

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGAE/PUC-SP**

Ricardo Augusto Alves dos Santos

Créditos do PIS e da COFINS sobre Insumos

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2013

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE/PUC-SP**

Ricardo Augusto Alves dos Santos

Créditos do PIS e da COFINS sobre Insumos

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE/PUC-SP, em cumprimento das exigências para obtenção do certificado de especialização em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Charles McNaughton

São Paulo

2013

RESUMO

O presente trabalho apresenta definição ao conceito de insumo compatível com a sistemática jurídica de incidência não cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

Nosso objetivo é indicar critérios adequados para determinação de quais bens e serviços adquiridos pelo contribuinte podem ser classificados como insumos e, conseqüentemente, gerar o direito ao aproveitamento de créditos das referidas contribuições.

Palavras-chave: Não cumulatividade – PIS – COFINS – Créditos sobre insumos

ABSTRACT

This paper presents the definition to the concept of inputs applicable on the non-cumulative legal regimen of the contributions PIS and COFINS.

We aim to point adequate criteria for determining which goods and services purchased by the taxpayer can be classified as inputs, in order to generate the right to offsetting credits of such contributions.

Keywords: Non cumulativeness – PIS – COFINS – Credits from inputs

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS	7
2.1	Tributação plurifásica e fenômeno jurídico da cumulatividade.....	7
2.2	Métodos para evitar os efeitos da cumulatividade.....	9
2.3	Não cumulatividade do IPI e do ICMS.....	13
2.4	Não cumulatividade do PIS e da COFINS.....	15
3	NORMA PADRÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E DA COFINS	20
4	CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS SOBRE INSUMOS	25
4.1	Visão restritiva: critério físico.....	25
4.2	Visão ampla: critério econômico.....	29
4.3	Visão intermediária: critério funcional.....	31
4.4	Definição do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS.....	33
5	CONCLUSÃO	37
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é apresentar definição ao conceito de insumo adequado à sistemática jurídica de incidência não cumulativa da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A legislação tributária em vigor permite ao contribuinte o desconto de créditos em relação a dispêndios realizados para aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda.

A definição do conceito de insumo, todavia, é controversa. As autoridades fiscais, os doutrinadores e a jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos divergem sobre os critérios para determinação dos bens e dos serviços classificáveis como insumos para fins de desconto de créditos do PIS e da COFINS.

Com base no entendimento da Receita Federal do Brasil manifestado em atos normativos e em soluções de consulta, na posição adotada em trabalhos doutrinários e nas decisões proferidas em âmbito judicial e administrativo, identificamos três linhas de interpretação distintas sobre a acepção de insumo.

A primeira corrente, defendida pelo Fisco, adota visão restritiva do conceito de insumo e tem como base a legislação aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O segundo entendimento, sustentado por grande parte da doutrina, propõe ampliação do conceito de insumo e se fundamenta na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). A terceira linha de interpretação, adotada em recentes decisões proferidas pela Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), recomenda a construção de sentido próprio ao termo insumo aplicável ao PIS e à COFINS, com suporte na legislação que rege essas contribuições.

Nosso estudo se dispõe a analisar cada uma dessas correntes e a propor uma noção de insumo compatível com a sistemática de tributação não cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

Para cumprir essa tarefa, no primeiro capítulo, analisamos os fundamentos do regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS, tratando do fenômeno jurídico da cumulatividade, que decorre da própria natureza dos tributos plurifásicos e se caracteriza pela superposição de incidências tributárias da mesma exação sobre diversos fatos interligados e pertencentes a determinado segmento da economia.

Ainda no capítulo inicial, abordamos os mecanismos previstos pelo sistema jurídico para evitar os efeitos econômicos indesejáveis decorrentes do acúmulo de incidências fiscais, os quais se denominam regras de não cumulatividade. Examinamos, então, as principais características da não cumulatividade no regime de tributação do IPI e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), bem como na sistemática do PIS e da COFINS.

Na sequência, nossa atenção se volta à norma padrão do direito ao crédito do PIS e da COFINS, instituída pelo legislador para operacionalizar o mecanismo de não cumulatividade dessas contribuições.

Passamos, em seguida, a tratar especificamente do enunciado prescritivo que permite a apropriação e desconto de créditos do PIS e da COFINS sobre os dispêndios realizados pelo contribuinte em relação a bens e a serviços utilizados como insumos no processo de fabricação de mercadorias e de prestação de serviços.

Por fim, analisamos as diferentes correntes acerca do conceito de insumo e apresentamos nosso entendimento sobre o tema, indicando os critérios que julgamos adequados para determinação de quais bens e serviços podem ser classificados como insumos no regime não cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS.

2 REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

2.1 Tributação plurifásica e fenômeno jurídico da cumulatividade

O estudo do regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS pressupõe a elucidação do conceito jurídico de cumulatividade tributária.

Em princípio, o termo cumulatividade de tributos pode se referir a três situações distintas: (i) a exigência de mais de um tributo sobre o mesmo fato jurídico tributário, tanto por entes estatais diversos (bitributação) como pelo mesmo ente tributante (*bis in idem*); (ii) a inclusão de tributo na sua própria base de cálculo (cálculo do ICMS “por dentro”, por exemplo) ou na de outra exação (exemplo: inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS); e (iii) a incidência do mesmo tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva de determinado segmento econômico.

Interessa ao presente trabalho apenas o exame da última modalidade de cumulatividade, que se verifica nas hipóteses em que determinado tributo incide em mais de uma etapa do ciclo econômico de produção e comercialização de bens e serviços.

A tributação sobre as operações de circulação de riquezas (consumo) pode se dar de forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência tributária esteja ou não limitada a uma única etapa da cadeia produtiva.

Caracteriza-se como monofásica, a sistemática em que a incidência de determinado tributo se limita a um único estágio do processo de produção e distribuição de bens e serviços. É o caso, por exemplo, do Imposto de Importação, que incide sobre a realização de operação de importação de mercadorias do exterior.

No regime plurifásico, por outro lado, o mesmo tributo incide sobre variadas etapas da cadeia produtiva, atingido dois ou mais fatos interligados e pertencentes a determinado segmento da economia, não se limitando a tributação a um só ponto do ciclo econômico. Enquadra-se nessa sistemática, por exemplo, o ICMS, que incide sobre a realização de operação relativa à circulação de mercadorias.

A cumulatividade tributária está ligada ao regime plurifásico de tributação e consiste na incidência da mesma espécie tributária sobre diversos eventos interconectados de determinado setor econômico, em que há a realização de operações sucessivas e integradas para circulação de bens e de serviços.

Dessa forma, podemos afirmar que os elementos caracterizadores da cumulatividade são: (i) regime plurifásico de tributação, em que a cobrança do mesmo tributo ocorre em mais de uma etapa da cadeia produtiva de determinado setor da economia e (ii) existência da realização de operações sucessivas (negócios jurídicos), com a cobrança da mesma exação sobre mais de uma dessas transações.

A cumulatividade, portanto, é fenômeno jurídico e pode ser definida como a superposição da incidência do mesmo tributo sobre diversos fatos interligados na cadeia produtiva, causando efeitos econômicos adversos na economia.

Luís Eduardo Schoueri analisa os efeitos nocivos à economia provocados pelos tributos submetidos à cumulatividade:

“Os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa” são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer que, quanto maior o número de etapas, quanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo econômico de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas econômicas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a cumulatividade traz sérios danos às exportações, já que permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo o risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial.”¹

À luz da ciência do direito, a cumulatividade deve ser examinada como fenômeno jurídico e não a partir dos seus efeitos econômicos indesejáveis. A atribuição do qualificativo *cumulativo* a determinada espécie tributária deve significar, portanto, que o tributo está sujeito à sistemática de tributação plurifásica, incidindo sobre mais de um evento (fato jurídico tributário) verificado em determinado segmento da economia.

Dessa forma, a dogmática jurídica não deve se ocupar do aspecto econômico decorrente da cumulatividade, ou seja, dos impactos causados à economia pela múltipla oneração de determinado bem ou serviço posto em circulação (tributação em cascata).

