

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Pós-Graduação *Latu Senso* – Direito Tributário

ALDO BEVILACQUA DE TOLEDO

**INUSMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DA PIS/COFINS: ASPECTOS
POLÊMICOS**

São Paulo

2011

ALDO BEVILACQUA DE TOLEDO

**INUSMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DA PIS/COFINS: ASPECTOS
POLÊMICOS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário apresentado ao Departamento de Pós Graduação *Latu Senso* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Íris Vânia Santos Rosa

São Paulo

2011

RESUMO

Visando uma desoneração da carga tributária incidente no mercado interno, inseriu-se dentro do campo das Contribuições Sociais para o Programa de Integração Social e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (“**PIS/COFINS**”) a figura da não cumulatividade. No entanto, em razão da ausência de direcionamento do legislador pátrio acerca da maneira como tal instituto deveria ser aplicado, gerou-se diversos debates interpretativos que buscam a compreensão da matéria. Um destes polêmicos debates se refere à conceituação do termo “insumos” para fins de apuração de créditos dentro da incidência não cumulativa da PIS/COFINS. O presente trabalho tem como cerne a busca pela melhor conceituação de tal termo, visando tecer esclarecimentos quanto à matéria.

Palavras-chave: PIS, COFINS, Não Cumulatividade, Legislador Racional, Critério Quantitativo, Base de Cálculo, Insumos e Custo de Produção.

ABSTRACT

Aiming to a reduction on the tax burden, the Brazilian Tax legislator applied over the Social Contributions on Gross Revenue (“**PIS/COFINS**”) a non cumulative regime in which it was allowed to the taxpayer reduce its tax base through a system of tax credits. Nevertheless, the wording of such tax credit system lacked more detailed information regarding the ways and the limits that the taxpayer could apply it. This has triggered major debates aiming to define a more acceptable method for the taxpayer to use the referred system. One of those is the discussion related to the tax credits derived from acquired inputs. The present dissertation intends to give an overview on the PIS/COFINS tax credits system and aim to suggest a more plausible interpretation for the tax credits derived from acquired inputs, in order to allow the reduction of the tax burden intended by the Brazilian Tax Legislator.

Keywords: PIS/COFINS, Social Contribution on Gross Revenue, Non Cumulative, Tax Credits and Inputs.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
2	PIS/COFINS – FUNDAMENTOS LEGAIS E PRESSUPOSTO DE FATO.....	6
2.1	FUNDAMENTOS LEGAIS.....	6
2.2	PRESSUPOSTO DE FATO.....	7
3	NÃO CUMULATIVIDADE – CONCEITO E APLICAÇÃO.....	12
3.1	CONCEITO.....	12
3.2	REGIMES DA NÃO CUMULATIVIDADE E SEU IMPACTO NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
3.3	REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICÁVEL A PIS/COFINS.....	20
4	INSUMOS PARA A APURAÇÃO DA PIS/COFINS: ASPECTOS POLÊMICOS.....	25
4.1	INTRODUÇÃO À POLÊMICA.....	25
4.2	CONCEITO <i>LATU</i> DE INSUMOS E SINÔNIMO CONTÁBIL.....	27
4.3	ILEGALIDADE DO POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DA COCEITUAÇÃO DE INSUMOS PARA A PIS/COFINS.....	30
4.4	CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DA PIS/COFINS.....	37
5	CONCLUSÃO.....	41

1 INTRODUÇÃO

A PIS/COFINS não cumulativas são tributos instituídos a partir de 2002, tendo sido criados com o intento de ajustar as distorções econômicas vislumbradas em seus pares cumulativos.

Por se tratarem de tributos incidentes sobre a receita, denotam efeitos perversos à economia nacional, já que receita não pode ser tida como sinal efetivo de riqueza.

Como bem apontado por Mauricio Barros, na obra coletiva “PIS e COFINS na Teoria e na Prática” (2010, pg. 238/239):

“A tributação sobre a receita, certamente, é a forma mais predatória de tributação, uma vez que independe da existência real de riqueza a ser tributada. Vale lembrar, por exemplo, que o contribuinte deficitário, que vive período de despesas superiores às receitas, é considerado contribuinte pelo Fisco pelo simples fato de aferir receita, ainda que esta receita já esteja comprometida com os salários de empregados e as despesas com fornecedores, o que torna o PIS/COFINS um tributo que, em muitos casos, dificulta muito a sobrevivência dos empresários, agindo de forma letal nos empreendimentos do país.”

Após pressões internas em razão do desequilíbrio na competitividade do mercado interno e externo, foram promulgados os seguintes pacotes legislativos, visando a instituição do regime da não cumulatividade para as contribuições em questão:

- (i) Medida Provisória nº 66, de 22.8.2002
- (ii) Lei nº 10.632/02, de 27.12.2002;
- (iii) Medida Provisória nº 135/03, de 30.10.2003;
- (iv) Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003; e a
- (v) Lei nº 10.833/03, de 29.12.2003 (conversão em lei da medida provisória n. 135/03);

Vê-se, dessa forma, que o intento primordial de se inserir na regra-matriz de incidência tributária destas contribuições a figura da não cumulatividade, foi buscar anular (ou reduzir) o efeito de oneração que estas causavam na produção nacional.

Contudo, ao tratar desta não cumulatividade, o legislador não buscou tecer muitas considerações, obrigando ao hermeneuta jurídico traçar sua nuances e amplitude.

Esta busca tem levado a doutrina pátria a diversas concepções, permitindo um debate, muitas vezes infrutífero, acerca da efetiva definição e abrangência da chamada não cumulatividade da PIS/COFINS.

Um destes debates surge com a comparação da não cumulatividade prevista para o IPI e para o ICMS com esta não cumulatividade adstrita ao PIS/COFINS.

Por ter sido sobre o IPI e o ICMS a primeira vez que a Constituição tratou da figura da não cumulatividade, nada mais lógico ao interprete do direito que ao se encontrar defronte novamente com este signo (não cumulatividade) tenha trazido a bagagem conceitual - desenvolvida a tempos atrás - para dominar o campo de incidência desta nova figura tributária (PIS/COFINS não cumulativa).

No entanto, apesar de ser uma premissa correta para se ter em mente, posto que a essência da não cumulatividade é sempre a mesma (evitar a acumulação), ao trazer esta bagagem conceitual, o interprete não pode ignorar que muitos dos significados trazidos devem ser descartados por não se aplicarem a essência daquilo que se aborda.

E esta simples conclusão pode ser evidenciada, dentre outras, através de duas simples afirmações que serão melhor abordadas ao longo desta monografia:

- (i) as materialidades do IPI e do ICMS (industrialização e circulação de mercadorias) não se assemelham em nada com aquelas tidas para o PIS/COFINS (receita/faturamento); e
- (ii) a receita é fato isoladamente considerado em um contribuinte, não comportando a concepção de sua circulação, como se tem no IPI e no ICMS.

