de saída em determinado período.

Nesse caso, o contribuinte para chegar ao montante correto devido ao fisco a cada período de apuração, deve primeiramente apurar o valor de todas as operações de vendas/saídas que ocorreram no período (base de cálculo) reconhecendo a receita bruta decorrente e aplicando-se sobre elas a alíquota indicada pela lei, este valor encontrado possuirá a natureza contábil de passivo a pagar.

Quanto ao valor do tributo pago nas operações de entrada, quando da compra dos produtos e serviços que servirão dos insumos, apurar-se o valor total do produto adquirido, decompondo-se seu valor parte registrado a débito a título de estoque e a outra parte, referente ao imposto destacado em nota fiscal, será registrado a débito na conta tributo a recuperar, ambos possuindo natureza de conta de ativo.

Logo, ao final do período de apuração, abre-se uma nova conta de tributo a recolher na qual tem a subtração do valor registrado nas contas tributos a pagar com o valor registrado na conta tributo a recuperar e dessa diferença encontramos o montante a ser recolhido no mês de competência, isso no caso de uma apuração por período e não por produto, obviamente.

Segundo a doutrina ainda podemos identificar dentro do método subtrativo na variante tributo sobre tributo, uma subvariante que é o método subtrativo na variante tributo sobre tributo, com ou sem fatura.

A subvariante com fatura é a mais comum, conforme acima denotado, nesta os créditos de entrada são apurados com base no tributo destacado na Nota fiscal/fatura.

Já na subvariante sem fatura, o valor a ser registrado na conta “tributo a recuperar” é encontrado através de uma presunção, na qual se aplica a mesma alíquota incidente nas operações de saídas, para as operações de entrada.

Note que este é o procedimento utilizado para a apuração das contribuições do PIS/Pasep e Cofins segundo disposto no art. 3 inciso II das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

Porém, como defendido alhures, não entendo no caso específico das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, seja possível dizer que o método de apuração do valor agregado foi o método subtrativo na subvariante tributo sobre tributo sem fatura, pois como o fato jurídico tributário dessas contribuições não se referem a um ato negocial, e sim a uma ação individual do contribuinte (auferir receita), não há um valor agregado a ser identificado.

O que temos, como ressaltado acima é um fato jurídico tributário que em muito se assemelha ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, porém ao invés

de incidir sobre a última linha da Demonstração do Resultado do Exercício, incide sobre a Primeira (receita bruta).

Assim, entendo que, em que pese os métodos dispostos, trata-se de uma autorização legal para dedução de alguns custos e despesa, muito se assemelhando sua forma de apuração a própria forma de apuração do Imposto de Renda, com a diferença de que neste iremos deduzir todos os custos e despesas operacionais e financeiras e encontraremos o lucro líquido sob o qual incidirá a alíquota, e naquele aplicamos a alíquota sobre a receita bruta e aplicamos a alíquota sobre as despesas autorizadas e subtraímos uma com as outras, porém matematicamente não há diferença (ou seja, a subtração de duas bases de cálculo e aplicação posterior de alíquota apenas sobre a diferença, terá o mesmo resultado da aplicação de alíquota sobre uma base de cálculo e aplicação da alíquota sobre a outra base de cálculo e a subtração de ambas)

5.2.2. Classificação quanto aos créditos sobre os Insumos

Nem toda aquisição de bens para emprego na atividade produtiva dá direito a créditos. Ainda que as despesas sejam relacionadas com a atividade econômica da empresa a legislação pode estabelecer menor ou maiores restrições ao creditamento quanto aos insumos.

Segundo classificações construídas pela doutrina a não cumulatividade poderá ser classificada, quanto à amplitude concedida ao direito de crédito em modalidade de crédito físico e crédito financeiro.

A não cumulatividade visa à neutralidade fiscal do produto atingindo o consumidor final que suportará de fato o encargo tributário, logo quando a empresa adquire produtos a esse título (assumindo a posição de consumidor final) em regra é vedado que esta tome crédito sobre esse bem ou serviço.

A par dessa restrição a legislação pode dar maior ou menor amplitude aos créditos, podendo dar direito apenas a créditos apenas a bens e serviços que se agreguem fisicamente ao bem ou produto a ser comercializado ou dando amplo e geral direito de créditos de todos os bens destinados à atividade-fim do contribuinte.

Pela modalidade de creditamento baseada no crédito físico, como acima informado, a legislação somente concede direito a créditos sobre as matérias-primas e produtos intermediários (conceituado como insumos que não se agregam fisicamente ao produto, mas sofrem desgaste no processo produtivo), que se agreguem, ou seja, consumidos no processo industrial.

Já pela modalidade de crédito financeiro a legislação permitirá ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos, e sobre bens e consumo ainda que não agregados diretamente sobre o produto.

Outra classificação possível é quanto aos créditos admitidos sobre a aquisição dos bens de produção. Primeiramente cumpre destacar o conceito de bens de produção par fins de creditamento.

Bens de produção segundo dispõe o art. 179, inciso IV da Lei 6.406/76, com redação dada pela Lei 11.638/07²¹, são bens corpóreos destinados à manutenção das atividades produtivas da companhia, como prédios, maquinário e demais equipamentos usados no fluxo produtivo, classificando-se com ativo imobilizado.

De acordo com o tratamento dispensado pela legislação em relação aos créditos advindos desses bens, podemos ter um tributo não cumulativo nos tipos: consumo, renda ou produto bruto.

No tipo consumo, o tributo incidente na operação de entrada relativo a bens de produção é imediatamente neutralizável, ou seja, admite-se que o contribuinte tome como crédito todo o valor pago a título de tributo em relação a ativo imobilizado.

No tipo renda, o tributo não cumulativo que incidente nas operações de entrada relativos a bens de produção é abatido/neutralizado de forma parcelada, levando-se em conta a depreciação deste bem.

²¹ Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Já no tipo produto bruto a legislação tributária não confere qualquer direito de neutralização do tributo incidente sobre esses tipos de bens, qual seja, de produção, incidentes nas operações de entrada.

Segundo Bonilha (1979, p. 33-34):

A forma de cálculo também pode variar em função do tratamento dispensado aos bens de produção, assim entendidos, de modo geral, os investimentos no ativo fixo. Três posições são admissíveis, em relação à dedução destes bens: facultar a dedução total do valor desses bens; autorizar deduções parciais equivalentes à depreciação dos bens; não autorizar qualquer dedução.

*Localizadas estas alternativas em função dos consumidores de bens produzidos com esses equipamentos, teremos no primeiro caso, um imposto sobre o valor acrescido tipo consumo; na segunda alternativa, um imposto sobre o valor acrescido tipo renda; e na última, um imposto sobre valor acrescido tipo produto bruto.*²²

Por meio dessa análise vemos que a legislação, por meio do tipo e da modalidade de dedução de créditos escolhida, poderá dar menos ou mais direitos de creditamento sobre os tributos incidentes nas operações de entrada. Passemos agora a analisar especificação qual o método, tipo e modalidade de abatimento de créditos adotados pela legislação regulamentar do PIS e do COFINS não cumulativo.

²² BONILHA, Paulo Celso Bergstron. IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa. Ed. Resenha Tributária, São Paulo 1979.

6. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS

6.1. Do Conceito de Insumos

Segundo o ilustre Professor Aliomar Baleeiro a palavra 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”* (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405-406, destaques do original).

A grande celeuma reside em torno do conceito de insumos para fins de créditos nas contribuições para a seguridade social do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos, reside no conceito de insumos adotado pela Secretaria de Receita Federal, que sob o fundamento de regulamentar o art. 3 Inc. II das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 restringiu o conceito de insumos, o que segundo os contribuintes violou os limites legais criando restrição onde a lei não prevê.

A Secretaria da Receita Federal por meio das Instruções Normativa Instrução Normativa SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins entendia que o contribuinte destas contribuições na modalidade não cumulativa apenas teria direito a créditos, segundo disposto no art. 3 inciso II da Lei nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, a título de insumos, sobre 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 imobilizado²³.

²³ Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 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: (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)

Com a adoção de tal conceito, a Secretaria da Receita Federal acabou por equiparar o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições de Pis/Pasep e Cofins ao conceito de insumos já existente para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010²⁴.

Assim, a Receita Federal instruíra os contribuintes e a seus auditores a admissão de créditos, a título de insumos, apenas de bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto ou serviço, na qualidade de matéria-prima, produto intermediário ou embalagens, desprezando todos os demais bens e serviços utilizados na atividade produtiva que não tivessem contato direto com o produto produzido ou que não sofressem desgaste quando de sua produção.

Porém, os contribuintes, conjuntamente com a doutrina, rechaçavam tal equiparação sob o argumento de que as Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 não teriam autorizado essa restrição imposta pelas Instruções Normativas Instruções Normativa Instrução Normativa SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins.

Além disso, sustenta essa parte da doutrina que teríamos uma incompatibilidade entre as materialidades de ambos os tributos, incompatibilidade esta que não permitiria o mero transplante do conceito de insumos para fins de crédito de um tributo para o outro.

O fato jurídico tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados é a prática de operações com produtos industrializados.

Logo é razoável que neste imposto apenas se admitam como insumos, para fins de créditos na sistemática não cumulativa, os bens que se agreguem fisicamente o produto industrializado, pois como a materialidade do Imposto incide apenas sobre o produto industrializado.

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)

²⁴ Decreto n. 7.212/2010 - 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;

[...]

Se a legislação admitir créditos de outros bens que tenham sofrido tributação do IPI nas etapas anteriores, porém não componha a estrutura do produto industrializado, o contribuinte estará transferindo para a etapa seguinte de produção e circulação créditos sem pertinência com o produto industrializado adquirido, gerando “créditos fictícios”, ou seja, o contribuinte estará repassando um crédito sobre um bem que não será tributado novamente, bem que ele adquiriu a título de consumidor final.

Porém, a distorção acima relatada não se aplica às contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, cujo fato jurídico tributário é auferir receita bruta/faturamento.

O fato jurídico tributário “auferir receita” é muito mais amplo que o fato jurídico tributário “praticar operações com produtos industrializados”, assim a fim de garantir a neutralidade fiscal e a racionalidade da tributação, necessário que os créditos admitidos pela legislação contemplem todos os bens e serviços que contribuíram para a formação e criação dessa receita bruta.

Porém, não entendo que este seja o argumento correto, pois como sustentado alhures, não vejo nessas contribuições a aplicabilidade da não cumulatividade *stricto sensu*.

Assim, não posso fundamentar minha premissa (conceito de insumos que entendo correto) em pressupostos específicos aplicados a outro instituto, já que não estamos frente a um não cumulatividade, logo não posso me pautar em conceitos como neutralidade fiscal e evitar tributação em cascata.

Porém, em que pese não coadunar com os argumentos acima expostos, necessário mostrar os argumentos de cada corrente a fim de situar o leitor.

Com isso, se formou três posições a respeito do conceito de insumos para fins de creditamento das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins:

- Uma corrente restritiva que defende a aplicação do conceito de insumos já previsto para o IPI, ou seja, insumo para fins de creditamento nas contribuições supra seriam apenas 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, logo validando a legalidade das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins;

- Uma corrente ampliativa que defende pela ilegalidade das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, sob o fundamento de incompatibilidade das materialidades tributárias e aplicação para fins de extração do conceito de insumos o conceito de custos e despesas necessárias previsto arts. 301, 302 e 311 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 9580/18, e
- Uma corrente intermediária que defende também a não aplicação das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, sob o mesmo fundamento, porém o conceito de insumos deveria ser extraído segundo as próprias nuances dessas contribuições.

Assim, para essa corrente, insumos seriam apenas aqueles custos e despesas necessárias ou relevantes para o processo produtivo.

Verificamos perfeitamente delineada essas três posições no excerto do voto da Exma. Ministra Regina Helena Costa nos autos do RESP 1.221.170/PR²⁵ que bem delineia a discordância entre uma e outra. Vejamos:

“[...]”

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

- i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;
- ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da

²⁵ (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018. Pag. 33)

pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.[...]"

Antes de adentrarmos especificamente em a cada uma das posições, necessário analisarmos características intrínsecas das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, para situar o leitor sobre onde residem os pontos de discussão.

6.2. Fato jurídico tributário unipessoal

Um dos mais relevantes argumentos contra a aplicação do conceito de insumos previsto na legislação do IPI para fins de creditamento nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins reside na distinção existente entre as materialidades de ambos os tributos

A não cumulatividade prevista para impostos como o ICMS e o IPI, se faz lógico, pois nesses impostos, como acima descrito, o fato jurídico tributário é uma “operação” de circulação de mercadoria ou a “operação” com produtos industrializados.

Logo, estamos diante de um fato jurídico tributário bilateral e plurifásico, pois para a sua ocorrência, faz-se necessário o concurso de duas pessoas, comprador e vendedor.

Para a prática do fato jurídico tributário desses tributos necessário a prática de uma operação de circulação de mercadoria ou a prática de uma operação com produtos industrializados, repassando o vendedor para o comprador, de forma direta ou indireta, todos os custos de produção, inclusive as despesas com os tributos que incidiram e incidem na operação.