Nesse sentido, vale registrar que a cumulatividade tributária não se confunde com a transferência do encargo financeiro do tributo ao preço do bem ou do serviço. De fato, a transferência do ônus financeiro do tributo se trata de fato econômico e não jurídico. Realmente, o fato do repasse financeiro das despesas tributárias incorridas pelo contribuinte ao preço dos produtos e dos serviços vendidos não qualifica o tributo como cumulativo sob o

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 365.

ponto de vista jurídico, mesmo porque tributos sujeitos à incidência monofásica comportam o repasse financeiro (*e.g.*, Imposto de Importação).

Com base nessas premissas, identificaremos, a seguir, as características essenciais das normas que prescrevem a incidência dos tributos sujeitos à cumulatividade.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária é a norma padrão que prescreve a incidência fiscal, apresentando estrutura sintática hipotético-condicional. Ao tratar da fórmula abstrata da regra matriz, sustenta o autor:

“No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.”²

No caso dos tributos sujeitos à cumulatividade, a hipótese tributária das normas que prescrevem sua incidência é formada por critério material baseado em conceito dinâmico, denotando o comportamento humano consistente em “realizar operação”, na medida em que a cumulatividade pressupõe a existência de negócios jurídicos bilaterais, sucessivos e encadeados no ciclo produtivo de determinado segmento da economia.

Com efeito, o suposto normativo da regra matriz dos tributos cumulativos não apresenta critério material caracterizado por conceito estático, tendo em vista que a cumulatividade não é compatível com comportamentos humanos unilaterais e isolados.

A cumulatividade se caracteriza pela superposição da incidência do mesmo tributo sobre comportamentos humanos consistentes em realizar operações, atingindo negócios jurídicos encadeados sucessivamente em determinado setor da economia. Disso decorre que, o tributo devido a cada operação inclui em sua base de cálculo o montante das prestações pecuniárias objeto das exações incidentes em etapas anteriores na cadeia produtiva.

2.2 Métodos para evitar os efeitos da cumulatividade

Para afastar os efeitos maléficos da cumulatividade tributária na economia, o sistema jurídico prevê normas que estabelecem a chamada não cumulatividade, determinando que a

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 133.

cada etapa da cadeia produtiva a incidência de determinado tributo deve se limitar apenas ao valor agregado à transação pelo contribuinte.

Sobre o termo não cumulatividade, largamente adotado pela doutrina e pelo legislador brasileiro, cabe ponderar que as regras que prescrevem a chamada não cumulatividade não evitam o fenômeno jurídico da cumulatividade tributária (*i.e.*, superposição de incidências fiscais sobre operações encadeadas e pertencentes a determinado setor da economia).

Em verdade, a finalidade das regras de não cumulatividade é evitar os efeitos econômicos nocivos resultantes da cumulação de incidências fiscais sobre a circulação de bens e serviços, estabelecendo métodos que garantam que a cada transação da cadeia produtiva seja tributada apenas a riqueza agregada à operação pelo contribuinte.

Nesse sentido, merece destaque a reflexão de Raquel Mercedes Motta Xavier:

“(...) Quando o sistema jurídico que positiva a não-cumulatividade, submetendo determinado tributo a esse princípio, não impede a ocorrência da de várias incidências tributárias.

Isto significa dizer que o sistema jurídico não afasta o fenômeno da cumulatividade, uma vez que várias incidências da mesma espécie tributária continuam a ocorrer sobre fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica. Na verdade, o que o sistema jurídico promove com a positivação do princípio da não-cumulatividade é o impedimento dos efeitos econômicos que a cumulatividade provoca.”³

Com essa ponderação, embora tecnicamente inadequada, manteremos no presente trabalho a expressão não cumulatividade em razão do uso costumeiro e da utilidade didática.

Sobre a função e os mecanismos para aplicação da não cumulatividade, André Mendes Moreira afirma:

“Sua função é atuar no cálculo do *quantum debeatur*. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).”⁴

³ XAVIER, Raquel Mereces Motta. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática*. 2008. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 52.

⁴ MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

Em nosso sistema jurídico, a Constituição Federal determina a sujeição ao princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I), do IPI (art. 153, §3º, II), dos impostos e das contribuições sociais residuais (art. 154, I e art. 194, §4º), bem como do PIS e da COFINS (art. 195, §12)⁵.

A respeito do princípio da não cumulatividade, destacamos a lição de Paulo de Barros de Carvalho:

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor do tributo devida em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.”⁶

Nesse sentido, podemos afirmar que o princípio da não cumulatividade previsto na Constituição impõe limite material ao exercício da competência tributária outorgada aos entes tributantes, assegurando que a incidência de determinado tributo a cada etapa da cadeia produtiva alcance apenas a riqueza agregada pelo contribuinte na operação.

Assim, as normas de competência tributária relativas aos impostos e contribuições não cumulativos previstos na Constituição são formadas por dois enunciados fundamentais: (i)

⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) 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; (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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;”

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

“Art. 195. (...) § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, (...) e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento; § 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.”

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220.

atribuição da capacidade ao ente tributante para criação das normas definidoras da incidência da exação e (ii) imposição da observância obrigatória ao princípio da não cumulatividade.

Raquel Mercedes Motta Xavier faz importante explicação sobre o papel dos princípios na composição das normas de competência tributária:

“(...) A norma de competência tributária legislativa impõe uma série de limitações de ordem material que deverão ser observadas pelo legislador quando da instituição do tributo. Os limites materiais consistem na classe de enunciados que irão restringir o conteúdo da norma tributária, tratam da materialidade eleita pelo Constituinte apta a sofrer a incidência tributária, prescrevem princípios e imunidades que deverão ser obedecidos quando da edição e aplicação da regra matriz, que dispõem sobre a necessidade de restituição ou destinação do valor arrecadado com a tributação, entre outros enunciados normativos que colaboram no desenho da norma tributária a ser instituída. Os princípios constitucionais tributários, portanto, estão contidos na estrutura da norma de competência tributária legislativa, disciplinando materialmente a atividade de produção da regra matriz de incidência tributária.”⁷

A ciência econômica e o campo do direito financeiro identificam diversas técnicas para operacionalização da sistemática de não cumulatividade, as quais têm aptidão de evitar os efeitos econômicos perversos da cumulação de tributos sobre o ciclo econômico.

Fabiana Del Padre Tomé apresenta resumo dos principais métodos para cobrança de tributos baseados na não cumulatividade:

- “a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita etc.) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplica-se a alíquota.
- b) Método direto aditivo: determina a aplicação da alíquota tributária sobre o valor efetivamente agregado. Nesse caso, o *quantum* devido é calculado mediante a incidência da alíquota sobre o somatório da mão-de-obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer despesas do contribuinte, tendo em vista ser essa soma acrescida ao preço da atividade sujeita à tributação.
- c) Método indireto subtrativo: determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as coisas e a alíquota correspondente às entradas. É a sistemática adotada para o ICMS e o IPI [equivale à técnica de ‘imposto sobre imposto’ ou ‘tributo sobre tributo’].
- d) Método indireto aditivo: estipula seja o tributo calculado por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõe o valor agregado pelo contribuinte. Por exemplo: o somatório da alíquota incidente sobre os fatores mão-de-obra, matérias-primas, margem de lucro e demais despesas voltadas à consecução da atividade do contribuinte”.⁸

⁷ XAVIER, op. cit., pp. 61/62.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2013.

Alcides Jorge Costa⁹ identifica, ainda, duas variantes possíveis na aplicação do método subtrativo: (i) técnica da “base sobre base” – em que “o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições do mesmo período” e (ii) técnica do “imposto sobre imposto” ou “tributo sobre tributo” – pela qual “o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período”.

Em relação a esses mecanismos, vale ponderar que não nos parece correta, sob o ponto de vista do direito tributário, a opção de alguns autores em analisar a sistemática de não cumulatividade de determinado tributo a partir das técnicas maturadas no campo da ciência econômica e do direito financeiro.

O regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS, em particular, tem sido alvo de recorrentes críticas por doutrinadores, que, ao verificarem que o mecanismo de apropriação de créditos positivado pelo legislador em relação a essas contribuições não se enquadra em nenhuma das técnicas acima referidas, concluem pela inconstitucionalidade da cobrança não cumulativa das referidas contribuições.

Na verdade, a avaliação acerca da conformidade ao sistema jurídico do regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS, e de qualquer outro tributo com incidência plurifásica e sujeito à cumulatividade, deve ser avaliada a partir das normas positivadas no sistema jurídico. Em outras palavras, para o jurista o mecanismo de não cumulatividade será válido desde que a norma que o estabeleça seja válida, sendo irrelevante sua compatibilidade ou não com os métodos concebidos pelos economistas.

Firmes nesse propósito, a seguir, examinaremos os regimes jurídicos de não cumulatividade aplicáveis ao ICMS e ao IPI, bem como ao PIS e à COFINS, destacando os pontos em comum e as diferenças em cada uma dessas sistemáticas.

A análise das aproximações e dos distanciamentos entre esses dois regimes de não cumulatividade consistirá importante fundamento ao nosso estudo acerca dos créditos do PIS e da COFINS sobre insumos.

2.3 Não cumulatividade do ICMS e do IPI

Conforme verificado, a cumulatividade decorre do regime plurifásico de tributação, caracterizado pela existência da realização de operações (negócios jurídicos) sucessivas e encadeadas em determinado setor econômico. Por tal razão, os tributos cumulativos

⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM estrutura na constituição e na lei complementar*. São Paulo, 1977. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1977, p. 26.

apresentam regra matriz de incidência composta por critério material baseado em conceito dinâmico e bilateral (ou seja, realização de operação).

O ICMS e o IPI, podemos concluir, sujeitam-se à cumulatividade, na medida em que o critério material da hipótese tributária da regra matriz dos referidos impostos denota um comportamento humano dinâmico e bilateral, consistente em realizar operações relativas à circulação (transferência da propriedade) de mercadorias (ICMS) e a produtos industrializados (IPI).

Para evitar os impactos negativos na economia decorrentes da cumulatividade dos referidos tributos, a Constituição determina a sujeição do ICMS e do IPI ao princípio da não cumulatividade e, ainda, define o mecanismo para sua aplicação.

Com efeito, a própria Constituição estabelece o método para efetivação da não cumulatividade para o ICMS e o IPI, assegurando ao contribuinte o direito à compensação do tributo devido em cada operação com o montante dos tributos incidentes nas etapas anteriores (*i.e.*, o crédito detido pelo contribuinte contra o Fisco equivale aos tributos pagos nas operações anteriores).

Roque Antonio Carraza deixa claro que o perfil constitucional do ICMS é composto tanto pelo princípio da não cumulatividade quanto pelo mecanismo para sua aplicação (igual raciocínio se aplica ao IPI):

“Não estamos, na hipótese [*mecanismo de deduções do ICMS*], diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.

Noutro falar, o método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge o ICMS ‘não-cumulativo’.

O ICMS ‘será não-cumulativo’ simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.”¹⁰

Dessa forma, o regime não cumulativo do ICMS e do IPI decorre integralmente da Constituição, que garante ao contribuinte tanto a observância do princípio da não cumulatividade como o método para sua operacionalização, condicionando totalmente a atividade do legislador infraconstitucional no exercício da competência tributária para criação das normas de incidência desses impostos.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 291.

2.4 Não Cumulatividade do PIS e da COFINS

Antes de tratar das características da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, importante investigar se tais contribuições se sujeitam ou não à cumulatividade.

Como visto, a regra matriz dos tributos cumulativos apresenta critério material baseado em conceito dinâmico e bilateral (*i.e.*, realizar operação), tendo em vista que exações dessa natureza se sujeitam à forma de tributação plurifásica, atingindo diversas transações interligadas e pertencentes a determinado setor econômico.

Portanto, a conclusão sobre a sujeição ou não do PIS e da COFINS à cumulatividade depende do exame do critério material da norma padrão de incidência das referidas contribuições.

Isso quer dizer que, se a hipótese tributária do PIS e da COFINS denotar comportamento humano dinâmico e bilateral, incidindo sobre diversos fatos sucessivos e interligados, estaremos diante de tributos sujeitos à cumulatividade. Porém, caso a hipótese tributária dessas contribuições se refira a comportamento estático e unilateral, a conclusão será de que esses tributos não são compatíveis com a cumulatividade.

Verifiquemos, então, a regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS na sistemática de incidência não cumulativa, instituída pelo legislador infraconstitucional.

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03¹¹, na linguagem empregada pelo legislador, estabelecem que o fato gerador do PIS e da COFINS é “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”¹².

Ao interpretar esse dispositivo e construir a norma de incidência das referidas contribuições, a doutrina não é pacífica sobre a natureza dinâmica ou estática, bilateral ou unilateral, do comportamento humano denotado na hipótese tributária do PIS e da COFINS.

¹¹ BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2002. Edição Extra.

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

¹² A discussão sobre a questionável equiparação feita pelo legislador dos conceitos de faturamento e de receita não é objeto do presente estudo. Em nosso trabalho, vale alertar, adotaremos apenas o termo “receita” para designar a base de cálculo das referidas contribuições.

De fato, não há consenso entre os doutrinadores quanto à pertinência ou não dessas contribuições à cumulatividade.

Ricardo Mariz de Oliveira entende que a hipótese tributária do PIS e da COFINS se resume a fato isolado e específico (*i.e.*, receita), não vislumbrando o atributo da cumulatividade jurídica nessas contribuições:

“Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.

(...)

Exatamente por haver incidências das duas contribuições sobre fatos isolados, não se trata de incidência multifásica, eis que a hipótese de incidência se resume a cada fato solitário – cada receita auferida -, nada tendo a ver com outros fatos ou com elementos externos ao fato considerado na hipótese de incidência.”¹³

Em sentido diverso, Geraldo Ataliba afirma que a materialidade dos tributos em questão é representada pelo conjunto dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte em determinado período, sendo a receita obtida nessas operações a base de cálculo das exações e não sua hipótese tributária:

“Se já se afasta ser o ‘faturamento’ hipótese de incidência deste (ou de outro) tributo, mas sua simples base de cálculo, o passo seguinte será perquirir – à luz dos cânones do direito positivo – quais as hipóteses de incidência dos tributos cuja base impositiva possa ser o faturamento. Nesse sentido, se o ‘faturamento’, como visto, corresponde à soma das vendas ou das outras operações realizadas por dado contribuinte, num certo período – vale dizer, é expressão financeira indicativa do montante de negócios havidos num certo mês, dia, ano, ou outro período qualquer – então logicamente, o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesse faturamento não pode deixar de ser o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo.

Assim, para haver ‘faturamento’, é indispensável que se tenham realizados operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Estas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento.”¹⁴

Na mesma linha de pensamento, Raquel Mercedes Motta Xavier esclarece que o critério material da hipótese tributária do PIS e da COFINS é formado por um conceito dinâmico consistente na realização de operações que tenham por resultado a obtenção de receita, concluindo pela sujeição dessas contribuições ao fenômeno da cumulatividade:

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. PIS: exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, nº 35, RT: São Paulo, 1986, p. 155-156.

“O critério da regra matriz de incidência tributária das contribuições é realizar operações (negócios jurídicos) que resultam receita. A realização de operações é condição necessária e suficiente da obtenção de receitas. Receita é o resultado das operações realizadas pela pessoa jurídica. Dada a importância da existência de realização de operações para o signo receita, visto que, repita-se, não se obtém receita se não houver realização de operação, chega-se à conclusão de que o núcleo do critério material da regra matriz é a ‘realização de operações’, sendo o seu complemento ‘que resultem receita’. (...)”¹⁵

Em nossa opinião, o PIS e a COFINS são tributos cumulativos, assistindo razão à corrente doutrinária que identifica na hipótese tributária dessas contribuições critério material formado por conceito dinâmico e bilateral. A receita obtida é a expressão quantitativa do comportamento humano consistente em realizar negócios jurídicos, caracterizando tal comportamento o núcleo da hipótese tributária do PIS e da COFINS. Portanto, com base em sua materialidade delineada na Constituição e na sua regra matriz de incidência tributária, entendemos que essas contribuições se sujeitam à cumulatividade tributária.