Portanto, ao hermenêuta faz-se necessário cautela ao se aproveitar de seu trabalho de interpretação desenvolvido no âmbito do IPI e do ICMS, na averiguação da aplicabilidade da não cumulativa no âmbito da PIS/COFINS.

Posto que, caso assim não o faça, incorrerá em graves equívocos que podem distorcer o intento primordial de desoneração de tais contribuições, reduzindo

total ou parcialmente a eficácia das normas inseridas no ordenamento jurídico para tal fim.

Um exemplo deste tipo de equívoco se vislumbra hoje na conceituação dos “insumos” para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da PIS/COFINS.

Segundo o entendimento das Autoridades Fiscais, refletidos nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n° 247/02 e n° 404/04, este conceito deve seguir o que já se desenvolveu para o regime de apuração do IPI e do ICMS, sendo tal bagagem conceitual aproveitada para os fins de apuração deste tipo creditório no regime da PIS/COFINS.

Todavia, como se pretenderá demonstrar no presente trabalho, este é um dentre diversos equívocos conceituais que sofrem o regime não cumulativo da PIS/COFINS, em razão do aproveitamento dos conceitos desenvolvidos para não cumulatividade aplicada a outros tributos.

E isto porque, os insumos para fins de aferimento da efetiva receita que se pretende tributar, não podem somente se resumir ao conceito restritivo de matérias-primas, material intermediário e embalagens atinentes ao IPI e ao ICMS (alteração ocasionada por contato direto), haja vista que a materialidade da PIS/COFINS é diversa destes tributos, não se vinculando ao produto inserido em um ciclo comercial, mas sim à figura isoladamente verificada da receita auferida.

Como se apontará a seguir, por mais que o legislador constitucional tenha permitido uma maior liberdade para a regulamentação infraconstitucional da não cumulatividade da PIS/COFINS, não se pode permitir que a voracidade fiscal

tanto desarmonize o intento de desoneração buscado desde o início da criação das contribuições em comento, como deturpe a materialidade de tais tributos.

Tal como se concluirá, se o que se busca é uma bagagem conceitual de partida, para se aproximar dos conceito de “insumos” para fins de tributação não cumulativa da PIS/COFINS, o interprete deve se inclinar aos conceitos de custos/despesas verificados na sistemática contábil, uma vez que não há como se afastar que a materialidade destes tributos em nada se assemelha aquela relacionada ao IPI e ao ICMS.

2 • PIS/COFINS – FUNDAMENTOS LEGAIS E PRESSUPOSTO DE FATO

2.1 FUNDAMENTOS LEGAIS

A sistemática da não cumulatividade da PIS/COFINS foram estabelecidas, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 22.8.2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637 de 30.12.2002, e pela Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833 de 29.12.2003.

Por se tratar de tributação incidente sobre a receita, o que se denota extremamente oneroso ao contribuinte pátrio, referidas medidas vieram suprir reclamo por uma desoneração tributária no âmbito destas contribuições sociais, o que se pode evidenciar pela Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/03 (BRASIL, 2003), *in fine*:

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

empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.” (Destques Meus)

Posteriormente à edição das referidas normas infraconstitucionais (com exceção da Lei nº 10.833/03), foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que acrescentou o § 12 ao artigo 195 da Constituição Federal, alçando ao patamar constitucional a possibilidade de incidência não cumulativa da PIS/COFINS.

Esta não cumulatividade, porém, estava adstrita aos desígnios do legislador infraconstitucional, ao qual restou permitido definir sua aplicação aos setores da atividade econômica que entendesse cabíveis.

Dessa forma, manteve-se o regime cumulativo da PIS/COFINS para outros setores da economia, validando constitucionalmente tudo quanto fora determinado na legislação anterior.

2.2 PRESSUPOSTO DE FATO

A tardia previsão constitucional da não cumulatividade aplicada a PIS/COFINS foi provida de imensa simplicidade, não detalhando limites ou direcionamentos ao hermenêuta, apenas delimitando que a não cumulatividade da PIS/COFINS seria conferida a determinados setores de atividade econômica, conforme determinasse a legislação aplicável.

Conclui-se, portanto, que foi intento do legislador constitucional conceder liberdade ao legislador infraconstitucional para legislar acerca da sistemática da não cumulatividade.

Todavia, como bem ressalta Marco Aurélio Greco, esta liberdade não pode ser tida como sem qualquer limite, posto que está atrelada aos diversos outros preceitos aplicáveis ao campo de incidência da PIS/COFINS, *in fine* (2004, pg. 103):

“Reconhecer que o legislador ordinário, neste caso, encontra-se diante de área de maior liberdade para editar disciplinas nesta matéria não significa afirmar que o legislador possa tudo querer ou tudo prever. Em primeiro lugar, não pode ultrapassar o âmbito material da competência constitucionalmente prevista. No caso de PIS/COFINS, não pode instituir contribuição sobre o que não seja receita ou faturamento. Além disso, o legislador está jungido a limites no exercício dessa competência, ainda que se mantenha dentro da área que lhe é reservada. Vale dizer, apesar de competente, não pode legislar aleatoriamente; deve agir racionalmente.”
(Destques Meus)

Seguindo esta linha, Marco Aurélio Greco traz ponto importante da hermenêutica jurídica aplicável ao tema em questão, a do legislador racional, entendido como “*a figura abstrata e impessoal do editor normativo que produz o ordenamento positivo*” (GRECO, 2004, pg. 103).

Tal conceito, como abordado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, em sua obra “Introdução ao Estudo do Direito”, traz certas propriedades que caracterizam o legislador racional, das quais se destaca as seguintes para o presente estudo (2003, pg. 280/281): (i) é consciente (conhece todas as normas que emana); (ii) é finalista (sempre tem um intenção); (iii) é onisciente (conhece todos os fatos e condutas, nada lhe escapando); (iv) é justo (nunca busca a injustiça); (v) é coerente; (vi) é omnicomprensivo (o ordenamento tudo regula); (vii) é econômico (nunca é redundante ou usa palavras supérfluas); (viii) é operativo (todas as normas possuem aplicabilidade); e (ix) é preciso (sempre confere sentido rigorosamente técnico para as palavras que se utiliza).

Esta figura do legislador racional, por sua vez, deve auxiliar o interprete do direito na transposição da língua normativa para a língua-realidade, partindo-se destas premissas para iniciar seu trabalho hermenêutico (JÚNIOR, 2003, pg. 281).