O comprador, por sua vez, aproveitará o tributo pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, abatendo com o valor devido em sua operação e repassará essa despesa até o consumidor final, operando-se a neutralidade fiscal.

Porém, diferentemente, o fato jurídico tributário das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, são fatos jurídicos tributário unipessoais. Assim a prática do fato jurídico tributário previsto na norma das contribuições depende de ação exclusiva do contribuinte, qual seja auferir receita bruta ou auferir faturamento.

Assim, verificamos uma incompatibilidade entre as materialidades tributárias, já que esta não está inserida dentro de uma cadeia produtiva plurifásica e como tal, não há que se falar em repercussão do tributo dentro de uma cadeia produtiva.

Verificamos essa distinção na ementa do voto Relator do Ministro Napoleão Nunes²⁶ quando proferiu seu voto nos autos do RESP 1.221.170/PR:

“[...]”

1. Autorizada por norma constitucional (art. 195 da Carta Magna) e prevista em leis ordinárias (art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o instituto da não cumulatividade do PIS e da COFINS guarda peculiaridades notáveis e importantes em relação à não cumulatividade que tinha guarida na CF/88, relativa ao IPI e ao ICMS, que tem tratamento consolidado e tradicional.

2. O creditamento no IPI e no ICMS vincula-se ao quantum recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada.

3. Ocorre que a regulamentação infralegal levada a efeito pelo Poder Executivo ainda se prende à anterior confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito a partir dos insumos e não das despesas. Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua o propósito da não cumulatividade, afastando-se do comando legal que supostamente estaria a disciplinar, problema que se agrava por se tratar de

²⁶ (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018, pag. 87)

tributos que incidem sobre a primeira linha da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), base de cálculo alargada.

4. A interpretação restritiva do conceito de insumos, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado, como determina e lógica do comando legal, decorre de concepção equivocada do art. 111 do CTN, haja vista que o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva.

5. A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS e COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, de modo que a definição restritiva proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

[...]"

Desta forma, o instituto da não cumulatividade, conforme originalmente previsto para o IPI e o ICMS não se adequariam perfeitamente ao fato jurídico tributário das contribuições de PIS/Pasep e Cofins.

É de se destacar que o fato jurídico tributário auferir renda bruta incide não só sobre produtos industrializados ou mercadorias, mas sobre toda e qualquer renda auferida pela empresa.

Logo, temos um descompasso normativo, pois o tributo ao incidir tributa todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, porém no momento de apuração dos créditos, apenas admite creditamento na modalidade crédito físico, com um viés estritamente industrial.

O conceito de Insumos de IPI previsto no Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010 se adequa perfeitamente a não cumulatividade destes impostos, já que o Imposto incide apenas sobre o produto industrializado, não abarcando outras receitas ou serviços.

Logo, naturalmente, apenas darão direito a crédito as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integrem o produto e/ou

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, pois a desoneração, neste caso, é da cadeia produtiva do produto em específico.

Com isso, impossível tomar crédito de IPI sobre um serviço utilizado na produção industrial, porque o IPI incidiu apenas sobre o produto e é este que se pretende desonerar.

Assim, verificamos que a materialidade do IPI é restrita e como consequência lógica o será também o seu modelo de creditamento.

Já as contribuições do PIS/Pasep e Cofins possuem materialidades amplas (faturamento/renda bruta), incidindo não só sobre produtos industriais, mas sobre toda a gama de serviços e mercadorias que compõem a atividade principal do contribuinte.

Bem como, essas contribuições possuem fatos jurídicos tributários unipessoais, consequentemente não é possível desonerar cadeia produtiva nos mesmos moldes do IPI e do ICMS, pois aqui não há cadeia produtiva a desonerar e sim um fato jurídico único e unipessoal.

Assim, como decorrência lógica, se a criação das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 tiveram como intenção desonerar a atividade produtiva da pessoa jurídica, porém sem abrir mão da arrecadação, viola a teleologia da Lei uma interpretação extremamente restritiva do que seria insumos, não abarcando outros custos essenciais que concorreram para sua produção do bem ou serviço e concorreram para a criação da receita bruta tributável.

Some-se a isso que a respectiva lei aumentou vertiginosamente as alíquotas dessas contribuições, assim caso não seja implementada a desoneração da atividade produtiva, como disposta em suas respectivas Exposições de Motivos, acabariam as Instrução Normativa por aumentar a arrecadação, onerando ainda mais a produção, o que como ficará demonstrado mais a frente não foi a intenção do legislador.

Em sua defesa, alega a Fazenda que a Instrução Normativa SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins) apenas

preencheram uma lacuna das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 que não definiram o que seria insumo para fins de creditamento, porém o art. 108 do CTN veda a utilização da analogia como forma de criar/aumentar a tributação.

Verificamos tal raciocínio em excerto extraído do RESP 1.221.170/PR²⁷.

Vejamos:

“...Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§1º). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo 'insumo' na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP. Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento...”

O fato de as Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 admitirem como crédito serviços já denota a intenção do legislador em aumentar o âmbito de incidência do creditamento das contribuições do Pis/Pasep e da Cofins.

Portanto, pela análise do fato jurídico tributário das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins já extraímos muitas informações e diretrizes sobre o melhor conceito de insumos a ser adotado.

²⁷ (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018, pag. 128)

6.3. Da Controvérsia a Respeito da Apuração dos Créditos

Como informado a grande controvérsia a respeito do conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins reside no fato de definir sobre a validade ou não da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins) e admitida sua invalidade, qual o melhor conceito de insumos a ser adotado ?

Como informado formaram-se três correntes a respeito do tema conceito de insumo para fins de creditamento. Passemos a analisar os argumentos de cada uma dessas correntes.

6.3.1. Corrente restritiva

A corrente restritiva defende a legalidade da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins) ambas criadas pela Secretaria da Receita Federal.

O argumento desta corrente é o de que ao ser promulgada a Emenda Constitucional 42/03 que incluiu o parágrafo 12 ao art. 195 da Constituição Federal, houve uma delegação ao legislador ordinário para a escolha discricionária dos setores em que não cumulatividade seria aplicada.

Defende essa parte da doutrina que o termo insumos conforme estabelecido no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é conceito jurídico indeterminado, logo cabe ao aplicador da lei ou ao julgador identificar o alcance do termo “insumo” e sua correta interpretação, de acordo com a finalidade da lei.

Segundo esta corrente quando as Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003 em seu artigo 3º Inciso II utilizou a expressão “*insumos empregados na produção*” a preposição “*na*” dá um sentido de pertinência, da necessidade de o insumo estar contido dentro do processo industrial.

Logo, segundo defende essa corrente, a própria lei teria limitado o alcance do termo insumo apenas às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagens (bens e serviços), que fossem fisicamente

empregados sobre o produto ou produtos intermediários e matérias primas que não fossem fisicamente empregados sobre o produto, mas que de alguma forma sofressem alterações físicas, tais como desgaste, dano ou perda das propriedades físicas ou químicas em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação.

Com isso, as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins) apenas teriam extraído o letaral intento do legislador infraconstitucional.

Logo, reputa-se válida a equiparação realizada entre o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições de Pis/Pasep e Cofins com o com o conceito de insumos existente segundo disposto na legislação do IPI.

Outro argumento sustentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é o de que caso ocorra a autorização de creditamento sob todos os custos e despesas suportados pelo contribuinte no âmbito da sua atividade empresarial, nos moldes pretendidos, essa desoneração total acabaria por esvaziar as Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, equiparando-as à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e diminuindo a arrecadação fiscal, algo que segundo se depreende das Exposição de Motivos de ambas as Leis, não foi o intento do legislador.

Se analisarmos a incidência das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, ambas incidem na primeira linha da Demonstração de Resultado do Exercício, qual seja, sobre a Receita Bruta.

Acontece que para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido estas também partem da Receita Bruta para identificação de sua base de cálculo.

Ambas incidem sobre o Lucro Líquido Ajustado apurado ao final da Demonstração do Resultado do Exercício que, em suma, começa com a apuração da receita bruta de vendas.

Apenas para situar o leito e contextualizar a tese adotada pela Fazenda, apurado o valor de Receita Bruta no período deduzimos os descontos incondicionais e abatimento, as vendas canceladas e as devoluções, bem como os tributos pagos sobre a comercialização, para chegarmos à Receita Líquida.

Apurada a Receita Líquida abatemos o valor do Custo do Produto Vendido (CPV) ou custo das mercadorias Vendidas (CMV) ou Custo dos Serviços Prestados (CSP), a depender da atividade principal do contribuinte, e do produto dessa operação chegamos ao Lucro Bruto.

Do Lucro Bruto abatemos as despesas operacionais que em sua grande maioria constituem-se em despesas ligadas à atividade meio do contribuinte como despesas de vendas, despesas administrativas e outras receitas ou despesas operacionais, realizada essa operação chegamos ao Lucro Operacional Antes das Despesas Financeiras.

Dessa materialidade abatemos ou incluímos o valor das despesas e/ou receitas financeiras e apuramos o Lucro antes do Imposto de Renda – LAIR, e sobre materialidade efetuamos as adições de despesas deduzidas para fins contábeis, porém não reconhecidas como tal para fins fiscais e as exclusões que são valores dos quais a legislação fiscal autoriza a sua dedução do lucro apurado, por exemplo parte do valor dos prejuízos dos exercícios anteriores.

Essa é base de cálculo sob a qual haverá a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda que apurado o valor a ser pago a título de tributação sobre a Renda, deduziremos este do Lucro anteriormente apurado, chegamos ao Lucro Líquido do Exercício.

Toda essa explanação apenas para demonstrar que conforme sustentam os defensores da Teoria Restritiva, caso admita-se a dedução, para fins de creditamento das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, de todas os custos e despesas operacionais suportados pelo contribuinte, a base de cálculo a ser utilizada se equipará à própria base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL, pois em ambas estaremos deduzindo os custos e despesas operacionais o que deixaria essas contribuições muito próxima do próprio Lucro Líquido do Exercício.

Os defensores da Teoria Restritiva sustentam que essa não foi a intenção do legislador, a intenção dele foi desonerar a atividade produtiva do contribuinte e não desonerar toda a sua atividade econômica, se não bastaria, no lugar de criar duas novas contribuições ditas não cumulativas, aumentar a alíquota da própria Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL.

Outro argumento, seria o de que essa modalidade de desoneração das contribuições de Pis/Pasep e Cofins trata-se de um benefício fiscal, logo deve ser interpretado de forma literal e não de forma ampliativa como sustentam os contribuintes.

Portando seria válida a interpretação de forma literal do conceito de insumos, pois como um benefício fiscal, este deve ser interpretado literalmente, segundo prescreve o artigo 111 do CTN.

Sustentam que a referida autorização de créditos visa a desonerar o produto e a cadeia de produção e não a atividade produtiva do contribuinte em si, logo permitir a dedução de todos os custos e despesas que não integrem fisicamente o produto seria na prática autorizar uma ampla desoneração fiscal o que segundo consta nas exposições de motivos não foi a intenção do legislador. Vejamos:

MP 66/2002

[...]

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).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

MP 135/2003

[...] a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em

particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Portanto esses são os principais argumentos de parte da doutrina que sustenta pela validade das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins), possuindo um viés mais restritivo sobre o creditamento das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins.

6.3.2. Corrente ampliativa

Outra parte da doutrina sustenta uma interpretação ampliativa do conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins, esta corrente defende a inconstitucionalidade das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins) da Receita Federal na equiparação dos conceitos de insumos para fins de créditos da Pis/Pasep e da Cofins ao conceito de Insumos para fins de créditos no IPI.

O Argumento dessa corrente ampliativa reside no fato de que, como já sustentado alhures, não é possível o mero transplante do conceito de insumos conforme previsto no Art. 226 do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010²⁸ que regulamenta o IPI para as contribuições de PIS e Cofins, por incompatibilidade das materialidades de cada tributo.

Conforme exposto, o Imposto sobre Produtos Industrializados possui materialidade restrita, incidindo apenas sobre produtos industrializados, logo é razoável que a luz da Regra Matriz de Incidência Tributária, apenas se admitam como insumos os bens e serviços que se agreguem fisicamente ao produto, adotando-se o critério do crédito físico, pois como a não cumulatividade prevista para o IPI visa desonerar a cadeia de produção, abatendo-se ao valor devido nas saídas de produtos industrializados o que fora pago anteriormente a título de

²⁸ Decreto n. 7.212/2010 - 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;
[...]

imposto industrializado na entrada, não seria razoável que a não cumulatividade do IPI admitisse créditos de bens e serviços alheios à produção industrial.

Caso o IPI autoriza-se o creditamento, por exemplo, de um EPI utilizado pelos funcionários para a fabricação desse produto industrializado, como esse, apesar de essencial, não integra o produto em si, o próximo da cadeia de consumo aproveitaria um crédito de algo não relacionado ao produto industrializado, fato que geraria um desequilíbrio da cadeia produtiva, com admissão de créditos sem correlação com o produto si.

