

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR  
(coordenadores)

# PIS e Cofins

à luz da jurisprudência do CARF

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Adolpho Bergamini	Luís Eduardo Garrossino Barbieri
Alexandra Costa Pires	Luís Eduardo Schoueri
Ana Carolina Barreto	Luiz Roberto Domingo
Antônio Lisboa Cardoso	Marcelo Magalhães Peixoto
Cassio Sztokfisz	Mariana Nunes Costa
Daniel Dix Carneiro	Matheus Cherulli Alcantara Viana
Daniel Mariz Gudiño	Mauricio Pereira Faro
Edison Carlos Fernandes	Nanci Gama
Edmar Oliveira Andrade Filho	Octavio Campos Fischer
Fabiola Cassiano Keramidas	Osnildo de Souza Junior
Fabio Luis Florentino	Otto Sobral
Fábio Pallaretti Calcini	Pedro Anan Jr.
Fernando L. Lobo d'Eça	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Geraldo Valentim Neto	Ricardo Braghini
Gilberto de Castro Moreira Junior	Roberto Goldstajn
Gileno G. Barreto	Rodrigo Cardozo Miranda
Heroldes Bahr Neto	Rodrigo E. Munhoz
Igor Nascimento de Souza	Rogério Cesar Marques
Ives Gandra da Silva Martins	Sergio André Rocha
José Antonio Minatel	Sidney Stahl
Karen Lie Mizumoto	Tarásio Campelo Borges
Luciano Lopes de Almeida Moraes	Winderley Morais Pereira

a COFINS na estrutura operacional do *cost sharing*; controvérsias jurídicas-contábeis acerca da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre subvenções econômicas; não incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS; a natureza jurídica dos ágios e deságios na cessão e na aquisição de títulos de crédito; teleologia dos incentivos fiscais aprovados pela FRAMA; conceito de receita e critério jurídico para definir ingresso de titularidade de terceiro; a problemática da glosa das transferências de ICMS e pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos; PIS e Cofins incidentes sobre as importações; a exclusão dos juros decorrentes da intermediação financeira da base de cálculo do PIS/COFINS; a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre serviços prestados por instituições financeiras na óptica do CARF; a problemática da competência do CARF e análise das inconstitucionalidades; entre outros.

Enfim, esta obra ousa, ao tratar de assunto tão polêmico, dando espaço e voz a diferentes concepções, com visões sob ângulos divergentes e, por vezes, até antagônicos. E, naturalmente, sentimo-nos honrados por reunir uma gama variada e rica de pontos de vista. Nosso principal objetivo é aprofundar a discussão e, portanto, contribuir de alguma forma para posicionamentos teóricos e práticos sobre o tema.

Marcelo Magalhães Peixoto

Gilberto de Castro Moreira Junior

Coordenadores

## SUMÁRIO

<b>O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF</b>	<b>15</b>
<i>Adolpho Bergamini</i>	
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	
1. Introdução	15
2. A contribuição ao PIS e a COFINS	16
3. Conclusão	40
<b>Transferências onerosas de créditos de ICMS (exportação) – exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins (não cumulativos)</b>	<b>41</b>
<i>Antônio Lisboa Cardoso</i>	
<b>A apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado: um cenário de desafios futuros para o CARF</b>	<b>51</b>
<i>Daniel Dix Carneiro</i>	
<i>Otto Sobral</i>	
1. Introdução	51
2. Da definição de ativo imobilizado – considerações preliminares	52
3. Aspectos gerais relacionados à apropriação de créditos das contribuições PIS/COFINS sobre a aquisição de bens destinados a compor o ativo imobilizado	54
4. Das formas de apropriação do crédito: encargos de depreciação e amortização ou opção por quotas lineares	56
5. Compreensão dos requisitos finalísticos para apropriação do crédito	58
6. Definição da base de cálculo para determinação do crédito	64
7. Da possibilidade de utilização de taxa de depreciação prevista em laudo técnico	67
8. Considerações finais	73
<b>Planejamento fiscal com foco em PIS e COFINS: análise de caso</b>	<b>75</b>
<i>Daniel Mariz Gudiño</i>	
1. Introdução	75
2. A compreensão atual do CARF sobre planejamento fiscal legítimo	76
3. O valor da prova no planejamento fiscal contemporâneo	81
4. Análise de planejamento fiscal específico para PIS e COFINS não cumulativos	83
5. Conclusões	87
Bibliografia	88