Como bem conclui Marco Aurélio Greco (2004, pg. 105):

“Em suma, o ordenamento jurídico deve ser compreendido a partir da premissa de ter sido produzido por um legislador racional revestido de propriedades bem nítidas, e de a comunicação normativa se dar a partir de um mínimo de racionalidade.”

Disto se extrai que, quando se objetiva reconhecer os sentidos das normas postas no ordenamento jurídico, não se pode fazê-lo de maneira aleatória ou arbitrária, devendo o interprete se aprofundar em uma visão sistemática dos preceitos que integram o ordenamento (GRECO, 2004, pg. 105).

No campo do Direito Tributário, como em todos os outros ramos do Direito, a premissa do legislador racional pode ser vista nas etapas de construção do significado da norma analisada, obrigando que esta seja feita ante uma visão ampla (e não isolada) das regras que compõem o ordenamento jurídico. Sempre assumindo que todas elas se relacionam em função de um determinado objeto escolhido pelo legislador, o qual se encontra no pressuposto de fato da exação.

Ante o caráter analítico da atual Carta Magna, tais pressupostos de fato das exações podem ser lá encontrados como sendo a materialidade escolhida para determinar a competência tributaria. Nas palavras de Marco Aurélio Greco (2004, pg. 106):

“É o fundamento a partir do qual o legislador poderá escolher fatos que irão provocar o nascimento das situações jurídicas subjetivas que vinculam Fisco e contribuintes, dentre as quais as obrigações tributárias.”

Tais pressupostos de fato restringem a atividade do legislador infraconstitucional, que não poderá criar exigência que extrapole ou que seja incompatível a este.

No caso da PIS/COFINS, a atual Constituição Federal determinou a “receita ou faturamento” como seu pressuposto de fato, condicionando-a a não cumulatividade para determinadas atividades econômicas, conforme se destaca da leitura do artigo 195, inciso I alínea b e §12º, *in fine* (BRASIL, 1988):

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

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.**” (Destaques Meus)

Como apontado acima, tal previsão da não cumulatividade teve como intento guiador a desoneração da economia nacional, aliviando a carga tributária cumulativa destas contribuições para determinados setores. Este intento é claramente verificado nas próprias leis guiadoras da incidência destas contribuições que, também como esmiuçado acima, delimitam o “faturamento

mensal” como seu critério material impositivo. Confirma-se redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 (BRASIL, 2002) e nº 10.833/03 (BRASIL, 2003):

Lei nº 10.637/02

“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.”

Lei nº 10.833/03

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

A materialidade do termo “faturamento mensal” como definido por tais normas, se concebe como o total de receitas verificadas pelo contribuinte, não escusando o legislador em restringir esta a qualquer tipo de denominação ou classificação contábil.

Do que se depreende, pelo acima esmiuçado, não ser passível ao legislador tributário buscar a incidência destas contribuições em materialidade que não se configure como “receitas”, respeitada a não cumulatividade.

Por outro giro, é válido dizer que não pode o interprete do direito conceber a incidência da PIS/COFINS sobre outro signo que não “receitas” estando restrito a este universo conceitual e suas nuances intrínsecas, sob pena de ferir não só as normas jurídico-tributárias, mas também as premissas que regem a hermenêutica jurídica.

3 • NÃO CUMULATIVIDADE – CONCEITO E APLICAÇÃO

3.1 CONCEITO

A não cumulatividade foi adotada pela primeira vez na França, em abril de 1954, com a criação da *taxe sur la valeur ajoutée*, tendo sido disseminada por diversos outros ordenamentos jurídicos mundiais, onde é empregada das mais diversas formas (SEHN, 2011).

No entanto, esta possui um cerne único de conceituação, qual seja, evitar a incidência cumulativa de tributos sobre tributos que evidentemente não se resumem a índices de riqueza tributáveis.

Desta forma, pode ser tida como imposições negativas ao pressuposto de fato da exação, reduzindo-o de forma a permitir a incidência somente sobre aquilo que se pretende tributar.

Também, como se demonstrará mais adiante, pode ser tida apenas como redutor do valor tributário incidente sobre uma operação no momento do seu recolhimento, tendo igualmente como intenção tributar-se apenas o que se pretende tributar, mas tendo impactos teóricos diversos.

Como definido por Douglas Yamashita (2007, pg. 105):

“Tratam-se daqueles ‘comandos estruturais negativos’, que, por causa da técnica de formulação, se referem a circunstâncias que desde o início não devem ser alçadas pela hipótese de incidência tributária. (...) São normas essencialmente didáticas, que visam explicitar, de modo negativo, os contornos da hipótese de incidência. Como norma de finalidade fiscal, a ‘delimitação negativa da hipótese de incidência’ não se confunde com uma isenção, pois apenas visa precisar os contornos econômicos do objeto do tributo, a fim de garantir sua arrecadação.”

Nesta concepção, a não cumulatividade é vista como agente que afeta a materialidade da hipótese de incidência, sendo de extrema necessidade e importância para sua definição.

No entanto, em algumas situações, a depender do modo como a não cumulativa seja adotada, seu impacto pode não refletir na própria hipótese de incidência, mas somente no regime de recolhimento de um tributo.

Adiantando-se uma conclusão, na PIS/COFINS não cumulativa, ao se determinar o critério material da sua regra-matriz de incidência tributária, não se poderá simplesmente defini-lo como “receita”, mas sim como a receita tida após dedução dos signos de cumulatividade definidos pela legislação.

Como se verá, tal concepção se denotava ainda mais sólida quando restava única e exclusivamente considerado como método de não cumulatividade aplicável a estas contribuições, o intitulado subtrativo indireto, ou base sobre base. Com a suposta mistura sofrida neste entre o método direto e indireto, verificou-se uma confusão em termos que priva, em um primeiro momento, uma delimitação racional e lógica da conclusão acima antecipada.

A seguir serão tratadas algumas nuances atinentes a este método, visando-se apontar o atualmente utilizado para fins das contribuições em comento e tentar permitir uma interpretação plausível da regra-matriz de incidência tributária destas.

3.2 REGIMES DA NÃO CUMULATIVIDADE E SEU IMPACTO NO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A não cumulatividade, desde a sua criação na França, foi utilizada entre as Nações Mundiais por meio de diversos regimes, dos quais convém destacar para o presente trabalho (i) o método de adição (direto ou indireto) e o (ii) método de subtração (base sobre base – indireto - ou imposto sobre imposto - direto).

O primeiro (item (i) acima) se refere à aplicação da alíquota sobre a os gastos tidos pelo contribuinte com mão de obra, matérias-primas, insumos, despesas e margem de lucro da operação (SEHN, 2011, pg. 264).

Já o segundo (item (ii) acima) utiliza-se da operação inversa, se reduzindo o valor bruto por subtrações determinadas. Como no Brasil só se verifica a aplicação deste método, faz-se plausível uma melhor atenção a ele.