Como veremos a seguir, a definição da pertinência ou não do fenômeno da cumulatividade a essas contribuições constitui importante premissa para concluir se o regime não cumulativo do PIS e da COFINS decorre de exigência constitucional ou de mera liberalidade do legislador.

A sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS foi instituída em nosso sistema jurídico, inicialmente, pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que estabeleceram o direito ao abatimento do valor devido das contribuições com créditos apurados pelo contribuinte em relação a determinados dispêndios realizados com bens e serviços específicos.

Somente após a publicação dessas leis, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42/03¹⁶, que incluiu no texto da Constituição dispositivo sobre a não cumulatividade do PIS e da COFINS, determinando que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas” (art. 195, § 12, da CF).

Diante desse quadro normativo, alguns autores, por entenderem que o PIS e a COFINS não são tributos sujeitos à cumulatividade, afirmam que o regime não cumulativo dessas contribuições decorre diretamente da vontade do legislador e não do seu perfil constitucional.

¹⁵ XAVIER, op. cit., p. 45.

¹⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2003.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira afirma:

“Realmente, não parece ser por acaso, mas por reflexo das próprias naturezas dos vários tributos discriminados, que apenas o ICMS e o IPI sejam mandatoriamente não-cumulativos, e que a Constituição seja silente quanto aos demais. Aqueles dois impostos são necessariamente não-cumulativos porque visam atos com determinadas coisas postas em circulação, o que não ocorre com outros tributos. É exatamente por tudo isso que a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS não se constitui em exigência constitucional, ficando na decisão do poder legislativo infraconstitucional admiti-la ou não.”¹⁷

Outros autores, porém, sustentam entendimento diverso. Para eles, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/03 a não cumulatividade passou a ser exigência da Constituição, que autoriza o legislador a instituir as normas de incidência do PIS e da COFINS pela sistemática não cumulativa para os setores da economia que assim desejar. Caso institua a incidência não cumulativa dessas contribuições para determinado segmento econômico, o legislador deverá respeitar o princípio constitucional da não cumulatividade, sendo vedada a superposição da incidência tributária.

Paulo de Barros Carvalho, citado por Fabiana Del Padre Tomé, enfatiza a exigência constitucional da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS:

“Registra Paulo de Barros Carvalho que, com a entrada em vigor da referida Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação. A disposição constitucional autoriza que o legislador, ao instituir as contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita, escolha fazê-lo de forma cumulativa ou não. Porém, caso pretenda a implantação da não-cumulatividade àqueles tributos, cabe-lhe tão somente indicar os setores de atividade econômica que deseja fazê-lo, sem contudo, limitar o direito ao crédito.”¹⁸

Entendemos que o regime não cumulativo do PIS e da COFINS é exigência constitucional, não mera liberalidade do legislador, e decorre do princípio da não cumulatividade, que condiciona o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição à União.

Nesse sentido, ao instituir as normas padrão de incidência das referidas contribuições, o legislador pode escolher os setores de atividade econômica em que a tributação seguirá a

¹⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 28.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 822, apud TOMÉ, op. cit.

sistemática não cumulativa¹⁹. Aos segmentos eleitos, deve assegurar que a cada etapa da cadeia produtiva a incidência do PIS e da COFINS alcance apenas a riqueza agregada pelo contribuinte na operação.

Todavia, diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, a Constituição não prevê em relação ao PIS e à COFINS o mecanismo de abatimento/compensação que deve ser adotado para operacionalização da sistemática de não cumulatividade.

Conforme destacamos, no caso do ICMS e do IPI, a Constituição determina de modo expresso que deve ser abatido do tributo devido a cada operação o montante correspondente aos tributos incidentes em etapas anteriores da cadeia produtiva (*i.e.*, crédito detido pelo contribuinte contra o Fisco equivale aos tributos pagos nas operações anteriores).

Todavia, a Constituição não explicita o mecanismo de abatimento/dedução a ser utilizado no caso do PIS e da COFINS, ficando a cargo do legislador infraconstitucional a definição do método para efetivação da incidência não cumulativa dessas contribuições.

Dessa constatação decorre a conclusão de que não há qualquer determinação constitucional para que no regime não cumulativo do PIS e da COFINS o crédito detido pelo contribuinte contra o Fisco seja equivalente aos tributos pagos nas operações anteriores.

Diante das considerações expostas nesse capítulo, constituem importantes premissas para o presente estudo as seguintes observações:

(i) o regime de incidência não cumulativo dessas contribuições é condicionado pelo princípio constitucional da não cumulatividade, que garante ao contribuinte que a cada etapa da cadeia produtiva a tributação alcance apenas a riqueza agregada na operação (aproximação do regime do ICMS e do IPI); e

(ii) o mecanismo para efetivação da não cumulatividade no PIS e na COFINS não está expressamente previsto na Constituição e tal definição cabe ao legislador infraconstitucional, não havendo exigência constitucional para que o direito ao crédito do contribuinte seja equivalente ao montante dos tributos cobrados nas operações anteriores (distanciamento do regime do ICMS e do IPI).

No próximo capítulo, analisaremos os dispositivos legais que tratam da não cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS com o objetivo de identificar o seu método de operacionalização e de construir a norma jurídica do direito ao crédito em favor do contribuinte.

¹⁹ Para nós, vale reiterar, regime não cumulativo significa adotar método para evitar os efeitos econômicos da cumulação exacional, que decorre da própria natureza jurídica do PIS e da COFINS, por se tratar de tributo sujeito ao regime de incidência plurifásica.

3 NORMA PADRÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E DA COFINS

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 veiculam os dispositivos que estabelecem a sistemática legal de não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 10.637/02

“Art. 2º 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).

(...)

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

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

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

III - VETADO

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”²⁰

Lei nº 10.833/03

“Art. 2º 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).

(...)

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

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

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

²⁰ BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”²¹

Com base nesses dispositivos, podemos concluir que o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é baseado no método subtrativo, tendo em vista que as leis em questão prescrevem o direito ao desconto de créditos em favor do contribuinte.

Todavia, como se pode observar, o mecanismo definido pelo legislador para incidência não cumulativa do PIS e da COFINS não corresponde às técnicas de “base sobre base” ou de “tributo sobre tributo”.

De fato, não se pode falar em técnica de “base sobre base” porque os créditos em favor do contribuinte não são abatidos sobre o valor da base de cálculo prevista na regra matriz de incidência das contribuições (*i.e.*, receita). Na verdade, os créditos apurados pelo contribuinte são descontados sobre o montante devido das contribuições, ou seja, sobre o valor do crédito tributário do Fisco e não diretamente sobre o valor da receita obtida pelo contribuinte.

O mecanismo adotado pelas referidas leis para efetivação do regime não cumulativo tão pouco corresponde à técnica de “tributo sobre tributo”, tendo em vista que os créditos a serem abatidos pelo contribuinte não têm natureza de tributo pago em operações anteriores (como é o caso do ICMS e do IPI), nem equivalem ao valor das receitas resultantes de operações realizadas por outros agentes em etapas anteriores da cadeia produtiva.

Com efeito, os créditos em favor do contribuinte são calculados pela aplicação das alíquotas do PIS e da COFINS previstas na regra matriz de incidência tributária sobre o montante de determinados dispêndios realizados pelo contribuinte e especificados nas leis.

Assim, embora tenha estabelecido o método subtrativo como fundamento da incidência não cumulativa do PIS e da COFINS (*i.e.*, desconto de créditos), o legislador infraconstitucional adotou técnica peculiar e inovadora para apuração do montante dos créditos em favor dos contribuintes, que não equivale às variantes “base sobre base” e “tributo sobre tributo” aplicáveis a outros tributos (ICMS e IPI, por exemplo).