Logo, a dedução de despesas, ou não cumulatividade, para realmente ocasionar a desoneração do tributo e fazer com que ele incida unicamente sobre o produto (impedindo que o tributo pago na etapa anterior componha a base de cálculo do imposto devido na etapa posterior), necessário se faz que essa apuração guarde estrita relação com a materialidade do tributo.

Como visto anteriormente, a materialidade do Pis/Pasep e da Cofins é por demais ampla em comparação ao IPI, bem como o fato jurídico tributário tem viés unipessoal e não está inserido em uma cadeia de produção.

Logo admitir apenas créditos de bens e serviços que se agreguem fisicamente ao produto, conforme previstos nas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins), não se estaria desonerando o produto, já que essa foi a finalidade precípua com a criação da não cumulatividade para essas contribuições.

O fato de essas contribuições tributarem não só os faturamentos advindos de produtos industrializados, mas também faturamentos e receitas brutas decorrentes de outras atividades secundárias da pessoa jurídica, necessário, como forma de manter a racionalidade da tributação, adotar-se um conceito mais amplo de insumos, como forma a admitir outros custos e despesas necessárias para a produção dessa renda que sofreu tributação.

Assim, a Fazenda quando da sua função constitucional de instrumentalizar o disposto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por meio das IN/SRF 247/2002 e IN/SRF 404/2004 acabou por restringir o âmbito de alcance dessas Leis, o que seria ilegal.

Utilizam também os defensores dessa corrente o fato de as próprias leis nos art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizarem a tomada de créditos de serviços e outros bens que não classificados como créditos físicos, nos termos da classificação proposta.

O grande diferencial dessa corrente ampliativa está na solução da controvérsia, na medida em que defende que a correta interpretação do conceito de insumos deveria ser retirada, ante a similaridade das materialidades, do Regulamento do Imposto de Renda (arts. 301, 302 e 311 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 9580/18), equiparando o conceito de insumos para fins de créditos nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins à definição de custos e despesas operacionais para fins de dedução do Imposto de Renda.

Sustenta essa corrente que o critério da essencialidade é por demais metafísicos e subjetivo o que causaria tremenda insegurança jurídica, assim como tudo que é deduzido como custo ou despesa para fins de apuração do lucro é essencial ainda que indiretamente para atividade produtiva, logo insumos devem ser considerados todos os custos e despesas necessários para o ganho da receita bruta.

Sustenta-se ainda a correlação entre as bases de cálculo do IRPJ e do Pis/Pasep e Cofins, já que ambas possuem materialidades similares, unipessoais e também com o mesmo núcleo verbal “auferir renda” e “auferir receita bruta”.

Logo dada à similitude entre as bases de cálculo envolvidas (uma se encontra no início da Demonstração do Resultado do Exercício e outra é o resultado líquido decorrente da dedução de todas as receitas e despesas), a legislação instrumental que mais se aproxima dessas contribuições é o Regulamento do Imposto de Renda, materializado no Decreto 9580/18, devendo ser ele o diploma que, com base na analogia, servirá de base para a definição do conceito e do alcance do que seja insumos para fins de créditos relativos à Pis/Pasep e Cofins.

6.3.3. Corrente intermediária

A corrente ampliativa difere da corrente intermediária apenas quando ao correto conceito a ser dado a insumos nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002

e 10.833/2003, já ambas defendem a ilegalidade das Instruções Normativas IN/SRF 247/2002 e IN/SRF 404/2004, pelos fundamentos acima opostos.

Porém, em quanto a corrente ampliativa defende que sejam considerados como insumos todos os custos despesas operacionais, segundo disposto no Regulamento do Imposto de Renda, a corrente restritiva defende um conceito próprio de insumos, nem tão restritivo como pretendido pela Fazenda, nem tão abrangente quanto disposto na Legislação do Imposto de Renda, devendo o conceito de insumos se pautar na essencialidade e relevância do produto em questão.

A corrente intermediária defende que não podemos utilizar nem o conceito de insumos decorrente do IPI e nem equipararmos insumos a todos os custos e despesas operacionais segundo dispõe o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, pois ambos não exprimem de forma fidedigna a materialidade dessas contribuições.

Assim, o conceito de insumos deveria ser retirado da própria norma Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Defende essa corrente que se fosse intenção do legislador equiparar o conceito de insumo a custos e despesas operacionais, segundo disposto no Regulamento do IRPJ, teria ele, como o fez em outros diplomas normativos, especificado essa utilização subsidiária, bem como não teria limitado a apuração de créditos decorrente de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, apenas às pessoas jurídicas que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Essa doutrina defende que o correto conceito de insumos para fins de créditos das contribuições de Pis e Cofins deve ser auferida segundo a essencialidade e relevância do custo ou da despesa para a atividade produtiva.

Assim, devemos analisar caso a caso se o custo ou despesa que se pretende deduzir acarretaria ou não na sua impossibilitaria de produção ou na aquisição de uma qualidade especial a ele necessária, caso tal custo ou despesa fosse retirada.

Se a resposta for afirmativa, ou seja, retirado esse custo ou despesa não seria possível produzir tal produto, então devemos compreender esse custo ou despesa como essencial à produção, e como consequência ele seria considerado um insumo para fins de creditamento nas contribuições supra.

Verifica-se, então, que por essa linha doutrinária, não seria necessário o emprego direto do bem ou serviço no produto, podendo este emprego se dar de forma indireta.

Essencialidade para esta corrente é a qualidade intrínseca que o produto ou serviço tem, constituindo-se elemento estrutural do bem e inseparável, assim é um bem ou serviço que está agregado fisicamente ao produto desenvolvido ou serviço ou quando ausente na produção ele acarretará na impossibilidade de produção ou prestação de serviço ou na sua falta de qualidade.

Já no que tange a relevância, diz respeito às nuances da própria atividade produtiva do contribuinte, assim o bem ou serviço é relevante, pois embora seja dispensável à elaboração do produto, ou seja, sua falta não acarretaria na impossibilidade de produção do produto ou na prestação do serviço, sua ausência violaria ditames legais (v.g. como o uso de EPI) ou viola singularidades da cadeia produtiva, segundo os usos e costumes locais, (v.g. produto de limpeza para as indústrias dos gêneros alimentícios, no qual passam por restrito controle de higiene).

Porém, o conceito de essencial ou relevante, não é um conceito estanque, de forma que deve ser analisado caso a caso segundo as particularidades de cada contribuinte.

Sobre esse ponto, leciona o professor MARCO AURÉLIO GRECO explicando que *"o sentido do termo 'insumo' está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II), mas principalmente o contexto mediato da não cumulatividade das contribuições que é definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento)"*.

Acrescenta que insumo é conceito relacional, pois *"o termo 'insumo' não indica uma substância em si (material, química, física etc.). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo ('X') e algo*

('Y') perante o que 'X' assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que determina a incidência da norma".

Assim sustenta o Emérito Professor que *"o critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido"* ("Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS". In Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. págs. 9-30, Belo Horizonte: Fórum).

Com o desenvolvimento e discussão do tema nas cortes administrativas e superiores verificamos que a corrente intermediária se tornou a corrente dominante nos tribunais, adotando um posicionamento nem tão restritivo quanto o previsto pela Legislação do IPI, segundo pretendido pela Receita Federal, nem tão ampliativa a ponto de abarcar despesas sem qualquer relação direta com a atividade da empresa.

6.4. Da Jurisprudência Administrativa do CARF

O Tema conceito de insumo para fins de creditamento das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins há muito foi discutido no âmbito administrativo do CARF. Encontramos em seus julgados defensores das três posições.

Como representante da corrente restritiva citamos o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, defende ele que as Instruções Normativas SFB de nº 247 de 2002 e 404 de 2004 nada mais fizeram do que explicitar o que já estava contido no art. 3 inc. II, Leis 10637/20 e na Lei 10833/03.

Portanto prever uma amplitude maior a qual conferida à lei seria o mesmo que legislar por parte do Poder Judiciário em suas palavras:

“[...]”

Admitir que, no cálculo dos créditos, se incluam os dispêndios na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar. Afinal os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, é dizer, aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos em etapas anteriores, aqueles, enfim, só remotamente empregados (p.ex, o frete entre os estabelecimentos da mesma empresa).”

E continua:

“Ora, a vírgula aposta após os ‘bens e serviços’, é evidente, teve o claro desiderato de reduzir o âmbito de sua aplicação, para permitir que integrem o cálculo dos créditos apenas aqueles verdadeiramente qualificados como insumos no produto destinado à venda ou no serviço a ser prestado.”

E por fim defende o seguinte posicionamento:

“Portanto, é equivocado afirmar tenha a legislação do PIS e da Cofins não cumulativas buscado apoiar-se unicamente na legislação do IPI.

Ainda que se considere inconveniente a fórmula dotada pelo legislador, porquanto tomada de empréstimo- em parte, como enfatizado- da legislação do IPI, a verdade é que o termo ‘insumo’ só pode se referir àqueles bens ou serviços de algum modo empregados na fabricação do produto final ou na prestação do serviço tomado. Assim, ao preverem o empenho ‘em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação’, ou ‘aplicados ou consumidos na prestação de serviços’, as INs RFB nº 247, de 2002, e 404, de 2004, nada mais fizeram do que explicitar o que já se continha nos diplomas legais que instituíram o regime não cumulativo do PIS e da Cofins”

Há alguns julgados também no âmbito do CARF que defenderam a adoção da corrente ampliativa, sob o fundamento de que como as Contribuições para Pis/Pasep incidem sobre todas as receitas auferidas, nada mais isonômico que, para fins de não cumulatividade, seja admitido para fins de creditamento todas as despesas necessárias para o exercício da atividade produtiva.

Alega essa corrente em defesa da posição ampliativa, a similaridade entre as Contribuições Pis/Pasep e Cofins com o IRPJ, de forma que ambas em suas hipóteses de incidência possuem o mesmo núcleo verbal “auferir”, bem como as bases de cálculo são similares, com a diferença a que enquanto as Contribuições de Pis/Pasep e Cofins incidem sobre a receita bruta, o IRPJ incide sobre o produto líquido apurado decorrente dessa receita bruta:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MAQUINAS.O Conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade da PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (CARF/3ª Seção/ 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Acórdão nº 3202-00.226, sessão de 08/12/2010)

Em que pese encontrarmos defensores de ambas as correntes, a corrente intermediária foi a que se sobressaiu na grande maioria dos julgados no CARF.

O fundamento adotado pelo Carf foi o de que se interpretarmos o conceito de insumos de forma tão ampla como pretendem, incluindo todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, estaríamos por mudar a base de cálculo das contribuições, pois estas passariam a incidir sobre o lucro e não mais sobre o faturamento, de forma que os únicos tributos incidentes sobre essa expressão de riqueza são o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Verificamos que a posição do CARF adotando a corrente intermediária, influenciou e pautou as decisões do Superior Tribunal de Justiça, com a única diferença na qual ao invés de empregar os adjetivos “essencialidade” e da “relevância”, os julgados do CARF empregou o termo similar constante na “aplicação da despesa de forma direta ao produto ou de forma indireta”.

“INSUMO. ALCANCE DO TERMO. O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as

despesas necessárias à atividade da empresa. Sua Justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância final de Julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, em julgamento realizado em 09/11/11²⁹, firmou entendimento a respeito do conceito de insumos que dariam direito ao desconto de créditos de PIS e da Cofins afastando tanto a regência das regras do IRPJ, quanto a aplicação restritiva das regras do IPI.

Para a Corte o conceito de insumos para fins de creditamento da Pis/Pasep e da Cofins deve obedecer a regras e diretrizes próprias, devendo ser analisado caso a caso, para constataremos se determinada despesa é ou não enquadrada no conceito de insumo.

No voto da ilustre Conselheira Nanci Gama, Relatora do caso, restou determinado que darão direito ao creditamento todos os dispêndios *“relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS”*, bastando verificar *“se o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos”*

Portanto, verificamos que a posição prevalecente no CARF foi a posição intermediária, afastando-se do conceito de insumo dado pelas Instruções Normativas da SRF nº 247 de 2002 e 404/2004, devendo esta ser analisada caso a caso, considerando a indispensabilidade do produto para a atividade produtiva.

6.5. Da Análise do RESP 1.221.170/PR

Ante a grande insegurança jurídica envolvendo o tema e a presença de Turmas divergentes no âmbito do próprio Superior Tribunal de Justiça, este houve

²⁹ Acórdão 930301.740-3 – 3ª Turma, Processo: 13053.000112/2005-18 (Sessão: 09/11/2011)

por bem, afetar o tema à sistemática do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas para colocar um ponto final na discussão e indicar a correta análise do alcance do conceito de insumos.

Em apertada síntese, o recurso em questão envolvia uma empresa do ramo alimentício que pleiteava o reconhecimento da possibilidade de tomar créditos (considerados insumos) dos “Custos Gerais de Produção (como água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções) e das “Despesas Gerais Comerciais” (como Despesas com Vendas, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões), não autorizadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal em razão da posição restritiva que esta defendia.