Tal como posto acima, o método de subtração pode ser do tipo base sobre base (indireto) ou imposto sobre imposto (direto). Naquele (base sobre base), se aufere a base de cálculo do tributo pelo preço líquido de venda, ao passo que neste (imposto sobre imposto), se aufere a base em relação ao preço bruto, abatendo-se quando do pagamento do tributo o valor devido na operação anterior (SEHN, 2011, pg. 264).

A este ponto, merece parênteses o presente trabalho para uma pequena conceituação de um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária que sofre ampla interferência na aplicação destes tipos de métodos de não cumulatividade: o chamado critério quantitativo.

Conforme lecionado por Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária se concebe como norma em sentido estrito, determinativa de conduta geral e abstrata. Esta, por sua vez, como norma de conduta que é, se divide em uma hipótese (fato de conteúdo econômico) e um conseqüente (vínculo obrigacional entre o Estado e um contribuinte), os quais são subdivididos em diversos critérios (CARVALHO, 2010, pg. 98).

Nas palavras do Ilustre Professor, ao comentar as subdivisões de referida norma em sua obra “Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência” (CARVALHO, 2010, pg. 100), têm-se que:

“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 espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquotas). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.”

Apesar de cada um destes critérios guardar extrema complexidade e importância no mundo jurídico-tributário, para o presente estudo vale o aprofundamento singelo do critério entendido como quantitativo, mais especificamente a base de cálculo.

Além de servir como um dos fatores necessários para se verificar, na norma individual e concreta decorrente, o montante efetivo da exação incidente, tal critério leva consigo a grande responsabilidade de confirmar, infirmar ou afirmar a materialidade (ou critério material) da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2011, pg. 624), “*Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal*”.

Verifica-se, assim, que o critério quantitativo – mais especificamente a base de calculo - exerce uma das mais importante (se não a mais importante) função no âmbito do estudo tributário: o de testar incongruências tidas na própria criação da regra-matriz de incidência tributária. Sua concepção demonstrará se a materialidade determinada na hipótese está ou não correta e se segue o intento do legislador.

Como bem aponta Rubens Gomes Sousa (1957, apud SEHN, 2011, pg. 52), tamanha é a importância da base de calculo que esta muitas vezes pode até alterar o critério material da norma, *in fine*:

“Normalmente, a base de calculo deve ser definida pelo pressuposto material de incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas quando isto não ocorra, é o contrário que se verifica, ou seja, a base de calculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser a que corresponde a base de calculo adotada, em vez de ser a do tributo que o legislador quis instituir.”

A importância da base de cálculo já foi fruto de longas discussões doutrinárias, sendo esta bem refletida na excelente obra de Alfredo Augusto Becker, “Teoria Geral do Direito Tributário” (1998, pg. 373):

“(…) ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo”

Pois bem. Como visto acima, um dos regimes da não cumulatividade se resumem no chamado método subtrativo que, por sua vez, pode ser conceituado em indireto ou direto. A grande diferença se reflete no fato de que, no regime indireto, primeiro se aplica a não cumulatividade e, somente depois, se permite a incidência tributária - funcionando como agente redutor antecedente. No regime direto, por sua vez, a não cumulatividade se aplica somente após a criação efetiva da norma individual e concreta - funcionando como agente redutor subsequente.

Vê-se, dessa forma, que enquanto o primeiro afeta diretamente o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária – já que obriga a redução da base antes da efetiva incidência do tributo - o outro se resume apenas como redutor para recolhimento do tributo já verificado - posto que primeiro verificasse a incidência tributária e, depois, se permite a redução do valor que deve ser recolhido.

Portanto, em uma concepção hipotética, o método indireto subtrativo (base sobre base) obriga ao operador do direito consagrar no critério quantitativo uma

base reduzida, para somente após tal equação verificar a efetiva incidência tributária buscada.

Tem-se, assim, que neste método a não cumulatividade opera na própria definição da base de cálculo, em quanto que, no método subtrativo direto (imposto sobre imposto), a não cumulatividade opera como fator redutor ao regime de recolhimento.

Ou seja, pode-se dizer que em um (método indireto), a não cumulatividade afeta diretamente a regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), enquanto em outro (direto), a não cumulatividade afeta apenas a apuração e recolhimento de um tributo verificado.

O que quer se dizer com tudo isso é que, o método da não cumulatividade aplicada a um tributo pode ter repercussões sérias, uma vez que pode impactar em um dos elementos mais importantes para a definição do próprio tributo: a base de cálculo.

Trazendo esta reflexão ao mundo fenomênico, claro se consagra que na incidência do ICMS e do IPI a não cumulatividade adota o regime subtrativo direto (imposto sobre imposto). Por tal motivo, ao se construir a regra-matriz de incidência tributária de referidos tributos, ao hermeneuta não se faz necessário nem sequer falar no signo “não cumulatividade”, uma vez que a incidência destes não dependerá deste fator.

No caso do IPI, este incide com a ação de entregar mercadoria industrial (quando industrial ou equiparado a este for o sujeito passivo), não sofrendo esta incidência qualquer ingerência da não cumulatividade determinada ao tributo.

Tanto assim o é, que os documentos fiscais que dão suporte a tal tributo sempre destacam montante tributário relativo a operação integral, sem se permitir qualquer redução nesta oportunidade.

Nesta seara, pode-se citar a composição da regra-matriz de incidência tributária do IPI pelo Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, pg. 686):

“Isolando os critérios da hipótese de incidência, teremos: a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); b) critério espacial – em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) critério temporal – o momento de saída do produto do estabelecimento industrial. Quanto aos critérios da consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial ou que lhe seja comparado; **b) critério quantitativo – a base de cálculo é o preço da operação na saída do produto**, e a alíquota, a percentagem constante da tabela” (Destques Meus)

Como se constata, em nenhum momento na composição da regra-matriz de incidência tributária do IPI se faz necessária a menção a não cumulatividade, demonstrando que sua aplicação se resume a momento posterior ao da incidência *per se*.

A redução da não cumulatividade se verifica somente no momento de recolhimento do tributo, sendo exatamente isto determinado pela própria Constituição Federal em seu artigo 153, inciso IV §3º, inciso II (BRASIL, 1988):

“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;**”
(Destaques Meus)

Ora, para se ter algo “devido” presume-se a incidência anterior e, portanto, se infere a aplicação da não cumulatividade apenas após tal evento (incidência).

Assumindo – como se concluirá em breve – que a PIS/COFINS adotam o regime subtrativo indireto para a aplicação da não cumulatividade, verifica-se que o impacto desta em referidas contribuições afeta diretamente a construção da sua norma geral e abstrata, ou seja, da sua regra-matriz de incidência tributária. E isto se consagra, no próprio delineamento de seus documentos fiscais suporte, os quais apontam o valor devido somente após as devidas reduções da receita mensal pela não cumulatividade.