²¹ BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

Por tal razão, a análise do regime não cumulativo do PIS e da COFINS deve ser baseada, além do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição, nas regras veiculadas pelas Leis n^os 10.637/02 e 10.833/03, que instituem mecanismo próprio para apuração e abatimento dos créditos em favor do contribuinte.

Em outras palavras, as normas que regulam a cobrança não cumulativa do ICMS e do IPI, assim com de quaisquer outros tributos, não podem ser tomadas como premissas para o estudo do regime não cumulativo aplicável ao PIS e à COFINS, que deve se fundamentar na análise das regras veiculadas pelas Leis n^os 10.637/02 e 10.833/03.

Com base nos artigos 2^o e 3^o das referidas leis, é possível obter a norma padrão do direito ao crédito em favor do contribuinte do PIS e da COFINS na sistemática de não cumulatividade, podendo ser assim enunciada: *dado o fato de realizar operações com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que resultem em determinados dispêndios específicos, então deve ser o fato da permissão ao contribuinte de abater, do valor devido do PIS e da COFINS, créditos calculados pela aplicação da alíquota dessas contribuições sobre o valor dos dispêndios realizados*²².

Como toda proposição normativa, a norma padrão do crédito do PIS e da COFINS é composta por uma hipótese, a qual se imputa deonticamente uma consequência. A hipótese descreve comportamento humano de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica decorrente, que vincula sujeitos de direito em torno de uma prestação devida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo, surgindo assim direitos e deveres correlatos²³.

No caso da norma padrão do crédito, o núcleo da hipótese é formado por verbo pessoal mais complemento e denota o comportamento humano consistente em *realizar operações com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que resultem em determinados dispêndios específicos*.

O consequente prescreve a relação jurídica vinculando o contribuinte do PIS e da COFINS (sujeito ativo) e a União (sujeito passivo), que tem por objeto a conduta permitida ao contribuinte de *abater, do valor devido do PIS e da COFINS, créditos calculados pela aplicação da alíquota dessas contribuições sobre o valor dos dispêndios realizados*. Como se

²² Não integra o escopo do presente trabalho a discussão sobre a constitucionalidade do expediente adotado pelo legislador no que diz respeito à discriminação específica dos dispêndios em relação aos quais poderá o contribuinte aproveitar créditos do PIS e da COFINS. Nosso objetivo é, com base no princípio constitucional da não cumulatividade e na norma legal que institui o direito ao crédito em favor do contribuinte, obter conceito de insumo compatível com a sistemática de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência...*, op. cit., pp. 129/132.

pode notar, o objeto da conduta é a prestação pecuniária equivalente ao crédito do contribuinte para abatimento do valor devido do PIS e da COFINS.

Os enunciados prescritivos constantes nos diversos incisos dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 explicitam o complemento do verbo que forma o critério material da hipótese da norma padrão do crédito, ou seja, determinam os dispêndios realizados pelo contribuinte em relação aos quais podem ser apurados créditos para abatimento do valor das contribuições devidas.

No capítulo seguinte, analisaremos o enunciado que especifica os dispêndios referentes aos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, constante dos incisos II dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Nosso objetivo é obter definição do conceito de insumo para aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS que seja compatível com a sistemática legal de incidência não cumulativa dessas contribuições.

4 CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS SOBRE INSUMOS

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determinam que o contribuinte do PIS e da COFINS poderá aproveitar créditos sobre dispêndios realizados em operações com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

A interpretação desse dispositivo, porém, não é pacífica e o conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS é controverso entre autoridades fiscais, doutrinadores e julgadores de tribunais administrativos e judiciais.

Com base nos atos normativos editados pela Receita Federal que regulamentam as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em trabalhos doutrinários produzidos sobre o tema e em decisões proferidas em âmbito judicial e administrativo, identificamos três posicionamentos divergentes sobre o sentido de insumo.

O primeiro posicionamento adota visão restritiva de insumo, classificando determinado bem ou serviço como insumo com base em um referencial físico. O segundo entendimento propõe visão ampla de insumo, utilizando como critério de classificação o aspecto econômico do bem ou do serviço. A terceira corrente sustenta visão intermediária de insumo, baseando-se numa acepção funcional do bem ou do serviço.

Nos itens a seguir, analisaremos as diferentes correntes acerca do conceito de insumo para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e da COFINS. Em seguida, com base nas premissas adotadas nesse trabalho, apresentaremos nosso entendimento e indicaremos critérios para identificação dos bens e serviços classificáveis como insumos.

4.1 Visão restritiva: critério físico

A visão restritiva do conceito de insumo é adotada pelo Fisco e está expressa nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, editadas pela Receita Federal do Brasil, conforme transcrição a seguir:

IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5 e IN SRF 404/04, art. 8º, §4º

“(…) entende-se como insumos:

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

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

- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II - utilizados na prestação de serviços:
 - a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”²⁴

De acordo com esse entendimento, podem ser considerados insumos apenas os dispêndios realizados pelo contribuinte para aquisição de bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação do serviço.

A classificação de determinado bem ou serviço como insumo se fundamenta em critério físico, exigindo-se a integração do insumo ao produto ou ao serviço vendido, por meio do exaurimento/desgaste físico ou químico durante o processo produtivo.

Por essa perspectiva, o conceito de insumo aplicável ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS se equipara à definição trazida pela legislação do IPI, em que o aproveitamento de créditos pelo contribuinte se restringe aos bens classificados como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Na sistemática de incidência do IPI, somente geram direito ao crédito os bens adquiridos pelo contribuinte que se integrem ao produto fabricado, assim como os bens que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos do direito de crédito aqueles bens que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização²⁵.

Em relação ao desconto de créditos do IPI sobre insumos, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.075.508, em sede de recurso repetitivo, que “a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de

²⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretário da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. *Diário Oficial da União*, 26 nov. 2002. Edição Extra.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretário da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 15 mar. 2004.

²⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Coordenador do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST nº 65, de 05 de novembro de 1979. Dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem. *Diário Oficial da União*, 06 nov. 1979.

insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento”²⁶.

Conforme explicitado acima, a Receita Federal do Brasil define o conceito de insumo aplicável ao regime de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS com base na legislação do IPI.

Baseado nessa visão restritiva, no julgamento do Recurso Especial nº 1.020.991, conforme ementa transcrita abaixo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela legalidade das Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, que apenas explicitam o conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS, e, ainda, classificou o crédito do contribuinte como hipótese de benefício fiscal que não admite interpretação extensiva:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.
4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.
5. Recurso especial a que se nega provimento.”²⁷

A nosso ver, o entendimento proposto pela visão restritiva não merece prosperar, tendo em vista que a sistemática de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS não se equipara ao regime do IPI. De fato, as materialidades delineadas pela Constituição a esses tributos são distintas, razão pela qual o regime de não cumulatividade desses tributos adotam referenciais diferentes.

A sistemática de não cumulatividade aplicável ao IPI está prevista na Constituição, que assegura ao contribuinte o direito à compensação do tributo devido em cada operação com o montante dos tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

²⁶ Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Relator Ministro Luiz Fux. Recurso Especial nº 1.075.508. *Diário da Justiça Eletrônico*, 13 out. 2009.

²⁷ Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Relator Ministro Sérgio Kukina. Recurso Especial nº 1.020.991. *Diário da Justiça Eletrônico*, 14 mai. 2013.

Deste modo, o crédito devido pelo contribuinte contra o Fisco está vinculado à materialidade do IPI (*i.e.*, realizar operação de circulação de produtos industrializados) e equivale aos tributos pagos nas operações anteriores.

Como vimos, o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é fundamentado em mecanismo próprio de aproveitamento de créditos baseados na realização de operações que resultem nos dispêndios especificados pelo legislador. Essa sistemática de não cumulatividade adota como referencial a materialidade dessas contribuições delineada na Constituição (*i.e.*, realizar operação que resulte em receita). Logo, o conceito de insumo aplicável ao PIS e a COFINS não pode ser extraído da legislação do IPI.