Logicamente o Recorrente/Contribuinte defendia a aplicação ampliativa do conceito de insumos e sustentava em sua defesa a ofensa ao princípio da isonomia e violação ao disposto do art. 110 do CTN por alteração de institutos de Direito Privado, porém ambas as teses foram inadmitidas por falta de prequestionamento das Cortes Inferiores.

Além disso, em suas razões sustentavam a ilegalidade da interpretação restritiva sob o pretexto de regulamentação do Arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e 11 da LC n. 95/1998 das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n. 247/2002 e 404/2004.

Como fundamento defendia que:

"[...] o conceito da palavra 'insumo' que deve ser extraída da norma legal, é a definição comum do termo, ou seja, insumos representam cada um dos elementos, diretos e indiretos necessários à fabricação de produtos ou a prestação de serviços [...]"³⁰

Em linhas gerais, podemos afirmar que a Corte Especial do C. STJ adotou o mesmo posicionamento intermediário já sedimentado no âmbito

³⁰ (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018, Pag. 67)

administrativo, talvez por influência até da própria jurisprudência consolidada e dos diversos acórdãos no âmbito do CARF que existiam no momento.

Porém, no julgado tivemos defensores das três posições. Como defensor da corrente ampliativa pode-se apontar o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho que foi o relator do recurso e o primeiro a proferir seu Voto.

Já como defensor da corrente restritiva destaca-se o voto do Ministro Og Fernandes e como defensores da corrente intermediária, formando maioria no Colendo, temos os Ministros Mauro Campbell Marques, Ministro Benedito Gonçalves, Ministra Assusete Magalhães e o magistral voto da Ministra Regina Helena Costa.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho por ser o relator do processo, foi o primeiro a proferir seu Voto, em linhas gerais este apontou para a necessidade de uma análise contemporizadora a respeito do processo de fabril de produção, defendendo a necessidade de analisar o processo de produção de um bem, não só sob o viés dos insumos, porém também como todo o serviço, produto e *know-how* necessário à produção de um bem.

Vale citar passagem no qual faz analogia na produção de um bolo e na necessidade de uma maior perspectiva do que seja insumo para sua produção:

“[...]”

13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele

componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração. [...]” (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 15)

Posteriormente em seu voto, proferiu relevantes reflexões sobre a incidência em cascata dos tributos e seus nefastos efeitos na economia e como isso afeta a forma de as empresas planejarem seus negócios.

Em seus argumentos, fundamenta o descompasso do transplante da legislação e dos conceitos do IPI para a PIS e Cofins, já que aqueles vinculam-se no *quantum recolhido nas operações anteriores*, diferentemente do PIS e da Cofins cujo creditamento consiste em verdadeiro e autêntica operação de desconto, já que estas tem como fato gerador o faturamento.

Em suas palavras:

“[...]”

28. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente avia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino. (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 20)

Por fim, fundamentou o Ministro, com base em julgados pretéritos da Corte, no critério da essencialidade do bem ou serviço para a atividade econômica da empresa, e por meio de uma interpretação ampliadora sobre o que seria essencial à atividade da empresa, entende que “no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou viabilizem o processo produtivo” deverão dar direito a crédito, declarando ilegais as Instruções Normativas IN/SRF 247/2002 e IN/SRF 404/2004.

E conclui:

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar

o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 25)

Ao final o Ministro Napoleão Nunes, readequou o seu voto alinhando-se ao voto da Eminente Ministra Regina Helena da Costa, pertencente à corrente intermediária, acompanhando as razões da Ministra e termina seu voto firmando a tese de ilegalidade a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, já que a forma como disciplinou o conceito de insumos acabou por reduzir a eficácia do sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS e quanto ao conceito de insumo a ser adotado, este defendeu que ele deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se insumo segundo a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste ponto, penso, para certa dúvida sobre a real corrente adotada pelo Ministro, pois em suas razões ele fundamenta seu voto dando a entender que tudo o que for essencial e relevante não só para a produção, mas para a atividade empresarial deve ser considerado insumo, porém não encontramos em seu voto qualquer menção a aplicação do Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (que é a solução encontrada para aqueles que defendem a corrente ampliada).

Some-se a isso, o fato de o Ministro ao final declarar que compartilha das razões expostas em votos pretéritos da Ministra Regina Helena da Costa, aduzindo aos termos da essencialidade e relevância, porém sustentando que esse critério

deverá ser auferido não em relação ao processo produtivo de um bem, mas em relação à atividade econômica desempenhada, tudo levando a crer que ele defende que sejam insumos tudo que é essencial para atividade econômica do contribuinte, sejam eles custos de produção ou despesas gerais.

Após tivemos o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, que acompanhou o voto do Relator firmando a posição intermediária a ser adotada.

Em seu voto o Ministro firma a tese de que o conceito de insumos não se filia com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, segundo o Ministro não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restrito.

Segundo o Ministro, se fosse a intenção do legislador adotar o mesmo conceito de insumos o qual disposto na legislação do IPI, a própria lei teria feito menção, como o fez, v.g. na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, conforme previsto na Lei 9363/96.

Assim, como não há nada na Lei que designe o diploma legislativo a ser utilizado para fins de definição do conceito de insumos em caso de omissão, não pode uma instrução normativa adotar posicionamento restrito não permitido em lei, sob pena de ilegalidade.

Além disso, alega a distinção entre os fatos jurídicos tributário de ambos tributos, como já explicados alhures, vejamos:

“[...]”

O regime da não cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e permite "a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo, desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria

legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: "insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto" (REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

E continua:

"[...]

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 48)

Alega o Eminentíssimo Ministro sobre a necessidade de uma interpretação elastecida na medida em que para o IPI não há a previsão de creditamento de serviços, diferentemente para as Contribuições de Pis e Cofins os quais os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física sobre o produto final.

Logo no caso das contribuições não se trata de uma desoneração da cadeia produtiva, como no caso do IPI, e sim do processo produtivo, abrangendo

não só o setor industrial, mas todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços.

Declarada à ilegalidade das Instruções normativas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, passou-se ao voto do conceito a ser adotado para insumos.

Defende o eminente Ministro que o conceito de insumos também não deve ser extraído do disposto na legislação do Imposto de Renda nos artigos 290 e 299 do RIR/99.

Em suas razões declinou o mesmo argumento para afastar o conceito adotado pela legislação do IPI, ou seja, a lei quando deseja utilizar conceito subsidiários de outras legislações, ela o faz expressamente, porém não consta na legislação da Pis/Pasep e da Cofins qualquer menção a essa equiparação.

Entende o emitente Ministro que com a equiparação do conceito de insumos para fins de créditos de Pis e Cofins como sendo todos os “custos e despesas operacionais”, tal interpretação desvirtuaria da intenção da lei de manter uma proximidade dos créditos ao processo produtivo e à atividade-fim do contribuinte, passando a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo.

Defendeu o Ministro que os créditos decorrentes da não cumulatividade, trata-se de uma desoneração não da cadeia produtiva (IPI) ou do produto (IRPJ), mas do processo produtivo, aduzindo para tanto que o conceito de insumos deva ser apenas daquilo que é essencial como forma de desonerar apenas o processo produtivo, sendo este o objetivo da lei.

E por fim deixa assentado o Ministro:

“[...]”

A exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados “insumos”, acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de

cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não cumulatividade. Fez uso de um conceito jurídico indeterminado. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido [...]” (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 58)

Afastada aplicação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica para fins de definição do conceito de insumos, fixou o E. Ministro que o conceito de insumos para fins de crédito de PIS e Cofins deve partir de uma interpretação própria e teleológica da legislação destas contribuições, assentando que devem ser considerado insumos para fins de creditamento todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo, ainda que não sejam eles diretamente empregados sobre o produto.

Acrescenta em seu âmbito de análise a questão da “pertinência” do produto ao processo produtivo, assim para ser considerado insumo deverá o bem ou serviço ser contido no âmbito do processo produtivo (pertinência ao processo produtivo), ou seja, ser utilizado no processo produtivo ou viabilizar este.

Bem como, o produto deve ser essencial ao processo produtivo, não sendo necessário seu emprego direto, podendo ser indireto, porém sendo imprescindível ao processo produtivo, de forma que sua subtração importará em impossibilidade na produção ou acentuada queda da qualidade e das características intrínsecas.

Para fins de averiguação da essencialidade adota o E. Ministro o requisito do “teste de subtração, qual seja a essencialidade do bem ou serviço é aferida

mediante análise da falta que este bem ou serviço fará ao processo produtivo, revelando sua imprescindibilidade ou não ao desenvolvimento da atividade produtiva do contribuinte.

Finalizando seu voto o E. Ministro extrai-se o excerto do voto proferido:

“[...]”

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. [...]” (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 62)

Posteriormente tivemos o Voto do Eminentíssimo Ministro Og. Fernandes conhecendo do recurso especial, porém denegando seguimento ao Recurso, e com isso, chancelando o posicionamento restritivo defendido pela Fazenda Pública.

O E. Ministro defendeu que as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 definiram que apenas darão ensejo a créditos, os bens e serviços empregados diretamente na produção de outros bens e serviços, logo as Instruções Normativas IN SRF 404/2004 e IN SRF 247/2002, nada mais fizeram do que explicitar o que já estava contido na lei.

O Ministro entende que a preposição “na”, utilizada na redação da art. 3º inc. II da Lei 10.637/2002 e n. 10.833/2003 (bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), teve o fim específico de liminar os bens e serviços àqueles empregados diretamente “na” produção.

Assim, segundo defende seu posicionamento, apenas dariam direito à créditos os bens e serviços que utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou 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, pois apenas estes estão relacionados diretamente e podem ser empregados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Defende ele que por se tratar o termo “insumo” de um conceito jurídico indeterminado, isto faculta ao aplicador o direito discricionariamente de escolher o alcance da norma, segundo os critérios de oportunidade e conveniência.

Outro argumento sustentado pelo e. Ministro é a ampla desoneração fiscal que uma interpretação extensiva ocasionaria ao Sistema Tributário Nacional, defendendo que esta não foi a intenção da lei quando da sua criação. Vejamos:

“[...]

Registre-se a impossibilidade de se interpretar referidas expressões (na prestação; na produção; na fabricação) de forma extensiva. Isso implicaria incluir tudo que foi adquirido (bens ou serviços) pelo contribuinte para a manutenção do seu estabelecimento (tais como material de limpeza, escritório etc) no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa. Autorizaria, também, uma ampla desoneração fiscal que, à toda evidência, não foi a intenção do legislador. Basta verificar as exposições de motivos das normas em questão, em processo de interpretação histórica:

MP 66/2002

[...]

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).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

MP 135/2003

[...] a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra. [...]” (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 92)

Assim defende que não foi a intenção da lei contemplar uma ampla desoneração fiscal, já que a lei teve como um dos seus fundamentos de criação uma maior racionalidade na tributação, porém sem colocar em risco as contas públicas.

Concluindo seu voto defendeu que não há que se falar em ilegalidade das Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004, já que não extrapolaram as finalidades da lei, apenas explicitaram o que lá já estava contido e que autorizar a tomada de créditos sem previsão legal, seria uma violação ao Princípio da Tripartição dos Poderes, atuando o Poder Judiciário como verdadeiro legislador positivo.

Por fim, alega que a interpretação como pretendida culminaria no esvaziamento do resultado da arrecadação das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, já que ocasionariam a diminuição da base de cálculo dos tributos, como também modificando o seu aspecto material da hipótese de incidência, modificando a incidência que recai sobre receita ou faturamento para o lucro líquido.

Posteriormente, tivemos o magistral voto da Ministra Regina Helena da Costa, cancelando o posicionamento intermediário quanto ao conceito de insumos e incluindo como tese de seu voto, além do critério da essencialidade, o da relevância.

Defende a E. Ministra a distinção entre os tributos incidentes sobre a comercialização das contribuições de PIS e Cofins. O IPI e o ICMS são tributos multifásicos e exigidos durante diferentes momentos da cadeia produtiva.

Para tanto, criou-se um sistema de créditos baseados no abatimento de imposto sobre imposto, subtraindo o contribuinte o montante do imposto a pagar com o montante do imposto já pago nas operações anteriores.

Porém, segundo a E. Ministra, as contribuições para o PIS e a Cofins ostentam materialidade diferenciada, cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, não havendo assim conexão direta com um determinado produto ou mercadoria, utilizando-se para fins de crédito o método “base sobre base”.

Logo, segundo sustentado pela E. Ministra, há um claro descompasso entre a não cumulatividade de ambos os tributos (IPI e Pis e Cofins), pois enquanto aquele possui um sistema de não cumulatividade inerente à operações, estes deveriam possuir não cumulatividade referente ao ato de auferir receita bruta ou faturamento.

Assim, a vedação ao creditamento de despesas essenciais comprometeria a não cumulatividade violando o Princípio da Capacidade Contributiva.

Conclui a E. Ministra que a regulamentação fixada por ato administrativo desbordaria dos limites legais, impondo-se o reconhecimento de sua ilegalidade.

Rejeitada a aplicação das Instruções Normativas, passou a Ministra a analisar os critérios da essencialidade ou da relevância para fins de definição do conceito de insumos.