Assim, na construção da regra-matriz de incidência tributária da PIS/COFINS, faz-se importante a menção direta à não cumulatividade, devendo a base de cálculo, delineada em seu critério quantitativo, conter referida expressão, sob pena de gerar incongruências na determinação de tais tributos.

3.3 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICÁVEL A PIS/COFINS

Historicamente no Brasil, a figurada da não cumulatividade foi implementada pela primeira vez no regime do imposto sobre consumo pelas Leis nº 297/56 (BRASIL, 1956) e 4.502/64 (BRASIL, 1964), tendo sido previsto pela Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional nº 18/65 (BRASIL, 1965) que regulou sua aplicação no âmbito do IPI e do ICMS.

Para tais tributos, o regime adotado sempre foi o do método de subtração imposto sobre imposto, incidindo o imposto sobre o valor total da operação com a possibilidade de abatimento dos montantes incidentes nas operações anteriores. Tal constatação facilmente se depreende das normas constitucionais que regem a aplicação da não cumulatividade sobre estes tributos, as quais não foram tímidas ao regulá-la, *in verbis* (BRASIL, 1988):

“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. 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;

(...)

§ 2º - 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;”

Com relação a PIS/COFINS, porém, o legislador constitucional não foi tão verborrágico, mencionando apenas que sobre tais contribuições poder-se-á permitir a adoção da não cumulatividade, permitindo maior discricionariedade quanto ao método a ser utilizado pelo legislador infraconstitucional.

Inicialmente, conforme se vislumbra da exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/03 (BRASIL, 2003), verifica-se o intento do legislador

infraconstitucional em adotar para a PIS/COFINS o método subtrativo base sobre base (também conhecido como método indireto subtrativo):

“(...) 7. Por se ter adotado, em relação a não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (...)”
(Destques Meus)

Para tal método, não se vincula o crédito às entradas e saídas, existindo uma certa independência entre o valor do crédito, o regime de incidência e a alíquota aplicável na operação anterior (SEHN, 2011, pg. 272).

No entanto, com o advento da Lei nº 10.865/04 (BRASIL, 2004), para alguns autores se verificou uma mescla entre o método subtrativo base sobre base e o imposto sobre imposto para fins da não cumulatividade aplicável a PIS/COFINS, uma vez que tal diploma legal determinou que o direito ao crédito estava condicionado a incidência de tais contribuições nas etapas anteriores (SEHN, 2011, pg. 272).

Contudo, apesar de serem nobres e respeitáveis tais conclusões, estas aparentam se pautar em interpretação um tanto quanto apressada da matéria.

Referida legislação incluiu redação ao §2º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 (BRASIL, 2002) e nº 10.833/03 (BRASIL, 2003), nos seguintes termos:

“§ 2o Não dará direito a crédito o valor:
(...)”

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”

Apesar de, em um primeiro momento, se verificar semelhança nesta disposição com aquela prevista para a não cumulatividade do ICMS e do IPI, concluir que esta efetivamente tem o mesmo significado que aquelas, denota equívoco por parte do operador do direito decorrente do aproveitamento de conceitos apreendidos para outras exações.

Tal se afirma pois, ao contrário da previsão constitucional para o ICMS e IPI, a disposição acima citada em nenhum momento faz menção ao termo “compensando-se o que for devido”. Ou seja, não se determina – como é peculiar ao método subtrativo direto – que em um primeiro momento se pratique a incidência tributária do PIS/COFINS para somente depois se aplicar a não cumulatividade que lhe é determinada.

Ao contrário, tal dispositivo em nada altera o método indireto subtrativo previsto para tais exações, que continua sendo aplicado na base de cálculo destas, somente servindo para resguardar o objetivo da não cumulatividade de evitar somente a tributação de signos que não refletem riqueza e não aqueles que sim, a reflitam.

Tanto esta alteração não se verifica, que a apuração da PIS/COFINS segue desde então com a incidência desta sobre o faturamento mensal de um determinado contribuinte após as deduções previstas na legislação aplicável.

E esta assertiva se verifica ainda mais contundente quando se aproxima a análise do documento fiscal utilizado para sua apuração: o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (“**DACON**”). Em tal documento se verifica identidade direta com o documento fiscal de apuração do Imposto de Renda das Pessoas

Jurídicas (“**IRPJ**”) – Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas (“**DIPJ**”) – onde, para se chegar ao aferimento exato da base de cálculo, faz-se necessário realizar determinadas deduções.

Se poderia aceitar, no máximo, que tal previsão trouxe restrição ao método subtrativo indireto aplicável, mas não que alterou seu núcleo de aplicação, convertendo-o ao método subtrativo direto.

Portanto, apesar das mais do que respeitáveis conclusões tidas nesta seara, não se pode convir que a restrição contida no dispositivo em debate tenha permitido a alteração do método de não cumulatividade aplicável a PIS/COFINS, que continua sendo, para todos os fins, o método subtrativo indireto.

4 INSUMOS PARA A APURAÇÃO DA PIS/COFINS: ASPECTOS POLÊMICOS

4.1 INTRODUÇÃO À POLÊMICA

Dentro da incidência não cumulativa da PIS/COFINS, verificasse polêmica interpretativa quanto a apuração dos créditos relativos aos ‘insumos’ adquiridos pelos contribuintes.

O permissivo de tal crédito vem atrelado aos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 (BRASIL, 2002) e nº 10.833/03 (BRASIL, 2003) que assim versam:

Lei nº 10.637/02

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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;”

Lei nº 10.833/03

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, 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;”

Como se depreende dos citados dispositivos, não houve qualquer definição ou, ao menos, indício de intenção na conceituação do termo “insumos” por parte do legislador infraconstitucional.

Por tal razão, permitiu-se, em sua aplicação, liberdade ao interprete que, desde que se atente às digressões feitas acima acerca do “legislador racional”, para aferir seu impacto na hipótese de incidência da PIS/COFINS.

Assumindo tal liberalidade e buscando definir uma conceituação para o termo “insumos”, a Receita Federal do Brasil emitiu as Instruções Normativas nº 247, de 11.11.2002 (BRASIL, 2002), e nº 404, de 12.03.2004 (BRASIL, 2004). Tais normativos, buscando conceito outrora definido para fins de aplicação da não cumulatividade sobre o IPI e ICMS, assim definiu insumos para a PIS/COFINS, *in fine*:

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

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

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.”

Todavia, ao se aproveitar do conceito já amplamente trabalhado na definição da incidência do IPI e do ICMS, incorreu em sério equívoco a Receita Federal do Brasil, uma vez que não se ateuve as diferenças latentes existentes nos pressupostos de referidos tributos e os da PIS/COFINS.