Em adição, deve ser afastado o entendimento segundo o qual o direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS se caracteriza como benefício fiscal outorgado pelo legislador ao contribuinte.

De fato, o direito ao desconto de créditos decorre do princípio constitucional da não cumulatividade e tem como fundamento de validade a norma padrão do direito ao crédito veiculada nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Como vimos, o princípio da não cumulatividade impõe limite objetivo ao exercício da competência tributária outorgada à União para instituição da cobrança não cumulativa dessas contribuições.

Exatamente por isso, o direito ao desconto de créditos na apuração do PIS e da COFINS não se confunde com benefício fiscal concedido ao contribuinte por liberalidade do legislador, razão pela qual o direito ao crédito não deve ser regulado pela disposição prevista no artigo 111, do CTN²⁸.

Realmente, o direito ao crédito em favor do contribuinte para desconto do valor devido das referidas contribuições não se caracteriza como hipótese de suspensão ou exclusão do crédito tributário, nem de outorga de isenção e tão pouco de dispensa do cumprimento de deveres instrumentais.

Por tais razões, entendemos que o conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS não deve se restringir à noção presente na legislação do IPI de bens classificados como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, nem deve ser

²⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, 31 out. 1996.

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

interpretado como hipótese de benefício fiscal concedido ao contribuinte pela vontade do legislador.

4.2 Visão ampla: critério econômico

Em oposição à visão restritiva adotada pelo Fisco, diversos doutrinadores passaram a sustentar que o conceito de insumo para o desconto de créditos do PIS e da COFINS deve ser mais amplo do que aquele adotado pela legislação do IPI.

De acordo com esse posicionamento, devem ser classificados como insumos todo e qualquer custo, despesa e encargo incorrido pelo contribuinte e vinculado à sua atividade.

Fabiana Del Padre Tomé propõe visão ampla do conceito de insumo:

“entendemos que, para fins de creditamento de PIS e de COFINS, ‘insumo’ é conceito correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento da atividade empresarial, quer seja ela de caráter produtivo, comercial ou de prestação de serviços. Se o objetivo do constituinte derivado, ao inserir o § 12 ao art. 195 do Texto Magno, foi evitar a incidência em cascata das contribuições incidentes sobre a receita, tal desígnio só será alcançado se permitido o crédito relativo a todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa, por estarem compreendidas entre os fatores que possibilitam a obtenção de receitas”²⁹.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Castagna e Rogério Gandra da Silva Martins defendem a classificação como insumos para creditamento do PIS e da COFINS de todos os custos e despesas realizados pelo contribuinte:

“(…) na sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS, é forçoso concluir que, pela própria redação das leis de regência destas contribuições, todos os insumos que geraram custos e despesas do contribuinte para a obtenção da receita bruta devem ser considerados para fins de creditamento destas exações fiscais. Não se pode olvidar que o conceito de insumo, na acepção acima colocada, equivale – para os fins aqui desejados – à acepção dos custos de produção, na medida em que interferem diretamente na obtenção do resultado.

(…)

Em termos de despesas, o artigo 299 do RIR/99 resume o conhecido conceito de dedutibilidade das despesas que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, assumindo caráter de operacionais.”³⁰

²⁹ TOMÉ, op. cit., p. 17.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito à escrituração de créditos do PIS e da COFINS em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito. *Revista Dialética Direito Tributário*, São Paulo, v. 208, pp. 85/89, jan. 2013.

Com base nessa ótica ampla do conceito de insumo para o PIS e a COFINS, por meio do Acórdão nº 3202-00.226, em julgamento de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu que:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.”³¹

Como se pode verificar, para essa corrente a classificação de determinado bem ou serviço como insumo é baseada em critério econômico, enquadrando-se nessa categoria todos os fatores de produção ligados ao capital e ao trabalho.

A adoção dessa perspectiva implica na equiparação do conceito de insumo para fins de desconto de créditos do PIS e da COFINS à definição adotada pela legislação do IRPJ para custos de produção e para despesas necessárias.

No entanto, entendemos que o conceito de insumos não deve ser interpretado a partir de definição prevista na legislação do IRPJ, pois a sistemática de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS não se equipara ao regime de tributação do IRPJ.

Com efeito, o IRPJ não é tributo sujeito ao regime plurifásico de tributação, em que o mesmo tributo incide sobre diversas etapas da cadeia produtiva, atingido dois ou mais fatos interligados e pertencentes a determinado segmento econômico. O IRPJ não se sujeita à cumulatividade, ou seja, não implica na sobreposição de incidências tributárias sobre operações sucessivas.

A hipótese tributária do IRPJ consiste no comportamento humano de obter acréscimo patrimonial (*i.e.*, renda ou provento de qualquer natureza), que se refere a conceito isolado e unilateral. A base de cálculo do IRPJ, por sua vez, corresponde ao valor do acréscimo patrimonial obtido pelo contribuinte em determinado intervalo de tempo, ou seja, equivale aos ingressos monetários deduzidos dos dispêndios realizados pelo contribuinte em sua atividade³².

³¹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Turma Ordinária. Segunda Câmara. Relator Gilberto de Castro Moreira Junior. Acórdão nº 3202-00.226. Processo Administrativo nº 11020.001952/2006-52.

³² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966..., op. cit.

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do

Disso decorre que, a dedutibilidade assegurada ao contribuinte do IRPJ dos custos de produção e das despesas necessárias realizadas em sua atividade tem como fundamento a própria natureza jurídica desse imposto (binômio hipótese-base de cálculo), que incide sobre a aquisição de acréscimo patrimonial. Significa dizer que, a dedutibilidade de custos e despesas tem como finalidade quantificar/mensurar o fato jurídico tributário do IRPJ e nada tem a ver com mecanismo de não cumulatividade.

Dessa forma, em nossa concepção, a visão ampla não merece prosperar, tendo em vista que os conceitos de custos de produção e de despesas necessárias adotados pela legislação do IRPJ não podem ser empregados para definição dos insumos passíveis de creditamento para o PIS e a COFINS no regime de incidência não cumulativa.

4.3 Visão intermediária: critério funcional

Para a corrente que adota a visão intermediária, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS devem ser enquadrados como insumos os bens e os serviços utilizados pelo contribuinte que sejam necessários, imprescindíveis e obrigatórios ao processo produtivo ou à prestação dos serviços.

Segundo esse posicionamento, há um conceito próprio de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, o qual não é tão restrito como na legislação do IPI (apenas bens e serviços consumidos e aplicados diretamente na fabricação dos produtos ou na execução dos serviços), nem tão amplo como na legislação do IRPJ (todo e qualquer custo, despesa e encargo vinculado à atividade do contribuinte).

A adoção da visão intermediária determina que, no âmbito do PIS e da COFINS, para ser classificado como insumo, gerando direito ao desconto de créditos, os bens e os serviços utilizados como insumos devem ser essenciais ao processo de produção de bens e serviços vendidos pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco sustenta que para o PIS e a COFINS a análise do conceito de insumo deve ser baseada na relação de referibilidade entre o bem ou o serviço produzido e os bens ou os serviços utilizados para sua produção. O pressuposto de fato (referencial) dessas contribuições é a receita e, por tal razão, a aceção de insumo tem caráter mais funcional (elemento de uma atividade da qual decorrerá receita) do que econômico (fatores de

capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

produção) ou físico (aplicação ou consumo no produto final). Importante transcrever as palavras do autor:

“6. Insumo é conceito relacional:

Deste exame decorre que 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 a que ‘X’ assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem e do serviço que determina a incidência da norma.

(...)

Isso significa que a amplitude do conceito de ‘insumo’ resultará da análise a ser feita concretamente em cada caso, segundo as peculiaridades do tipo de empreendimento desenvolvido pelo contribuinte e do perfil que lhe é dado, pois é sabido que a mesma atividade econômica pode assumir perfis distintos (mais concentrada verticalmente ou não; voltada para determinado mercado; com maior ou menor grau de terceirização etc.).