Para tanto, pautou-se em decisões da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, estabelecendo que o conceito de insumos não é restritivo, como pretende a Fazenda Pública, porém não é tão amplo como pretendem os contribuintes, devendo-se analisar caso a caso, e verificar a importância que aquele bem ou serviço tem para o processo produtivo.

Segundo a E. Ministra sobre o critério da essencialidade:

“[...]”

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência [...]”

Já quanto ao critério da relevância:

“[...]”

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.[...]" (RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 139)

Segundo proposto no voto proferido pela E. Ministra, esta defendeu a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004 e que o conceito de insumo deva ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, sendo este critério analisado caso a caso, conheceu-se em parte do Recurso Especial e deu parcial provimento.

O voto da E. Ministra Regina Helena da Costa foi a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do Julgamento.

Posteriormente, tivemos o aditamento do voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, adicionando ao seu voto a análise quanto ao critério da relevância, pois este apenas havia tecido suas considerações sobre a perspectiva da pertinência do insumo ao processo produtivo, da essencialidade deste insumo ao processo produtivo (sendo este realizado pelo teste de subtração) e da possibilidade de emprego indireto do bem ou serviço ao processo produtivo. Vejamos:

"[...]

Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte [...]"(RESP 1.221.170/PR, 2018, Pag. 142)

Posteriormente tivemos os votos dos E. Ministros Assusete Magalhães; do Ministro Benedito Gonçalves, que acompanharam a tese firmada pela Ministra Regina Helena da Costa restando o acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e

exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018)"

Verificamos pela tese vencedora, que o entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça muito se pautou e se alinhou ao próprio entendimento que já sedimentado no âmbito das Cortes Administrativas do CARF, no sentido de ilegalidade das instruções normativas a IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, e da possibilidade de creditamentos de insumos para fins das contribuições do Pis/Pasep e Cofins, apenas daqueles pertinentes ao processo produtivo, empregados direta o indiretamente neste, cujo sua utilização se demonstre essencial ou relevante para a atividade econômica principal da pessoa jurídica, devendo tal critério ser analisado caso a caso pelas instâncias administrativas e judiciais.

6.6. Da Interpretação Administrativa conforme Parecer Normativo nº 5/2018 da Receita Federal do Brasil

Após a sedimentado na Corte da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça a tese sobre a essencialidade e relevância do bem ou serviços para fins de enquadramento no conceito de insumos e creditamento das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins, julgado por meio do incidente de resolução de demandas repetitivas de nº 1.221.170/PR, a Secretaria da Receita Federal, como forma de se adequar à decisão vinculante e orientar seus agentes fiscais no seu âmbito de competência, editou o Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

O Parecer Normativo propõe a interpretação a ser adotada pelos agentes fiscais e a extensão dos conceitos utilizados na tese firmada nº 1.221.170/PR servindo de norte interpretativo para adequação dos procedimentos fiscais à tese firmada na Corte.

No geral, penso que o Parecer emitido está em consonância com a tese firmada pela Primeira Seção do STJ, no Parecer verificamos muito a questão da necessidade de pertinência do bem ou serviço à atividade de produção ou prestação de serviços.

Assim, segundo orientação da Secretaria da Receita Federal, só são considerados insumos, como consequência passíveis de creditamento, para fins das contribuições de PIS/Pasep e Cofins, bem e serviços utilizados direta ou indiretamente na produção de mercadorias ou na prestação de serviços.

Logo, não darão direito à créditos, ainda que essenciais a produção, bens e serviços relacionados com a atividade meio do contribuinte (serviços administrativos, jurídicos, contábeis e etc.). Para serem passíveis de creditamento, os bens e serviços devem guardar estrita relação de pertinência com a produção de bens ou prestação de serviço.

Penso que neste ponto o Parecer está em consonância com o RESP 1.221.170/PR, pois no Parecer fica clara a relação que o bem e serviço deve ter com a atividade fim do contribuinte, se tratando de uma desoneração da atividade produtiva do contribuinte e não de sua atividade econômica.

O Parecer começa por investigar a abrangência e extensão da expressão *“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*, já que segundo o RESP 1.221.170/PR esses conceitos são termos nucleares da tese firmada: *“conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item-bem ou serviço- para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*

Restou firmado no N. Parecer que atividade econômica do contribuinte deve ser entendida como sua atividade-fim por ele empreendida, logo os únicos bens e serviços capazes de gerarem crédito a título de insumos nas contribuições

para o Pis e a Cofins são apenas aqueles pertinentes ao processo de produção de bens ou prestação de serviços, não abarcando outras atividades secundárias da pessoa jurídica (atividade, administrativa, jurídica e contábil e etc.).

Outro vetor interpretativo lançado pela Parecer foi em qual momento o bem ou serviço deverá ser empregado na mercadoria ou serviço para ser considerado insumo.

A Lei apenas permite o creditamento de bens e serviços à título de insumos quando utilizados intrinsecamente no processo de produção de bens ou prestação de serviços.

Segundo disposto no Parecer, o processo de produção de bens termina com a finalização da mercadoria, já na prestação do serviço termina com a entrega do bem imaterial ao cliente.

Concluiu o Parecer que bens e serviços empregados anteriormente ou posteriores à produção de mercadoria ou à prestação de serviço não são passíveis de creditamento por não guardarem pertinência com a produção ou prestação de serviços.

Para o bem ou serviço ser passível de creditamento deve ele guardar pertinência com a produção de mercadorias ou com a prestação de serviços, devendo nestes serem empregados direta ou indiretamente.

Assim, bens e serviços anteriores e posteriores à produção do mercadorias e à prestação de serviços não seriam passíveis de creditamento por não ser possível sua utilização direta ou indiretamente sobre a produção ou sobre a prestação de serviço.

Com isso, a título de exemplo, uma pesquisa de qualidade empregada posteriormente à finalização do bem, salvo se exigido por lei, que nesse caso se enquadraria no conceito da relevância, não daria direito à créditos relativos à Pis/Pasep e Cofins, já que não foram empregados ainda que indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços e sua utilização ocorreu após a finalização do bem sujeito à produção.

Neste ponto, comungo dos argumentos lançados no N. Parecer, mas penso que tal conceito (de que bens e serviços posteriores ou anteriores à produção

de produtos ou à prestação de serviços não dão direito à crédito, pois não guardam pertinência com a produção de bens ou prestação de serviços) devem ser analisados com reservas e caso a caso, analisando a atividade exercida pelo contribuinte e a essencialidade que tal bem, ainda que empregado posterior ou anteriormente, guarda com a produção.

Posteriormente, o Parecer analisa os regimes de creditamentos existentes segundo previsto nas Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003. Segundo ele, o creditamento no âmbito das contribuições de Pis/Pasep e Cofins se dão por meio de dois regimes distintos de apuração de créditos.

O primeiro deles é o da pessoa jurídica que se dedica à atividade de revenda de mercadoria. Como sua atividade-fim é de revenda mercadorias, e não produção de bens, o regime de tomada de créditos para essas pessoas se daria apenas com base no inciso I do art. 3 das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, que, em linhas gerais, autoriza a tomada de créditos sobre as mercadorias adquiridas para revenda.

Assim, segundo a tese firmada no Parecer, não poderia os contribuintes que se dedicam ao comércio de mercadorias (compre e revenda de mercadorias) tomar créditos de insumos, pois como sua atividade principal é a revenda de mercadoria, este setor apenas poderia apurar créditos relativos às mercadorias adquiridas, pois a apuração de créditos a título de insumos, nos moldes previstos no inciso II art. 3 das Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, apenas foram contemplados aos produtores de bens e aos prestadores de serviço que são os pertencentes desse segundo regime de apuração de créditos.

Sustenta o Parecer que o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 dispõe que se permite a apuração de créditos das contribuições sobre *“bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

A lei ao utilizar o termo *“produção de bens e prestação de serviços”* ao final do dispositivo, teve o intuito claro e precípuo de restringir o seu alcance apenas àqueles que se dediquem à produção de bens e à prestação de serviços, autorizando apenas estes o creditamento sobre bens e serviços a título de insumos.

Segundo o Nobre Parecer, a Produção de Bens é gênero do qual decorre as espécies industrialização de produtos e a espécie produção de bens em sentido estrito. Esta última consiste em todas as atividades que não se consideram industrialização, mas promovem a transformação material de insumos em um novo bem destinado à venda ou a atividade de desenvolvimento de seres vivos até alcançarem a condição de serem comercializados, v.g. agricultura e criação de animais.

Com isso, instrui o Parecer que contribuintes que se dediquem à atividade comercial, não apurem créditos a títulos de insumos, pois o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, foi taxativa a permitir insumos apenas àqueles que se dediquem à atividade de produção de bens (compreendido neste gênero a industrialização e a produção de bens em sentido estrito) ou à prestação de serviços.

Penso que tal conclusão é desarrazoada e destoa do disposto no RESP 1.221.170/PR que não faz qualquer distinção entre as atividades de extração, produção e comercialização, apenas coloca como critério para o creditamento a título de insumos que o bem ou o serviço seja essencial ou ao menos relevante à atividade produtiva do contribuinte e que o bem ou serviço guarde pertinência com a atividade produtiva.

Neste ponto, penso que o Parecer Normativo tenta criar regime jurídico de tributação onde a lei não previu, sendo incorreta e desarrazoada a interpretação excludente do setor comercial da possibilidade de tomar créditos de insumos, já que a realidade demonstra que a revenda de bens geralmente é sustentada por uma gama de práticas mercadológicas que chegam até a se confundir com o próprio produto em si.

Tomemos como exemplo a Magazine Luiza, ora em um setor altamente concorrido como o setor de vendas *online*, o quão às ferramentas de informática e tecnologias, banco de dados, ERPs, análise de dados, *Big Data* e o próprio *marketing* digital são essenciais para o desempenho da Magazine Luiza na revenda de suas mercadorias?

Tais ferramentas são essenciais no desempenho da atividade da Companhia e de qualquer outra que queira competir no mercado de vendas *on-line*,

são as linhas de frente na batalha por angariar mais compradores que podem com “um simples clique no *mouse*” escolher entre uma empresa ou outra.

Logo, tais serviços são essenciais e imprescindíveis, totalmente relacionados com a atividade-fim da empresa com a finalidade precípua de gerar vantagem competitiva em relação a dezenas de outras empresas do mesmo ramo no mercado.

Por isso, viola a isonomia autorizar que apenas empresas produtoras de bens e prestadoras de serviços tomem créditos a título de insumos enquanto as empresas do ramo de comércio e revenda de bens fiquem limitadas a apenas créditos sobre as mercadorias adquiridas.

Como informado, a tese fixada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça apenas colocou como condição à tomada de créditos que os bens e serviços utilizados como insumos sejam essenciais ou relevantes, não relegando este a um setor específico e como consequência não poderá o N. Parecer, a título de vetor interpretativo do julgado, criar limitações onde este não construiu.

A Fazenda Nacional defende, em linhas gerais, que a palavra insumo possui conceito já há muito sedimentado na doutrina e jurisprudência, referindo-se especificamente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme estabelecido na legislação de cuida do IPI.

Porém, segundo importante ponderação feita pelo Professor André Mendes Moreira³¹, a palavra insumo é originalmente derivada da palavra de língua inglesa “*input*”, sendo esta traduzida como a comunhão de todos os recursos de entrada necessários, que após o seu processamento através dos processos de produção internos, para gerar um output, ou seja, a saída de um produto ou bem da vida.

No Brasil a primeira vez que a palavra insumo foi utilizada, foi com o Ato Complementar n° 34, de 30 de janeiro de 1967 que assegurava o crédito de ICM sobre os “insumos” necessários à produção, porém, sem dizer o que deveria ser entendido por insumos.

³¹ (Moreira, 2009)

Porém, a apuração de créditos já era amplamente utilizada no antigo Imposto sobre o Consumo (posteriormente convertido no IPI) que tinha incidência apenas sobre as pessoas jurídicas que se dedicavam ao setor industrial.

Este apenas admitia créditos, como se tratava de um imposto eminentemente industrial, relativos a insumos que eram efetivamente empregados sobre o produto industrializado.

Esse imposto deu origem ao IPI que também se utilizou da palavra “insumo” para delimitar os créditos possíveis, passando posteriormente esse conceito ser aplicado para o ICMS e para as outras legislações.

Porém, quando foi replicada a não cumulatividade existente no Imposto sobre Consumo para o ICM, não foi adotado um novo conceito de insumos com a finalidade de se adequar à nova materialidade do ICM.

Logo, a palavra insumo ainda continuou com as amarras restritivas do antigo Imposto sobre Consumo que posteriormente foi transformado no IPI.

Por isso que no Brasil a palavra “insumo” ganhou forte conotação com setores os industriais, porém em sua designação original na legislação extravagante não há essa limitação, compreendendo, como dito, toda gama de recursos aplicados e processados que ensejarão uma saída.

A palavra insumo não é conceito estático e limitativo como pretende a Fazenda, aplicado apenas aos setores industriais e produtivos, pois também na revenda de mercadorias temos uma gama de bens e serviços essenciais “*input*” que conjuntamente com as mercadorias adquiridas ensejarão a saída desse produto para o mercado consumidor.