Como já se apontou acima, não só possuem materialidade e objetivos distintos, sob a não cumulatividade da PIS/COFINS se aplica regime de apuração também diferente daqueles aplicáveis ao IPI e ao ICMS, refletindo também obrigações acessórias que em nada se assemelham a estes impostos.

Portanto, por razões óbvias, não se pode conceber que uma conceituação aplicável ao IPI e ao ICMS pode ser completamente aplicável na incidência da PIS/COFINS não cumulativa sem qualquer ressalva.

Como se apontará a seguir, a melhor conceituação do termo “insumos” para fins de PIS/COFINS não pode estar atrelada ao “produto/mercadoria” decorrente de sua aplicação em um processo produtivo, por exemplo, mas sim ligado ao real aspecto material da regra-matriz de incidência tributária de tais tributos: “receita bruta mensal”.

4.2 CONCEITO *LATU* DE INSUMOS E SINÔNIMO CONTÁBIL

O termo “insumo” é palavra proveniente do *input* da língua inglesa, encontrando a seguinte definição nos dicionários pátrios (HOUAISSI, 2001, pg. 1629):

“insumo *s.m.* (1957 cf. AF) *ECON* cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; *inuput* (...)”

Como se vê do acima citado, “insumo” é terminologia econômica, vinculada a produção de bens e serviços.

Maria Helena Diniz, por sua vez, traz conceituação jurídica ao termo em voga, seguindo a linha de terminação econômica acima apontada. Confira-se (DINIZ, 1998, pg. 870):

“1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.”

Constata-se, portanto, que tanto pelo escopo econômico quanto pelo jurídico, “insumos” podem ser divididos em várias categorias, contendo, mas não se limitando (como se vê na legislação aplicável ao IPI e ao ICMS) a matérias-primas, produtos-intermediários e embalagens.

Sob um ponto de vista contábil, a terminologia “insumos” acima apontada pode se assemelhar ao conceito de fatores de produção, o qual, por sua vez, vem atrelada a definição de custos ou custos de produção.

Tal como delimita o item 08 da NPC nº 02 do IBRACON:

“8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, compreendendo todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.”

Seguindo esta linha, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na CPC nº 16, delimita custo como sendo:

“Os custos de estoques fabricados ou em processo de fabricação são aqueles diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta e matéria-prima, e incluem também a alocação sistemática de custos indiretos de produção fixos e variáveis que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados ou para a prestação de serviços.”

Destes conceitos, tem-se que em custo de produção se encontram aqueles necessários para a produção de determinado bem ou serviço até o momento em que ele (bem ou serviço) estiver pronto para ser comercializado.

Conforme leciona Eliseu Martins, em sua obra “Contabilidade de Custos” (1996, pg. 44/46):

“(…) é bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam. (...) Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de venda, e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda.”

Referido autor conclui que, para se determinar onde encontra seu fim o conceito de “custo de produção”, deve-se ater a seguinte regra (MARTINS, 1996):

- (i) serão sempre “custos de produção” aqueles gastos realizados na produção antes de o bem ou serviço estar pronto para venda; e
- (ii) os gastos posteriores a produção do bem ou serviço não serão mais conceituados como “custos”, mas sim “despesas”.

Do que se extrai da comparação do conceito de insumos com custo de produção, têm-se que ambos são sinônimos, na medida em que se referem aos elementos necessários para a produção de um bem ou serviço, não se relacionando com os elementos necessários para a venda destes.

4.3 ILEGALIDADE DO POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DA CONCEITUAÇÃO DE INSUMOS PARA A PIS/COFINS

Como apontado acima, a Receita Federal do Brasil, ao conceituar os “insumos” para fins de apuração das deduções da não cumulatividade da PIS/COFINS, julgou oportuno se aproveitar daqueles conceitos tidos na composição da regra da não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao ICMS.

Nestes, são delimitados insumos para a produção de bens apenas as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens que sofrem alteração decorrente do contato direto com o produto produzido.

Confira-se novamente o quanto disposto nas instruções normativas que tratam do tema (BRASIL, 2002 e 2004):

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

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

Como se denota da simples leitura do dispositivo citado, tomou-se como premissa para a conceituação do crédito em questão o contato direto do insumo no produto em fabricação.

Tal premissa se aponta acertada quando estamos defronte aos pressupostos de fato do IPI e do ICMS, já que estes se vinculam diretamente com o produto.

No entanto, tal como apontado acima, não é tido ao hermeneuta se aproveitar indiscriminadamente de qualquer conceituação de um signo na aplicação da norma tributária.

E isto porque, os tributos possuem constitucionalmente os seus pressupostos de fato, estando tanto o legislador infraconstitucional como o interprete do direito adstritos a este elemento.

A interferência do insumo no produto, delimita clara consonância com o pressuposto de fato do IPI e do ICMS. Contudo, não encontra guarida no pressuposto de fato da PIS/COFINS, qual seja “receita ou faturamento”.

Tal como muito bem salientado por Marco Aurélio Greco, não se assemelha em nada o pressuposto de fato da PIS/COFINS com aquele determinado para o IPI e para o ICMS, sendo plena afronta tanto ao direito quanto à lógica jurídica pensar o contrário (2004, pg. 109):

“Embora a não-cumulatividade seja uma ideia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressupostos de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

Na mesma linha de ideias, pode-se citar as palavras de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2004, pg. 21):

“Diferentemente do que ocorre nesses impostos [IPI e ICMS], tais contribuições [PIS/COFINS] não têm como pressupostos de fato de sua incidência um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, mas uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, à percepção de receita e/ou faturamento.”

E por tais motivos, não encontra qualquer base jurídica relevante o aproveitamento pela Receita Federal do Brasil para fins de apuração da PIS/COFINS, a conceituação de “insumos” proposta pela legislação do IPI e do ICMS.

Ao pressuposto de fato do ICMS e do IPI se justifica uma interpretação restritiva do signo “insumos”, na medida em que a não cumulatividade destes está intrinsecamente ligada ao bem produzido.

Ao passo que, na sistemática não cumulativa da PIS/COFINS, uma restrição do mencionado signo em razão do bem produzido aponta clara afronta aos normativos aplicáveis a tais contribuições sociais, já que possuem como pressuposto de fato conceito diverso, qual seja, faturamento e receita.

A própria sistemática de apuração, lançamento e recolhimento de tais tributos denota clara distinção em suas materialidades.

O ICMS e o IPI, como bem sabido, possuem seus valores destacados nas notas fiscais atreladas a cada operação com os produtos sob os quais incidem. Por serem tributos sujeitos ao regime subtrativo direto da não cumulatividade, o montante destacado em tais documentos fiscais são passíveis de utilização para abatimento, no momento do pagamento de mencionado tributo.