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.”³³

Como se pode ver, essa linha de pensamento tem como fundamento a adoção de critério funcional para determinação dos bens e dos serviços classificados como insumos no âmbito do PIS e da COFINS, na medida em que o sentido de insumo decorre da relação de pertinência dos bens ou serviços adquiridos pelo contribuinte com o processo produtivo dos bens e serviços vendidos.

No julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por meio do Acórdão nº 9303-01.740, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconheceu o direito ao crédito sobre dispêndios com indumentária adquirida por contribuinte atuante no segmento da indústria de processamento de alimentos. Em sua declaração de voto, o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto esclarece o conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS, deixando clara sua orientação pela visão intermediária:

“Sendo assim, pode-se afirmar que a definição de ‘insumos’ para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/02 – PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/03 – COFINS exige que:

- i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- ii) A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

³³ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 34, Fórum: Belo Horizonte, 2008, p. 27/28.

iii) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo). Se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, estaremos diante da essencialidade desse bem ou serviço, necessária à sua classificação como insumo. Não apenas em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. (...) Outrossim, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial e que haja prova disso. Como corolário, possível verificar se se a sua subtração resulte na impossibilidade dessa prestação do serviço ou da produção, isto é, prejudique a atividade da empresa, ou resulte em perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante (...).”³⁴

Em decorrência das premissas adotadas no presente trabalho, em nosso entendimento a visão intermediária do conceito de insumo é a que melhor se adequa à sistemática legal de não cumulatividade do PIS e da COFINS.

A seguir, partindo do posicionamento adotado pela visão intermediária, avançaremos na definição do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS, propondo critérios para determinação de quais bens e serviços adquiridos pelo contribuinte podem ser classificados como insumos para fins do desconto de créditos dessas contribuições.

4.4 Definição do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS

Como vimos, o regime de incidência não cumulativa dessas contribuições é condicionado pelo princípio constitucional da não cumulatividade, que limita objetivamente o exercício da competência tributária da União e garante ao contribuinte que a cada etapa da cadeia produtiva a tributação alcance apenas a riqueza agregada na operação.

Em adição, ao instituir o regime não cumulativo do PIS e da COFINS o legislador infraconstitucional criou mecanismo próprio para operacionalização da não cumulatividade, baseada no aproveitamento de créditos calculados sobre o montante de determinados dispêndios realizados pelo contribuinte e especificados em lei.

Dentre os dispêndios especificados em lei, que geram direito ao crédito, o legislador permite a apropriação de créditos sobre “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

A interpretação desse enunciado deve ser fundamentada no princípio constitucional da não cumulatividade e na sistemática de incidência não cumulativa instituída pelo legislador infraconstitucional.

³⁴ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora Nanci Gama. Acórdão nº 9303-01.740. Processo Administrativo nº 13053.000112/2005-18.

Nesse contexto, para que possam ser classificados como insumos no regime do PIS e da COFINS, os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte devem ser pertinentes, essenciais e relevantes para o processo de produção dos bens e serviços vendidos.

Tal afirmação implica no necessário afastamento da definição do conceito de insumo fundada na aplicação da legislação do IPI, na medida em que os bens e serviços essenciais ao processo produtivo não se restringem apenas aos bens aplicados ou consumidos fisicamente no processo produtivo.

Da mesma forma, deve ser afastada a noção de insumo baseada na adoção da legislação do IRPJ, tendo em vista que os bens e serviços essenciais ao processo produtivo não alcançam todos os custos e despesas necessários à atividade do contribuinte.

Logo, no âmbito do PIS e da COFINS, o direito ao crédito sobre dos insumos depende da essencialidade do bem ou do serviço adquirido pelo contribuinte ao processo produtivo dos bens e serviços comercializados.

Diante dessas considerações, podemos afirmar que o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre insumos depende da comprovação pelo contribuinte dos seguintes requisitos: (i) realização de operação com pessoa jurídica domiciliada no Brasil que resulte em dispêndio para aquisição de bens e serviços, bem como (ii) utilização dos bens e serviços adquiridos como insumos essenciais, relevantes e indispensáveis ao processo de produção de bens e serviços vendidos.

A adoção desses critérios nos permite afirmar, por exemplo, que as despesas realizadas por empresa fabricante de sapatos com aquisição de serviços de marketing e propaganda não geram direito ao crédito do PIS e da COFINS, pois não são essenciais ao processo produtivo dos sapatos comercializados, embora sejam vinculadas à execução do objeto social da empresa.

Por outro lado, é possível sustentar, por exemplo, que podem ser aproveitados créditos sobre dispêndios realizados por construtora com a aquisição de equipamentos de proteção individual fornecidos aos seus empregados para utilização na execução dos serviços de construção civil, pois são bens essenciais à prestação desse serviço, embora não sejam bens aplicados ou consumidos diretamente na sua execução.

Além da observação desses requisitos, entendemos que o direito ao crédito sobre insumos depende ainda do exame dos demais enunciados prescritivos previstos nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os quais determinam o perfil da sistemática de incidência não cumulativa dessas contribuições.

Nesse sentido, a possibilidade do desconto de créditos sobre bens e serviços classificados como insumos depende também da verificação da inexistência de enunciados impondo vedações ao aproveitamento de créditos ou tratamento específico ao aproveitamento de créditos em razão da natureza dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte.

No que tange aos enunciados prescrevendo vedações ao crédito, importante se atentar às proibições estabelecidas pelo legislador para desconto de créditos sobre determinados dispêndios em razão de sua natureza, tais como os gastos relacionados “à mão-de-obra paga a pessoa física” e “à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições” (art. 3º, § 2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

Nesse caso, ainda que determinado bem ou serviço possa ser classificado, genericamente, como insumo em razão de sua essencialidade ao processo produtivo, a existência de previsão legal específica determinando à vedação ao crédito deve prevalecer.

É o caso, por exemplo, dos dispêndios realizados por fabricante de cerveja com mão-de-obra paga a funcionário vinculado ao setor de produção das bebidas. Muito embora esses dispêndios possam ser classificados como insumos, por serem essenciais ao processo produtivo, não geram direito ao crédito do PIS e da COFINS porque existe enunciado específico estabelecendo a vedação a esse crédito.

Em relação aos dispositivos prevendo tratamento específico ao aproveitamento de determinados créditos, importante destacar que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 regulam de forma expressa o regime de creditamento aplicável a certos bens e serviços em razão de sua natureza. Nesse caso, a previsão estabelecendo tratamento específico para o creditamento sobre os dispêndios com a aquisição desses bens e serviços deve prevalecer sobre o enunciado genérico que trata do crédito sobre insumos.

É o caso, por exemplo, do enunciado que dispõe sobre o tratamento aplicável aos dispêndios relacionados à aquisição de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, bem como de “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa” (art. 3º, VI e VII, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

De acordo com tais dispositivos, os créditos do PIS e da COFINS em relação a esses dispêndios devem ser apurados com base no valor mensal dos encargos de depreciação e amortização dos referidos bens, e não baseados no custo de aquisição desses bens.

Dessa forma, ainda que determinada máquina adquirida pelo contribuinte para emprego na fabricação de mercadorias por ele comercializadas possa ser classificada como bem essencial ao processo produtivo, os dispêndios realizados para aquisição dessa máquina

não geram direito ao crédito de PIS e COFINS sobre insumos, tendo em vista a existência de disposição legal específica sobre o tratamento aplicável ao creditamento dos dispêndios com bens incorporados ao ativo imobilizado.

Portanto, a análise do direito aos créditos do PIS e da COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos exige tanto (i) o atendimento ao critério da essencialidade do bem ou serviço adquirido ao processo de produção de bens e serviços vendidos, como (ii) a inexistência de dispositivos legislativos que, em razão da natureza dos bens e serviços, imponham vedação ao crédito ou prevejam tratamento específico para apropriação do crédito.