Assim, entendo que o conceito de insumos também se aplica para as pessoas jurídicas do ramo comercial, pois não concordo com o ponto de vista adotado pela Fazenda em seu Parecer.

Contudo, com exceção deste ponto, o N. Parecer guarda certa relação harmoniosa com os dispositivos fixados no RESP 1.221.170/PR, sempre muito ligado à pertinência do bem ou serviços com relação à atividade-fim do contribuinte.

Prova disso é que o Parecer reconhece a possibilidade de apuração de créditos sobre os insumos dos insumos. Assim ele recomenda o reconhecimento e a apuração de créditos sobre os bens e serviços utilizados como insumos para criação de outros insumos que serão empregados ao produto final (insumo-bem), sejam eles aplicados direta ou indiretamente à produção de bens ou na prestação de serviços.

Outro ponto, o Parecer deixa claro quanto à impossibilidade de creditamento da mão-de-obra empregado na obtenção do produto final, porém tal vedação não reside na sua essencialidade ou não, e sim na vedação constante na lei quanto a apuração de créditos derivados de pessoa jurídica em pagamento de salários à pessoa física.

Porém nada impede que, conforme as novas diretrizes do STF, no qual autorizaram a terceirização da atividade-fim da empresa, caso o contribuinte venha contratar pessoa jurídica para fornecimento de mão-de-obra, caso a aplicação desta mão-de-obra seja para a produção de produtos ou prestação de serviço, será possível ao contribuinte a tomada de créditos relativos a estes pagamentos, já que se tratará de pagamentos realizados de pessoa jurídica para outra pessoa jurídica.

Quanto aos gastos com gasolina e combustíveis aplica-se o mesmo raciocínio, caso este sejam aplicados na produção de bens ou na prestação de serviços, por exemplo, trator que leve a colheita de um determinado local para o outro para o seu processamento, poderá, nesses casos, o contribuinte tomar crédito relativo ao gasto com combustíveis deste veículo, bem como tomar crédito sobre o valor da depreciação do veículo mensalmente apurada, já que este é pertencente ao ativo imobilizado da empresa, porém é revertido à produção, logo seus créditos são decorrentes das despesas de depreciação e amortização.

Quanto ao critério da relevância, cumpre destacar o tratamento dado à eventuais despesas decorrentes de exigências da legislação, se podem ser ou não consideradas insumos.

Segundo disposto no v. Parecer se tal exigência advém de adequações e exigências legais que a lei impõe à atividade de produção de determinado bem, é possível seu creditamento, *v.g.*, no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; tratamento de efluentes do processo

produtivo exigido pela legislação; no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação.

Porém é vedado, segundo entendimento do Parecer, o creditamento de exigências gerais, impostas à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento entre outros.

Por fim, cumpre destacar a instrução passada quanto às despesas com pesquisas e prospecção de recursos minerais e recursos energético.

Quanto a estas despesas, entende a Receita que a despesa com pesquisas e prospecção de recursos deve, para fins de insumos, necessariamente gerar um bem destinado à venda ou um serviço disponibilizado à terceiros.

Assim, só serão passíveis de creditamento as despesas com pesquisas e prospecção que necessariamente obtiverem sucesso e promoverem a efetiva criação de um bem ou serviço, logo não são considerados insumos para fins de apuração de créditos despesas com pesquisas e prospecção em minas e congêneres que não cheguem a realmente produzir um bem ou um serviço destinado a venda ou a insumo de outro produto.

Portanto esses foram as ponderações a respeito do Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

6.7. Do Conceito de Insumos Proposto

Entendo primeiramente, como arguido alhures, que em relação às contribuições de PIS e Cofins, não temos uma não cumulatividade *stricto sensu* como as criadas para as contribuições de IPI e ICMS.

A não cumulatividade prevista para as contribuições de PIS/Pasep e Cofins tratam-se de mero procedimento para de apuração do Imposto, consistente da dedução de algumas despesas autorizadas em lei, como forma de diminuir a carga tributária.

Logo, cabe à lei ordinária, segundos ditames constitucionais, estabelecer a quais setores essa técnica de apuração das contribuições de Pis/Pasep e Cofins,

será aplicada como forma de desonerar a atividade produtiva e estabelecer quais custos e despesas serão passíveis de dedução.

Portanto, tais leis devem estrita obediência às normas constitucionais, sendo lhes lícito autorizar deduções de forma mais restrita ou de forma mais ampla, já que quanto a estas contribuições, não mais temos as amarras constitucionais da não cumulatividade, sem a necessidade de se coadunar com seus conceitos e princípios.

Porém, isso não resolve o problema, pois ainda sim nos depararemos com a autorização para dedução bens e serviços utilizados como insumos na atividade produtiva, segundo previsto no art. 3 Inc. II da Lei 10.637/2002 e 10.833 de 2003, logo o problema sobre a correta interpretação do termo “insumo” ainda persiste.

Daí, estabelecemos nosso primeiro pressuposto que é: se em algum momento as Leis 10.637/2002 e Lei 10.833 de 2003 passarem a dispor que apenas será autorizada a dedução de insumos e estes apenas serão aqueles bens e serviços que sirvam de matéria-prima, produtos intermediários e embalagens, agregados fisicamente ou consumidos no processo de produção do bem ou serviço o qual se pretende a saída, entendemos que tal previsão será válida, pois, já que estamos frente uma autorização de dedução de algumas despesas, e não mais frente uma não cumulatividade *stricto sensu*, assim caberá à lei estipular, por meio de decisão discricionária, quais despesas ela autorizará ou não a ser deduzida da base de cálculo das contribuições.

Porém, analisando a legislação atualmente, essa autorização de dedução das despesas resta prevista no art. 3 inc. II das Leis 10.637/2002 e 10.833 de 2003.

Como art. 3, inciso II das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833 de 2003 autoriza o contribuinte descontar créditos decorrentes de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, porém não estabelece o âmbito de alcance da expressão “*insumo*”, estabelecendo se devemos tomar a expressão levando em conta o conceito de crédito físico ou crédito financeiro, devemos extrair este a partir da gênese da criação do tributo e da análise de sua base de cálculo.

Na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP nº 35, de 30/10/2003, posteriormente convertida em Lei nº 10.833 de 2003 verificamos que um dos principais motivos para o estabelecimento do dito regime “não cumulativo” (que como acima defendemos, se trata de autorização de dedução de algumas despesas) foi o de combater a verticalização artificial das empresas, porém sem abrir mão da arrecadação. Vejamos:

“Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP nº 135, de 2003:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

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.”

Verificamos da Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP nº 135, de 2003 que a função primordial da criação do dispositivo legal era a de estimular a economia, porém sem pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, mantendo a carga tributária correspondente.

Portanto, penso que para chegarmos à correta definição do termo insumos para fins de dedução da base de cálculo das Contribuições de PIS/Pasep e Cofins devemos partir de uma interpretação teleológica, sobre a finalidade de sua criação.

Para aqueles que defendem que o conceito de insumos deve ser extraído da legislação do Imposto de Renda, equiparando o conceito de insumos ao conceito de custos e despesas necessárias, não entendo que esta seja a melhor corrente interpretativa.

Segundo dispõe os arts. 301 c.c. 311 do Decreto 9580 de 22 de novembro de 2018 devemos entender por custo de produção e despesas operacionais:

“Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301;

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

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

Despesas necessárias

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 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, independentemente da designação que tiverem.”

Verificamos que a legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica define o que sejam despesas operacionais primeiramente através de um conceito excludente, ou seja, será despesa operacional tudo que não for classificado como Custo da Mercadoria Vendida ou Custo do Produto Vendido.

Bem como, serão despesas operacionais todas as despesas necessárias para viabilizar a operação da empresa. Logo, será despesa operacional para fins de dedução do IRPJ todas as despesas necessárias para a atividade da empresa, abarcando despesas com venda, despesa com transporte da mercadoria já finalizada, despesas administrativas e etc.

Levando em conta o conceito de despesas operacionais estabelecido na legislação do Imposto de Renda e a intenção da Lei exposta em seus motivos, verificamos que o conceito de insumos fica por demais amplo, admitindo muitos créditos que sequer terão qualquer vinculação, ainda que indireta, com a criação da receita objeto da tributação.

Outra consequência a adoção de tal conceito levará necessariamente a uma queda brusca da arrecadação e esta, conforme estabelecido na Exposição de Motivos, não era a intenção do legislador.

Some-se a isso que adotando tal posicionamento ampliativo estaremos por desconfigurar o critério quantitativo no consequente normativo da contribuição, alterando a sua base de cálculo e equiparando-o à base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que têm como bases de cálculo o próprio lucro líquido.

A base de cálculo das Contribuições de Pis/Pasep e Cofins incidem sobre a mesma expressão de riqueza que o IRPJ e a CSLL, qual seja ambas incidem sobre a Aquisição de Renda de forma geral.

O que muda nesses tributos é o “momento” escolhido sob o qual teremos a incidência da alíquota prevista, pois enquanto as contribuições de PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a receita bruta/faturamento da pessoa jurídica, ou seja, incide sobre o primeiro valor apurado na Demonstração do Resultado do Exercício.

Já o IRPJ e a CSLL incidem ao final desta demonstração, incidindo sobre o produto/resultado positivo apurado, sobre o ganho de capital experimentado pelo

contribuinte, depois de deduzidos todos os Custos, que são as despesas diretas com a atividade produtiva; as despesas operacionais, que são todas demais despesas necessárias para a continuidade da atividade econômica, porém sem vinculação direta com a produção ou com a atividade primordial da empresa; e as receitas financeiras e despesas financeiras que são encargos e receitas relacionadas, em síntese, a juros pagos e recebidos no curso da atividade produtiva.

Portanto, se autorizarmos o contribuinte das contribuições de PIS/Pasep e Cofins a deduzir todos custos e despesas operacionais, estaremos, por via indireta, fazendo com que estas contribuições incidam também sobre o lucro líquido ou sobre base de cálculo muito próxima dessa.

Penso que tal, não foi a intenção do legislador, pois seria mais fácil a ele entre criar duas novas contribuições nomeadas não cumulativas, aumentar a alíquota da CSLL e isentar esses contribuintes da contribuição de PIS e Cofins cumulativa.

Portanto, com essas premissas, afasta-se do conceito de insumos da equiparação pretendida ao conceito de despesas operacionais previstas no art. 311 do Decreto 9580/18 (Regulamento do Imposto de Renda).

Quanto à equiparação do conceito de insumos ao conceito previsto na legislação do IPI (art. 66, §5, I, *a*, da Instrução Normativa SRF 247/2002 c.c. art. 8, §4º, I, *a* da Instrução Normativa da SRF 404/2004), partindo da mesma interpretação teleológica entendo que esta também não foi a intenção do legislado.

Pela Exposição de Motivos de ambas as leis, verificamos que a intenção da instituição do sistema de dedução de créditos de PIS/Pasep e Cofins teve a intenção precípua de estimular a economia e a verticalização das atividades produtivas, por meio de uma diminuir a carga tributária de forma a atividade geradora de receita.

Os defensores da posição restritiva argumentam, por meio de uma interpretação literal dos termos linguísticos e da pontuação empregada no texto normativo, argumentam que a preposição empregada no art. 3, inc. II da Lei nº 10.833 de 2003 “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*”, teve a intenção precípua de

indicar a necessidade de emprego físico do bem e serviço na produção, logo a Lei apenas admitiria a modalidade de crédito físico para essas contribuições

Outros defensores da corrente restritiva argumentam que a expressão “bens e serviços, utilizados como insumo **na** prestação de serviços e **na** produção ou fabricação de bens ou produtos”, logo a preposição “**na**” daria o sentido de pertinência, logo o bem ou serviços deve ser aplicado e integrado dentro do produto produzido deve efetivamente compor o produto produzido.

Porém, e daí se denota a ambiguidade das palavras e a dificuldade de se pautar apenas em uma interpretação literal, já que um mesmo texto normativo possibilita diversas interpretações.

A própria corrente intermediária, partindo do mesmo texto normativo, sustenta que a expressão “*utilizado **na** produção ou fabricação*” daria um sentido de pertinência, bastando que o bem ou o serviço (insumo) fosse aplicado direto ou indiretamente dentro do contexto da produção ou fabricação.

Logo, percebe-se que ambas as correntes se socorrem nas expressões linguísticas dos textos normativos, porém chegando a resultados diametralmente opostos.

Assim, percebe-se que a interpretação literal não é a melhor ferramenta para resolver este embrolho jurídico, em que pese aquele conhecido brocado no qual “*a lei não contém expressões inúteis*”.

Na prática, verificamos por diversas vezes o legislador sendo atécnico incluindo expressões ambíguas e sem o menor rigor aos termos linguísticos e segundo a melhor interpretação técnica da expressão.

Por esse motivo, tenho sérias reservas a essa interpretação estritamente literal e penso que devemos olhar qual foi a intenção do legislador ao criar o dispositivo e como esse dispositivo se coaduna com os outros diplomas legais, inclusive àquele os quais ele retira seu fundamento de validade.