Ou seja, os documentos fiscais inerentes a tais tributos apontam em cada operação a incidência tributária vinculada ao produto, permitindo, após tal evento, o abatimento do valor devido pelo contribuinte em respeito a não cumulatividade.

Já na PIS/COFINS, seu montante não vem (e nem poderia) descrito nas notas fiscais, vislumbrando-se sua incidência somente após verificado a receita mensal deduzido os montantes permitidos pela legislação aplicável.

Assim, a materialidade desta contribuições não se afeta pelo produto em si, mas por algo mais amplo que nada mais é do que a receita auferida no período de um mês, com a venda de produtos e/ou serviços.

Em conclusão, a interpretação contida nas mencionadas instruções normativas da Receita Federal do Brasil, que restringem o conceito amplo de insumos para somente aqueles que entram em contato direto com o produto fabricado, se denotam imbuídas de ilegalidade, já que não possuem qualquer preceito legal na sistemática da PIS/COFINS que lhes autorizem.

Seguindo tal raciocínio, conclui com perfeito acerto Ricardo Mariz de Oliveira, em sua dissertação “Aspectos Relacionados à ‘Não-Cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS” (2005, pg. 44/45):

“Portanto, o que dizem mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens que sofram alteração, carece inteiramente de base legal. Esse ato fazendário somente teria validade jurídica se a lei expressamente tivesse permitido a dedução exclusivamente quanto a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens sob aquele requisito, em vez de autorizá-la abertamente sobre insumos destinados à produção de bens e serviços. Além disso, insumo é conceito econômico correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem.”

Não só pela doutrina pátria vem sendo rechaçado este intento da Receita Federal do Brasil de restringir o conceito de insumos para a apuração da PIS/COFINS, como também pela jurisprudência administrativa e judicial.

Apesar de um início conturbado em razão da complexidade do tema, atualmente se encontra – por mais que ainda incipiente - um direcionamento jurisprudencial da impossibilidade de aplicação das interpretações normativas feitas para o IPI e para o ICMS na verificação da incidência tributária da PIS/COFINS não cumulativa.

Na esfera administrativa, se viu recentemente uma virada no posicionamento da matéria. Seguindo o quanto acima disposto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“**CSRF/CARF**”), grau mais alto na competência administrativa, assim se manifestou (BRASÍLIA, 2010):

“CRÉDITO RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas como serviços contratados pela pessoa jurídica e com a aquisição de combustíveis e lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou materiais de embalagem (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.” (CSRF/CARF. Recurso Espacial n° 248.457. Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres. DS. 23.8.2010)

Já no âmbito judicial, apesar de ainda faltar grandes alinhamentos acerca da complexa temática em tela, pode-se verificar o seguinte julgado do Tribunal Federal da 4° Região (“**TRF4**”), onde se vislumbrou acertadamente a inaplicabilidade das instruções normativas em tela (RIO GRANDE DO SUL, 2011):

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS N° 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3°, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. CUSTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES. CURTUME. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N° 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC n° 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. 2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas

auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. 3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. 4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço. 5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço. 6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. 7. As despesas com o tratamento de efluentes se enquadram no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento do curtume.” (TRF4. Primeira Turma. Des. Rel. Joel Ilan Paciornik. Apel. nº 2008.71.08.008667-9. DE. 21.09.2011)

Do quanto acima esmiuçado, não encontra guarida na base legal da PIS/COFINS não cumulativa a aplicação do posicionamento da Receita Federal do Brasil plasmando nas instruções normativas acima mencionadas, as quais denotam completa ilegalidade.

A não cumulatividade da PIS/COFINS somente pode ser verificada, no caso das deduções decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção, caso este seja vislumbrado em sua amplitude conceitual, não sendo defeso ao interprete do direito restringir sua aplicação com base em preceitos que se denotam de todo distante daquele determinado às contribuições em comento.

Visto tal conclusão, resta somente agora apontar qual a melhor conceituação para aferimento do tipo de dedução em questão.

4.4. CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DA PIS/COFIS

Tal como apontado acima, mais específico no item 4.2. da presente dissertação, o conceito de “insumos” se assemelha em muito àquele tido na contabilidade como custo de produção. Isto se dá, em razão do custo de produção ser entendido como aquele decorrente dos bens e serviços utilizados na produção de determinado bem ou serviço, enquanto que o conceito *lato* de “insumos” se verifica nos elementos que geram tal custo.

Como tratamos de exações que encontram seu núcleo no signo “receita”, que é terminologia que segue as normas contábeis, falar-se em não cumulatividade

implicante a este signo somente pode nos levar a buscar conceitos no mesmo âmbito que se criou este fator.

Tal comparação se mostra ainda mais latente quando se transcreve o quanto disposto no artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 (BRASIL, 2002) e nº 10.833/03 (BRASIL, 2003), que versam sobre os créditos da PIS/COFINS não cumulativa derivados da aquisição de insumos. Veja-se:

“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 nº10.485, 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;”

Citado normativo é claro ao permitir somente a dedução da base da PIS/COFINS de montantes gastos pelo contribuinte com bens e serviços utilizados como insumos na produção do bem ou na prestação de serviços destinados a posterior venda.

Ainda, se comparada a norma acima transcrita com o conceito de insumos e, ainda, o conceito de custos de produção, dúvidas não mais restarão acerca de similaridade dos termos. Confira-se tabela comparativa:

Conceito Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03	Conceito de custo	Conceito de custo de produção
“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”	“gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 1996, pg. 44)	“os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda” (MARTINS, 1996, pg. 47)

Seguindo esta linha de ideias, pode-se citar as palavras de Marco Aurélio Greco, na dissertação “Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS” (2004, pg. 113):

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

Ainda sobre o tema, vale menção as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, que amplia ainda mais a concepção de insumos, caracterizando-os como custos em geral e, ainda, algumas despesas pontuais (2005, pg. 47):

“Neste sentido, constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofrem alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção.”

Nesta linha de ideias, o ilustre professor acima citado ainda traz subsídios a sua conceituação, apontando o intento do legislador infraconstitucional em delimitar os custos e algumas despesas como o melhor conceito para o termo “insumos” na sistemática não cumulativa da PIS/COFINS.

Cita, para tanto, o artigo 5-A, 29 e 53 da Lei nº 10.637/02 (BRASIL, 2002) e o artigo 50 e 58 da Lei nº 10.833/03 (BRASIL, 2003), onde o legislador menciona matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, fazendo restrições a estes, denotando que quando quis, fez ressalvas expressas, ao passo que no inciso II do artigo 3º acima citado, manteve a amplitude plena do conceito de “insumos” (MARIZ, 2005, pg. 47).