5 CONCLUSÃO

As contribuições do PIS e da COFINS são tributos sujeitos ao regime de tributação plurifásica, razão pela qual se submetem ao fenômeno jurídico da cumulatividade, que se caracteriza pela superposição da incidência desses tributos sobre diversas operações sucessivas e interligadas na cadeia produtiva.

A cumulatividade do PIS e da COFINS decorre de sua natureza jurídica e pode ser explicada em razão da materialidade delineada pela Constituição a essas contribuições, bem como por conta da hipótese tributária prevista na regra matriz de incidência tributária instituída pelo legislador, que denota comportamento humano formado por conceito dinâmico e bilateral consistente em realizar operações que resultem em receita.

Para evitar os efeitos econômicos indesejáveis causados pela superposição da incidência fiscal dessas contribuições em diversas etapas do ciclo de produção e distribuição de bens e serviços, tais como oneração de preços e verticalização da produção, o sistema jurídico prevê normas de não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

O regime não cumulativo dessas contribuições decorre de princípio constitucional (art. 195, § 12, da CF) e não de mera liberalidade do legislador, tendo em vista que a Constituição impõe limite objetivo ao exercício da competência tributária outorgada à União para instituição dessas contribuições.

Nesse sentido, determina a Constituição que, ao instituir as regras que prescrevem a incidência das referidas contribuições nos setores da atividade econômica sujeitos a não cumulatividade, o legislador deve garantir que a cada etapa da cadeia produtiva a tributação do PIS e da COFINS alcance apenas a riqueza agregada pelo contribuinte na operação.

O regime jurídico criado pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituiu mecanismo próprio e inovador para operacionalização da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS, permitindo ao contribuinte o direito de descontar créditos destinados ao abatimento do montante devido das contribuições e apurados pela aplicação das alíquotas previstas na regra matriz de incidência tributária dessas contribuições sobre o montante de determinados dispêndios realizados pelo contribuinte.

A sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS estabelecida pelo legislador infraconstitucional tem como referencial a materialidade dessas contribuições, ou seja, realização de operações que resultem receita.

Importante notar a não cumulatividade do IPI e do ICMS decorre de previsão constitucional, que garante ao contribuinte o direito de crédito para abatimento do tributo incidente a cada operação da cadeia produtiva com o valor dos tributos incidentes nas etapas anteriores do ciclo econômico. Esse regime tem como referencial a materialidade desses impostos, que atingem a realização de operações relativas à circulação de produtos industrializados e de mercadorias.

A sistemática legal de incidência não cumulativa aplicável ao PIS e à COFINS é distinta. Para essas contribuições, o mecanismo para operacionalização da não cumulatividade não está expresso na Constituição e decorre das regras veiculadas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Com base nesses instrumentos normativos, podemos assim enunciar a norma padrão do direito ao crédito: *dado o fato de realizar operações com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que resultem em determinados dispêndios específicos, então deve ser o fato da permissão ao contribuinte de abater, do valor devido do PIS e da COFINS, créditos calculados pela aplicação da alíquota dessas contribuições sobre o valor dos dispêndios realizados.*

Dentre os dispêndios que geram direito ao crédito, o legislador especificou os “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

No entanto, a interpretação desse enunciado não é pacífica, divergindo o Fisco, a doutrina e a jurisprudência judicial e administrativa sobre o conceito de insumo. A controvérsia sobre a acepção do termo insumo pode ser ilustrada em três correntes de pensamento distintas.

A primeira corrente adota visão restritiva do conceito de insumo e se apóia na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), limitando o direito de crédito aos bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção do produto ou serviço vendido.

Esse posicionamento, a nosso ver, é equivocado porque não é compatível com o regime jurídico de não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS. No regime de tributação do IPI, como mencionamos anteriormente, o crédito a ser abatido pelo contribuinte está vinculado à materialidade desse imposto (*i.e.*, realizar operação de circulação de produtos industrializados) e equivale ao montante dos tributos pagos nas operações anteriores da cadeia produtiva.

A segunda corrente sustenta visão ampla do conceito de insumo e se fundamenta na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), dilatando o direito ao crédito para

incluir todos os custos de produção e despesas necessárias realizados pelo contribuinte no exercício de seu objeto social.

Entendemos que essa visão não é correta, pois não é compatível com a natureza jurídica da incidência não cumulativa do PIS e da COFINS. De fato, o IRPJ não é tributo sujeito à cumulatividade, tendo em vista que a hipótese tributária desse imposto denota comportamento formado por conceito estático e unilateral consistente em obter acréscimo patrimonial. Conseqüentemente, a dedutibilidade assegurada ao contribuinte do IRPJ dos custos de produção e das despesas necessárias à sua atividade nada tem a ver com não cumulatividade e, em verdade, está ligada à própria natureza jurídica do IRPJ, tendo como finalidade dimensionar economicamente o fato jurídico tributário da obtenção de acréscimo patrimonial.

A terceira corrente propõe a construção de sentido próprio ao termo insumo aplicável ao PIS e à COFINS, com suporte na legislação de regência da não cumulatividade dessas contribuições. De acordo com esse entendimento, o direito ao crédito sobre insumos depende da comprovação da essencialidade e da relevância do bem ou do serviço adquirido pelo contribuinte ao processo produtivo dos bens e dos serviços vendidos.

Em nossa opinião, o posicionamento adotado por essa corrente é o que melhor se compatibiliza ao regime jurídico de não cumulatividade do PIS e da COFINS. Com base nesse entendimento, o conceito de insumo aplicável a essas contribuições pode ser definido como os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte cuja utilização é essencial e relevante ao processo de produção de bens e serviços vendidos.

Na ótica da não cumulatividade do PIS e da COFINS, não interessa a relação dos insumos utilizados pelo contribuinte com o produto final (como ocorre no IPI), nem com o objeto social exercido pelo contribuinte (como acontece no IRPJ), mas sim com o processo produtivo.

Além desses requisitos, a possibilidade do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS sobre insumos exige ainda, em nosso entendimento, a inexistência de previsão legal impondo, em razão da natureza dos bens e serviços adquiridos, vedação ao crédito ou tratamento específico para creditamento.

De fato, determinado bem ou serviço adquirido pelo contribuinte, ainda que seja essencial e relevante ao seu processo produtivo, somente gera direito ao crédito dessas contribuições caso não exista previsão vedando o crédito (por exemplo, dispêndios com mão-de-obra paga a pessoa física) ou dispondo sobre tratamento específico para o aproveitamento de créditos (por exemplo, bens adquiridos para incorporação ao ativo

imobilizado, em relação aos quais o crédito deve ser apurado com base nos encargos de depreciação e não no custo de aquisição).

Com base nas premissas adotadas em nosso trabalho, podemos concluir que o direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS sobre bens e serviços utilizados como insumos exige o atendimento dos seguintes critérios: (i) realização de operação com pessoa jurídica domiciliada no Brasil que resulte em dispêndio para aquisição de bens e serviços; (ii) utilização dos bens e serviços adquiridos como insumos essenciais, relevantes e indispensáveis ao processo de produção de bens e serviços vendidos; e (iii) inexistência de dispositivos legais específicos que, em razão da natureza do bens ou serviços adquiridos, imponham vedação ao aproveitamento de créditos ou disponham sobre tratamento específico para apropriação de créditos.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. PIS: exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, nº 35, RT: São Paulo, 1986.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2003.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, 31 out. 1996.

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

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 30 dez. 2003. Edição Extra-A.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Coordenador do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST nº 65, de 05 de novembro de 1979. Dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem. *Diário Oficial da União*, 06 nov. 1979.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretário da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. *Diário Oficial da União*, 26 nov. 2002. Edição Extra.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretário da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei n 10.833, de 2003, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 15 mar. 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 822, apud TOMÉ, op. cit.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM estrutura na constituição e na lei complementar*. São Paulo, 1977. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 34, Fórum: Belo Horizonte, 2008, p. 27/28.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito à escrituração de créditos do PIS e da COFINS em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito. *Revista Dialética Direito Tributário*, v. 208, Dialética: São Paulo, 2013.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

XAVIER, Raquel Mereces Motta. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática*. 2008. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.