Isso posto, a corrente intermediária sustenta como inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRF 247 de 2002 o fato de esta adotar um conceito transplantado de outro tributo (IPI) que possui materialidade completamente diferente das contribuições de PIS/Pasep e Cofins.

Assim, para o IPI faria sentido adotar-se o conceito de crédito físico, porém para as contribuições de PIS/Pasep e Cofins não pois esta possui fato jurídico tributário ampliado, abarcando não só produtos industrializados, ou revenda de produtos, mas também prestação de serviços e outras receitas que se quer estão ligadas a atividade principal do contribuinte.

Logo, para realmente haver a desoneração do produto colocado na cadeira de produção, necessário adotar um conceito mais amplo de insumos, sob pena de ocorrência de uma não cumulatividade residual, que nas palavras de André Mendes Moreira, consiste em valores decorrentes de créditos que não se enquadram no conceito de crédito físico, mas que acabarão por ser incluídos no preço do produto, já que não admitido o seu creditamente (Moreira, 2009).

Essa é a tese da corrente intermediária, porém, como adotamos a premissa de que a não cumulatividade das contribuições de PIS/Pasep e Cofins se tratam de verdadeira autorização de deduções de algumas despesas como forma de desonerar parte da carga tributária suportada pelo contribuinte e não uma não cumulatividade *stricto sensu*, já que faltante o seu requisito fundamental que é a plurifasia do fato jurídico tributário, cai por terra esse argumento, pois se não estamos frente a uma não cumulatividade propriamente dita, não há que se falar em desoneração do cadeira produtiva ou de assegurar uma não cumulatividade efetiva.

Segundo defendemos ao acima, essa “não cumulatividade” nominada pelo legislador constituinte trata-se de uma autorização de dedução de algumas despesas, logo é lícito à lei adotar um critério mais restritivo ou mais amplo, assim, com base nessa premissa, o argumento da racionalidade da tributação também não se aplica.

Agora o que a lei não autoriza é a violação aos Princípios Constitucionais Tributários, dentre ele o Princípio da Isonomia Tributária.

A Constituição Federal, por meio do artigo 195 §12, relegou à legislação ordinária estabelecer os setores da economia o qual esse “regime” criado seria aplicado.

Pois bem, poderia a lei escolher aplica-lo apenas ao setor industrial, porém não foi esta a opção adotada nas Leis 10.833/2003 e na Lei 10.637/2002. Ela

se aplica de maneira indistinta, como regra geral, a todos aqueles optantes pela apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Regime do Lucro Real.

Logo, não é dado a uma instrução normativa diminuir o âmbito de alcance de um instituto tributário relegando créditos preferencialmente a um setor e prejudicando o outro.

A lei poderia ter escolhido os setores da economia o qual o regime de dedução de despesas seria aplicado, porém não o fez, assim não pode a Instrução Normativa da Receita Federal o fazer, sob pena de ilegalidade.

Logo, entendo que o grande problema para aqueles que defendem a teoria restritiva é a violação ao Princípio da Isonomia Tributária, pois ao adotar-se o conceito de insumo conforme preexistente na legislação do IPI (Imposto cujo âmbito de alcance se dá necessariamente ao setor industrial), indiretamente a Instrução Normativa passou a beneficiar um setor econômico específico em prejuízo de outros setores como setor de serviços, por exemplo.

Muitos serviços atualmente sequer se manifestam sob um objeto material ou tangível, assim como estipular na produção de um *Software* customizado sob demanda o que seja seu insumo, o *CD* ou o *pendrive* sob o qual reside o serviço imaterial?

Tenho certeza que de todos os custos e despesas de uma empresa que presta serviços de customização de softwares, a despesa com *CDs* ou com qualquer outro suporte físico é tudo mesmo insumo para este serviço, pois é algo totalmente irrelevante e sem qualquer pertinência com o produto em si.

Tudo isso para ilustrar a dificuldade que alguns setores encontram em delimitar o que é ou não empregado ou consumido efetivamente em seu serviço.

Posto isto, não cabe a uma Instrução Normativa discriminar contribuintes que se encontram em mesma condição, sem qualquer justificativa plausível.

Pela própria inclusão da possibilidade de creditamento não só de produtos como insumos, mas também de serviços, verificamos que a intenção da lei era adotar um conceito mais amplo para fins de insumo e não apenas um conceito relegado a um viés estritamente industrial.

Portanto, temos uma violação à isonomia tributária, pois uma Instrução Normativa não pode reduzir o conceito jurídico indeterminado de forma a gerar um desequilíbrio na cadeia econômica.

O PIS/Pasep e Cofins incidem não somente sobre produtos industrializados, mas também sobre serviços que na prática tem poucos ou as vezes quase nenhum insumo agregado a ele. Logo, esses contribuintes estão sendo prejudicadas.

Porém, segundo a premissa sustentada, caso a qualquer momento as Leis 10.833/2003 e na Lei 10.637/2002 passe apenas a autorizar o creditamentos de bens e serviços, segundos os critérios de crédito físico dispostos na legislação do IPI, penso que será válida tal prescrição, pois como estamos frente a uma dedução de despesas, cabendo a ela (Lei), escolher os setores o qual esse regime irá se aplicar e quais despesas serão autorizadas o creditamento.

Contudo, caso isso venha acontecer, surgirá uma nova indagação. Caso a lei venha a adotar um conceito de insumo com um viés estritamente industrial, como previsto na legislação do IPI, podemos considerar cumprido o mandamento previsto no art. 195 §12 da CF e entender que aquela, indiretamente, relegou o âmbito de atuação do regime tributário instituído apenas ao setor industrial, em outras palavras podemos, indiretamente, entender que ela escolheu apenas ser aplicada ao setor industrial, logo em razão de tal escolha abre-se a oportunidade para os contribuintes dos demais setores escolherem se desejam ou não ser submetidas ao regime “não-cumulativo”, ainda que sujeitas ao Lucro Real ?

Digo isso, pois a partir do momento que as Leis 10.833/2003 e na Lei 10.637/2002 ainda que indiretamente fizerem a opção de aplicação do regime nelas instituídos apenas para um setor da economia, esta escolha automaticamente liberará os integrantes dos demais setores a escolherem se desejam ou não ficarem submetidas a esse regime.

Tudo isso fundamenta ainda mais a necessidade de a lei preservar os ditames segundo o Princípio da Isonomia Tributária, pois entendo que caso o RESP 1.221.170/PR tivesse chancelado o conceito de insumo segundo a corrente restritiva, poderíamos indagar que a lei indiretamente escolheu ser aplicada apenas ao setor industrial, o que por via de consequência abriria a oportunidade para os

contribuintes migrarem para o regime cumulativo que possui alíquotas menores e muitas vezes podem ser até mais vantajosas para determinados setores da economia.

Portanto, conforme exposto, verificamos que a aplicação das Instruções Normativa (IN) SRF n.ºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (Cofins) não se coadunam com os Princípios da Isonomia.

Porém ainda resta a indagação, mas qual o melhor conceito a ser aplicado então?

Penso que os critérios de essencialidade e relevância ancorado na decisão do Recurso Especial nº 1.221.170 – PR, são ótimos critérios subjetivos para aferição do que seja um insumo ou não.

Porém, eles ainda residem em uma zona cinzenta de incerteza e subjetivismo, o que frente uma administração fiscal estatal com um viés arrecadatário voraz, a existência de tal zona cinzenta nunca é bom.

O que é essencial para mim, segundo uma concepção subjetiva, pode não o ser para outra pessoa ou para o fisco, e essa insegurança jurídica nunca é boa quando lidamos com arrecadação tributária.

Assim, penso que devemos suportar esses critérios sob outros técnicos para auxiliar na aferição do que seja um insumo ou não. Dentre esses critérios técnicos chama minha atenção o conceito de custo disposto nas Instruções Técnicas dos Concelhos de Contabilidade.

Como informado, sou contrário à ideia de creditamento de despesas operacionais segundo disposto na legislação do Imposto de Renda, porém quanto ao conceito de Custo do Produto Vendido-CPV ou Custo da Mercadoria Vendida-CMV, penso que se aproxima muito do que seja um insumo para uma atividade produtiva.

As Contribuições de PIS/Pasep e Cofins tem como base de cálculo a Receita Bruta, deduzidas as vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos e dos abatimentos.

Após apurado todos os tributos que incidem sobre as vendas (dentre eles o próprio Pis/Pasep e Cofins) e deduzidos seus valores da Receita Bruta, chegamos a próxima expressão de riqueza, qual seja a Receita Líquida.

Sobre essa Receita Líquida temos a dedução do Custo da Mercadoria Vendida ou Custo do Produto Vendido, para então chegarmos ao Lucro Bruto da Atividade Produtiva e após temos a dedução das Despesas Operacionais.

O Lucro Bruto nos diz se o produto em específico, sem considerar as demais despesas da atividade econômica do contribuinte, está ou não dando lucro e qual a margem desse lucro.

Para chegar ao Lucro Bruto deduzimos o valor dos impostos pagos incidentes sobre a comercialização e todos os custos diretos e indiretos para sua produção, excluindo as demais despesas gerais, sem relação com o produto (despesas administrativas, aluguel do prédio administrativo, transporte não ligados ao produto e etc.).

Assim entendo que o Custo do Produto Vendido está umbilicalmente ligado ao conceito de essencialidade e relevância segundo disposto no Recurso Especial nº 1.221.170 – PR, e é um critério mais seguro para aferição do que seja ou não insumos, pois se a pessoa jurídica entende que tal despesa é essencial e relevante a sua produção, isso será lançado em escrituração contábil como custo de produção e não como despesa operacional, fato que servirá de norte para a aferição objetiva se tal despesa é realmente essencial ou não.

O Segundo Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 16, pronunciamento que dispõe sobre a mensuração dos estoques, define Custo do Produto Vendido como sendo

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta. (Alterado pela Revisão CPC 13)

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

Verificamos que para fins das escriturações contábeis Custo está intimamente ligado ao produto produzido, sendo toda a despesa essencial para colocar os estoques em condições de vendas ou para a prestação do serviço.

Logo, entendo que tal conceito muito se aproxima do conceito de essencialidade e relevância estatuído pelo Superior Tribunal de Justiça.

Veja-se que para fins contábeis não é necessário que a despesa seja empregada diretamente sobre o produto, ou que seja consumida imediatamente com a produção, como pretende a Receita Federal.

Porém, diferentemente de se pautar em um critério subjetivo de essencialidade, a diferença reside, pois nesse caso a atribuição da essencialidade à despesa estará suportado por uma escrituração contábil que demonstra sua direta ou indireta vinculação ao produto objeto da atividade econômica da empresa.

A Formula para identificação do Custo do Produto Vendido-CPV, valor este que será diretamente deduzido da Receita Líquida é:

$$\text{“CPV} = \text{EI} + (\text{In} + \text{MO} + \text{GGF}) - \text{EF} \text{”}$$

Em que:

CPV = Custo dos Produtos Vendidos

EI = Estoque inicial

In = Insumos (matérias-primas, materiais de embalagem e outros materiais) aplicados nos produtos vendidos.

MO = Mão de obra direta aplicada nos produtos vendidos

GGF = Gastos gerais de fabricação (aluguéis, energia, depreciações, mão de obra indireta etc.) aplicada nos produtos vendidos

EF = Estoque final (inventário final)”

Verificamos que para a mensuração do valor a ser deduzidos a título de Custo do Produto Vendido, partimos do valor do Estoque Inicial, somamos a este o valor gasto no período a título de Insumos (consistentes em matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens e outros bens aplicados sobre o produto), mais as despesas de mão de obra específicas empregadas na produção do produto e outros gastos gerais de fabricação, e desse produto subtraímos pelo valor do Estoque encontrado ao final do período de apuração.

Portanto, defendo que o parâmetro a ser adotado para saber se eventual despesa é ou não essencial ou relevância à atividade produtiva, é necessário verificar como essa despesa foi lançada na escrituração contábil.

Se for lançada como custo dentro do Custo do Produto Vendido-CPV e se essa despesa sofreu incidência do PIS/Pasep e Cofins anteriormente, logo tal despesa dará direito a créditos.

Agora se a despesa foi lançada como despesa operacional na escrituração contábil/fiscal, por falta de relação direta ou indireta com o produto, esta despesa não dará direito a crédito.

Entendo que tal critério auxilia e traz maior segurança na verificação do interprete do que seja ou não uma despesa essencial ou relevante, podendo inclusive verificar o histórico de como essa despesa foi lançada em sua escrituração contábil ao longo dos anos e controlar eventuais modificações com a finalidade precípua de ludibriar a fiscalização.

Se o próprio contribuinte em sua escrituração contábil discrimina tal despesa como despesa operacional, o próprio contribuinte confessa que essa despesa não tem relação com o produto ou serviço o qual é produzido e disponibilizado.

Logo, tal despesa, em que pese muitas vezes ser essencial e relevante, não dará direito à créditos de PIS/Pasep e Cofins já que o próprio contribuinte está admitindo essa falta de relação da despesa com a sua atividade principal.