Ainda, tal professor enfatiza um segundo ponto importante para sua conclusão, mencionando o disposto nos artigos 11 da Lei n° 10.637/02 (BRASIL, 2002) e 12 da Lei n° 10.833/03 (BRASIL, 2003), onde o legislador infraconstitucional conferiu ao contribuinte, quando do início da aplicação não cumulativa das contribuições em comento, uma dedução outorgada sobre o valor total dos estoques de abertura.

Como bem sabido, dentro do valor de estoques estão todos os custos diretos e indiretos incorridos pelo contribuinte na sua produção, sendo de todo incongruente que o legislador infraconstitucional tenha permitido no início da apuração da PIS/COFINS não cumulativas a utilização integral do conceito de insumos e, ao longo de sua aplicação, ter restringido a sua conceituação como pressupõem o entendimento da Receita Federal do Brasil (MARIZ, 2005, pg. 47/48).

A título de conclusão, depreende-se então que o melhor conceito para a verificação da dedução permitida pelo legislador infraconstitucional nos incisos II dos artigos 3°s das Leis n° 10.637/02 (BRASIL, 2002) e n° 10.833/03 (BRASIL, 2003) se refere ao conceito econômico de custos de produção, abrangendo todo os gastos tidos pelo contribuinte – tanto indiretos como diretos – na produção de bens e serviços.

5 CONCLUSÃO

Tal como demonstrado, a sistemática da não cumulatividade da PIS/COFINS foi instituída com o intento de reduzir os efeitos perversos da tributação sobre o signo de riqueza “receita”.

Para tanto, o legislador infraconstitucional foi imbuído de certa liberdade, a qual, contudo, não pode ser vista como uma independência plena para definir o que lhe aprouver devendo sempre se ater aos preceitos legais atinentes ao pressuposto de fato das contribuições em tela.

A sistemática da não cumulatividade adotada para a PIS/COFINS foi a do método subtrativo indireto (base sobre base), que exerce impacto direto no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, na medida em que interfere diretamente na apuração da base de cálculo e não – como no método imposto sobre imposto – sobre o regime de pagamento da exação verificado após sua incidência efetiva.

No que tange a apuração das deduções legais atinentes a PIS/COFINS, a Receita Federal do Brasil editou polêmicas instruções normativas que vieram a restringir os conceitos de insumos aplicáveis a tais exações, pautando-se na experiência contida na sistemática do IPI e do ICMS.

No entanto, tal intento se denotou, como apontado ao longo da presente dissertação, um tanto quanto equivocada, na medida em que não só o pressuposto de fato do IPI e do ICMS (industrialização e circulação de produtos) não guardam qualquer identidade com aquele definido para a PIS/COFINS (receita ou faturamento), o próprio método escolhido para aferimento da não cumulativa destas exações (método se sobre base) destoa daquele escolhido para os mencionados impostos (método imposto sobre imposto).

Denotou-se, portanto, a ilegalidade completa do posicionamento adotado pela Receita Federal do Brasil em mencionadas instruções, uma vez que o conceito de “insumos” para a PIS/COFINS não cumulativas não pode ser restringido com amparo nas definições decorrentes de tributos que nem sequer guardam semelhança com as contribuições debatidas.

A fim de não se deixar a matéria descoberta, verificou-se que ao se aprofundar a temática do conceito *lato* de “insumos” se encontrou semelhança umbilical com o conceito contábil de “custo de produção”.

Este, por sua vez, consagra a melhor interpretação para as deduções permitidas pelo legislador infraconstitucional, a fim de se verificar a correta aplicação do conceito “insumos” no aferimento da base de cálculo da PIS/COFINS não cumulativas.

Conclui-se, assim, ao se buscar a correta aplicação do intento de desoneração da incidência da PIS/COFINS, não se pode permitir a incorreta utilização pelo interprete do direito dos preceitos tidos em outras exações que em nada se assemelham a estas, tendo como exemplo a incorreta interpretação do conceito de “insumos” para fins de apuração das deduções permitidas na sistemática da não cumulatividade aplicável a tais contribuições.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROS, Marcelo; BERGAMINI, Adolpho; GUERRA, Gerson Macedo; CORDEIRO, Leonardo Lima; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. “PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativos e Não-cumulativos. 2ª Edição. MP Editora. São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”. 3ª Edição. Editora Lejus. São Paulo, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Lei nº 10.637/02, 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] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

BRASIL. Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

BRASIL. Medida Provisória nº 135/03, de 30 de outubro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 2003.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 247/02, 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] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 nov. 2002.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n° 404/04, 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] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 mar. 2004.

BRASIL. Lei n° 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 nov. 1964.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 18/65, de 1 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 6 dez. 1965.

BRASIL. Lei n° 10.865/04, de 30 abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 abr. 2004.

BRASÍLIA. Conselho Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais do Ministério da Fazenda. Recurso Especial n° 248.457. Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres. DS. 23.8.2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Direito Tributário – Linguagem e Método”. 3ª Edição. Editora Noeses. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência”. 8ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo, 2010.

CPC 16. Estoques. FONTE: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf

DINIZ, Maria Helena. “Dicionário jurídico”. 1ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. “Não-cumulatividade no PIS e na COFINS em Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS”. Coordenação de Leandro Paulsen. 1ª Edição. Thomson IOB. São Paulo, 2004.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. “Dicionário Houaiss da língua portuguesa”. 1ª Edição. Editora Objetiva. Rio de Janeiro, 2001.

JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação”. 4ª Edição. Editora Atlas. São Paulo, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. “A Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS em Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS”. Coordenação de Leandro Paulsen. 1ª Edição. Thomson IOB. São Paulo, 2004.

MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de Custos”. 5ª Edição. Editora Atlas. São Paulo, 1996.

NPC 02 IBRACON. FONTE:

<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=226>

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Aspectos relaciondos a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS em PIS-COFINS QUESTÕES ATUAIS E POLÊMICAS". Coordenação de Marcelo Magalhães e Octavio Campos Fischer. Quartier Latin. São Paulo, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. Des. Rel. Joel Ilan Paciornik. Apel. nº 2008.71.08.008667-9. DE. 21.09.2011.

SEHN, Solon. “PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência”. 1ª Edição. Quartier Latin. São Paulo, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. “Parecer sobre o imposto de indústria e profissões em Imposto de Indústria e Profissões: razões e pareceres”. Editora Globo. Porto Alegre, 1957. *apud* SEHN, Solon. “PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência”. 1ª Edição. Quartier Latin. São Paulo, 2011, pg 52.

YAMASHITA, Douglas. “Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS e o Conceito de Insumos em Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade”. Coordenação Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto. 1ª Edição. MP Editora. São Paulo, 2007.