Inclusive esse entendimento foi chancelado no próprio Parecer Normativo nº 5 da Secretaria da Receita Federal, segundo o qual justifica que como a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça quando o julgamento do RESP 1.221.170 – PR não atrelou os conceitos da essencialidade ou relevância a quaisquer conceitos tributários ou contábeis, servirá de vetor para aplicação da lei a classificação da despesa em sua escritura contábil, se reconhecida como custo ou despesa operacional. Vejamos:

“[...]”

62. Evidentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas conclusões sobre o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições a conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc. Entretanto, é necessária uma análise acerca da interseção entre tal conceito e alguns conceitos contábeis porque, a uma, a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições e, a duas, a

Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

[...]

65. Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do § 1º do art. 13 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção”), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”).

66. Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.

67. Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo despesa aqui foi utilizado em contraponto a custo, como terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).

68. Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade. [...]”

Portanto, pactuo desse entendimento exposto pela Secretaria da Receita Federal, assim o interprete e aplicador, para saber se tal bem ou serviço assumi o papel de insumos ou não, deverá verificar a qual título essa despesa está registrada em sua escrituração contábil-fiscal, servindo este de forte indício sobre a essencialidade ou não que tal bem ou serviço possui no contexto da produção de bens ou prestação de serviço.

7. CONCLUSÃO

Podemos conceituar as contribuições do Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS-PASEP) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), como pertencentes à espécie tributárias das contribuições, pois não estão vinculados à uma prestação/benefício direto ao contribuinte, com seus recursos vinculados para financiar a Seguridade Social e o Programa de Seguro Desemprego.

Pertencem à categoria de Contribuições Sociais, na subcategoria Contribuições para a Seguridade Social, de competência da União e sujeição passiva do empregador pessoa jurídica incidente sobre o seu faturamento ou sobre as receitas auferidas no mês.

Inicialmente foram previstas como contribuições cumulativas, com seu efeito em cascata, porém, com o intuito de desonerar o setor produtivo, foi instituída por meio da Emenda Constitucional 42/03, com a inclusão do parágrafo 12º ao artigo 195, instituindo a tributação pelo regime não cumulativo para essas contribuições, tornando possível o aproveitamento do tributo pago nas etapas anteriores da produção incidentes, em regra, sobre os insumos e produtos revendidos.

A partir da promulgação e instituição da sistemática não cumulativa tivemos a promulgação da Lei nº 10.833/2003 que instituiu e regulamentou a não cumulatividade para a Cofins e a Lei nº 10.637/2002 que já havia sido promulgada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional 42/2003, com redação idêntica, instituiu a sistemática da não cumulatividade para o PIS/Pasep.

O art. 1 de ambas as Leis 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002 determina que o fato jurídico tributário sob o qual incidirá as Contribuições de Pis/Pasep e Cofins na modalidade não cumulativa será o total das receitas auferidas no mês, e o parágrafo primeira do mesmo dispositivo determina que compreende o total das receitas, a receita bruta auferida pela pessoa jurídica e as demais receitas auferidas independente de denominação.

Por ter fato jurídico tributário diferenciado dos tradicionais impostos sobre o comércio e consumo (IPI e ICMS), já que estamos diante de uma expressão de riqueza unipessoal, a técnica de apuração de créditos incidente sobre as entradas para dedução no valor do tributo incidente na saída necessitou de readequada.

Como no Pis/Pasep e no Cofins não é possível o abatimento do tributo incidente na etapa anterior, porque se trata de um tributo cujo fato jurídico tributário não se refere a um produto e sim a uma materialidade unipessoal (auferir receita), como consequência não é possível o destaque do tributo em Nota Fiscal, informando ao comprador o valor dos créditos a serem tomados.

Para aqueles que consideram a modalidade de tributação instituída para as contribuições de Pis/Pasep e Cofins como um verdadeira não cumulatividade, eles classificam a técnica de apuração para essas contribuições como instituídas pelo método subtrativo na modalidade tributo sobre tributo sem fatura ou nota fiscal.

Assim, para que sejam apurados os créditos na entrada, pega o valor destes e sobre este se aplica a mesma alíquota que incidirá na saída (de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS), o resultado dessa operação nos dará o valor dos créditos sob os quais será possível o abatimento do valor devido na saída.

O art. 3 inc. II de ambas as Leis 10.833/2003 e Lei nº10.637/2002 autoriza que seja apurado, além da compra de mercadorias para revenda, créditos decorrentes da compra de bens e serviços utilizados como insumos para a produção e fabricação de bens e produtos destinados à venda e utilizados como insumos para a prestação de serviço.

Como as legislações supras não trouxeram o conceito a ser adotado sobre o deveria ser entendido como insumos para fins de tomada de créditos, a Secretaria da Receita Federal instituiu duas Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins).

Nelas equiparou-se o conceito de insumo ao conceito de insumo segundo previsto na legislação do IPI (art. 226 do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010), de forma que insumos para fins de créditos de PIS/Pasep e Cofins apenas seriam as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais 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.

Daí instaurou-se uma celeuma no âmbito jurídico-doutrinário, pois o conceito de insumos proposto pela Secretaria de Receita Federal era excessivamente restritivo e se utilizava analogicamente do conceito de insumos de um Imposto aplicado exclusivamente ao setor industrial e cuja materialidade referia-se a um produto industrializado e não a uma materialidade unipessoal e destacada no tempo, como é o caso da receita bruta, previstas para as contribuições de Pis/Pasep e Cofins.

Como consequência surgiram três correntes de pensamentos, a corrente restritiva que considerava a interpretação adotada pelas Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 –(Cofins), como legais e válidas, sob o argumento de que ambas as Instruções apenas regulamentaram algo que já estava previsto em lei, já que segundo uma interpretação literal o art. 3º inc. II de ambas as Leis 10.833/2003 e Lei nº10.637/2002 apenas autorizavam créditos pela modalidade crédito físico, ou seja, créditos que efetivamente se agregassem fisicamente ao produto.

A corrente ampliativa sustentava pela ilegalidade das Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins), sob o argumento de que não era possível o mero transplante do conceito de insumos conforme previsto na legislação do IPI para as Contribuições de Pis/Pasep e Cofins.

O argumento principal utilizado era a distinção entre os fatos jurídicos tributários de ambos os tributos, pois enquanto a materialidade do IPI refere-se a uma operação cujo objeto é um produto industrial, sujeito a uma plurifasia de etapas até o consumidor final, a materialidade das contribuições de PIS/Pasep e Cofins são unipessoais e não sujeitas a uma cadeia de produção.

Para o IPI faz sentido a modalidade de crédito físico, pois a lei apenas admitirá créditos sobre o que compõe o produto objeto da tributação, mas não para as contribuições essa modalidade não faria sentido, pois esta abarca todas as receitas da pessoa jurídica.

Como consequência, necessário adotar um conceito de insumos mais amplo, inclusive para prestigiar o setor de prestação de serviços, que muitas vezes sequer possuem insumos que se agregam fisicamente ao serviço, já que este não raro é um bem intangível criado.

Assim, essa corrente, pugnava pela a ilegalidade das Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins), por estabelecer restrições onde a lei não previu, e como solução (conceito de insumos a ser adotado com a declaração da ilegalidade das Instruções Normativas), defendiam a equiparação de insumos ao conceito de custos e despesas operacionais segundo previsto nos arts. 301, 302 e 311 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 9580/18.

Já a corrente intermediária, sob os mesmos argumentos defendidos pela corrente ampliativa pugnavam pela declaração de ilegalidade das Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins), porém diferendo da corrente ampliativa quanto à solução a ser adotada.

Sustenta essa corrente que a equiparação do conceito de insumos para fins de créditos nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins ao conceito de custos e despesas operacionais segundo a legislação do Imposto de Renda é por demais ampla, abarcando direito a créditos de despesas sem qualquer pertinência, ainda que indireta com o processo produtivo.

Essa corrente sustenta que o conceito de insumos deve ser retirado da própria legislação do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativo, segundo a pertinência desse bem ou serviço ao processo produtivo.

Assim, necessário que o bem ou serviço guarde pertinência com o produto produzido ou com a prestação de serviço, não sendo requisito que este seja empregado fisicamente sobre o produto ou prestação de serviço, mas deve ao menos ser aplicado de forma indireta na produção, de forma que a usurpação do bem ou serviço acarretará na impossibilidade de produção do produto ou serviço ou considerável perda de qualidade.

O assunto chegou às cortes administrativas fiscais, nestas encontramos defensores das três posições, porém com o passar do tempo a corrente intermediária ganhou força e passou a ser a corrente adotada no âmbito CARF.

Posteriormente o tema foi afetado à sistemática do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Quando do julgamento do RESP 1.221.170/PR a Primeira Corte do Superior Tribunal de Justiça firmou tese no sentido de ilegalidade das Instruções Normativas de nº 247/2002 (Pis/Pasep) e Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – (Cofins) e de que o conceito de insumos deveria ser aferido segundo a essencialidade e relevância do bem ou serviços à produção ou fabricação de bem ou à prestação de serviço.

Segundo o voto proferido, devemos entender por essencialidade a qualidade que o bem ou serviço tem de integrar, direta ou indiretamente, o bem ou produto produzido, de forma que a sua exclusão do processo produtivo acarretará na impossibilidade de produção do bem ou produto ou ao menos considerável perda de qualidade ou de requisitos necessários para sua competição no mercado consumidor.

Já por relevância devemos entender como todas as despesas decorrentes de exigências legais, por exemplo, os gastos com EPIs no setor produtivo, ou segundo os métodos específicos de produção da região, por exemplo a necessidade de produtos de higiene para empresas do ramo alimentício.

Ao final da análise chegou-se à conclusão de que a não cumulatividade manifestada pelo art. 195 §12 da CF e regulamentada pelas Leis nº10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, não se trata de uma não cumulatividade propriamente dita.

É requisito para a existência de uma não cumulatividade a existência de um tributo incidente sobre um bem ou serviço e a necessidade de neutralizar os efeitos da tributação que incidem sobre esse tributo ao longo de uma cadeia de produção, para que este tributo seja suportado de fato pelo consumidor final (requisito da plurifasia).

Como informando a materialidade das contribuições de Pis/Pasep e Cofins (auferir renda), não estão ligados a um produto e a uma cadeia de produção, é fato jurídico tributário unipessoal e isolado no tempo.

Assim, o que temos para as contribuições de Pis/Pasep e Cofins é uma autorização de dedução de algumas despesas como forma a desonerar a atividade produtiva dos contribuintes e não uma não cumulatividade, tratando-se de expressão utilizada pelo legislador de forma atécnica.

Posto isso, cabe à lei escolher os setores o qual essa técnica de desoneração será, logo a está é defeso adotar uma desoneração mais ampla ou mais restrita segundo a conveniência e oportunidade daqueles que irão fazer a lei.

Com isso, caso as Leis decidam adotar uma desoneração mais restritiva, restringindo o conceito de insumos ao crédito físico, penso que tal restrição será válida.

Porém, como até o presente momento não foi editada lei restringindo o conceito de insumos, devemos adotar uma interpretação que prestigie a isonomia dos contribuintes.

Adotar o conceito de insumos segundo o previsto na legislação do IPI será beneficiar o setor industrial em prejuízo dos demais setores, não podendo uma instrução normativa violar o Princípio Constitucional da Isonomia.

Com isso, entendo como acertada os critérios da essencialidade e relevância assentados pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do RESP 1.221.170/PR, já que não editada lei definindo o conceito de insumos.

Porém, penso que os critérios da essencialidade e da relevância trarão muita insegurança jurídica pelo subjetivismo e enorme carga valorativas intrínsecas a esses termos.

Logo, propõe-se que esses critérios sejam valorados em conjunto com outros critérios contábeis qual seja o custo do produto vendido.

Assim, deverá o contribuinte a fim de demonstrar a essencialidade e relevância do seu produto escriturar contabilmente essas despesas como Custo do Produto Vendido de forma a demonstrar a pertinência dessa despesa ao processo

produtivo, permitindo o seu controle por meio de auditorias internas e externas e dando maior segurança a forma de creditamento prevista e lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaro, L. (2014). *Dieito Tributário Brasileiro. 20ª Ed.* São Paulo: Saraiva.
- Bonilha, P. C. (1979). *IPi e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa.* São Paulo: Resenha Tributária.
- Cassiano, A. S. (2000). Imposto sobre Operações RElativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS. In: M. B. Berni, *Direito Tributário* . Porto Alegre: Síntese.
- Eduardo Borges. (2014). *Pis/Cofins - Apropriação de Créditos - Conceito de Insumos- Posicionamentos do CARF.* São Paulo: Quartier Latin do Brasil.
- Goldschmidt, G. (2013). *PIS e Cofins - A ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições.* Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- Harada, K. (2017). *Direito Financeiro e Tributário. 26ª Ed.* São Paulo : Atlas.
- Lippo, L. F., & Soares, J. E. (2008). *A Não-Cumulatividade Tributária.* São Paulo: Dialética.
- Moreira, A. M. (2009). *Não-cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPi, ICMS, PIS/Cofins, Impostos e Contribuições Residuais).* São Paulo: Tese de Doutorado.