<b>Compartilhamento de gastos (rateio de despesas), o PIS e a Cofins</b>	<b>245</b>
<i>Roberto de Castro Moreira Junior</i>	
<i>Trigo E. Munhoz</i>	
Introdução	245
Classificação dos valores pagos pelas beneficiárias à empresa centralizadora	248
Do PIS e da COFINS	251
Procedimentos recomendáveis a serem adotados na implementação do	
Compartilhamento de gastos	259
Conclusão	260
<b>Controvérsias jurídico-contábeis acerca da incidência da contribuição</b>	
<b>PIS e da COFINS sobre as subvenções econômicas</b>	<b>263</b>
<i>Renato G. Barreto</i>	
Introdução	263
Entre a atual interface entre Economia, Contabilidade e Direito	264
Recentes mudanças na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 11.638/07)	269
Análise jurídico-contábil das subvenções enquanto gênero	273
Espécies de subvenções estaduais	281
Subvenção para investimento	286
Subvenção para custeio	291
Fato gerador e da base de cálculo do PIS e da COFINS na sistemática da	
cumulatividade – breves considerações – da incidência sobre as receitas	294
Principais aspectos sobre o conceito de receita para fins de tributação	
PIS e da COFINS	296
Conclusões	303
<b>Incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS</b>	<b>309</b>
<i>Roberto Bahr Neto</i>	
<i>Wilson de Souza Junior</i>	
Introdução	309
Materialidade da contribuição ao PIS e da COFINS	310
Natureza jurídica do crédito presumido de ICMS	313
Posição da Receita Federal do Brasil	315
Ações para a não incidência de PIS e COFINS	317
<b>Natureza jurídica dos ágios e deságios na cessão e na</b>	
<b>cessão de títulos de crédito</b>	<b>321</b>
<i>Roberto Nascimento de Souza</i>	
<i>Roberto Sztokfisz</i>	

<b>Teleologia dos incentivos fiscais aprovados pela SUFRAMA</b>	<b>329</b>
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>Conceito de receita e critério jurídico para definir ingresso</b>	
<b>de titularidade de terceiro</b>	<b>339</b>
<i>José Antonio Minatel</i>	
1. Objeto do estudo	339
2. Distribuição do “vale transporte”: negócio jurídico é intermediação e	
não compra e venda	341
3. Conceito de “receita” na perspectiva dos contratos e o papel do registro contábil	345
4. Trânsito de recursos de terceiros e critérios para identificar a	
titularidade de “receitas”	350
5. Síntese conclusiva	360
<b>A problemática da glosa das transferências de ICMS nos pedidos</b>	
<b>de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos</b>	<b>363</b>
<i>Luciano Lopes de Almeida Moraes</i>	
Introdução	363
Do PIS e da COFINS não cumulativa	364
Das transferências de ICMS	367
Dos procedimentos da Receita Federal do Brasil nos pedidos de ressarcimento	368
Da necessidade de lançamento	370
Conclusão	375
<b>PIS e Cofins incidentes sobre as importações – Questões polêmicas</b>	<b>377</b>
<i>Luís Eduardo Garrossino Barbieri</i>	
Introdução	377
Conclusão	402
<b>O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao</b>	
<b>PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos</b>	
<b>jurisprudenciais sobre o tema</b>	<b>405</b>
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
<i>Matheus Cherulli Alcantara Viana</i>	
I. Introdução	405
II. A não cumulatividade e seus diferentes métodos	406
III. Breves considerações sobre a criação do regime não cumulativo do PIS/COFINS	408
IV. Não cumulatividade e o termo “insumos” na legislação	410
V. Teorias sobre o conceito de insumos	417
VI. O Superior Tribunal de Justiça e o critério da “essencialidade”	422

## O TERMO "INSUMOS" NA LEGISLAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO PIS/PASEP E À COFINS: A DISCUSSÃO E OS NOVOS CONTORNOS JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Matheus Cherulli Alcantara Viana

Advogado em São Paulo.

*"Cuidado com seus desejos, eles podem se tornar realidade."*

(Autor desconhecido)

### I. Introdução

Eficiente em seu efeito arrecadador, o sistema tributário brasileiro sofre críticas dos que nele apontam emaranhado de normas cuja complexidade o torna opaco até mesmo aos especialistas. Exemplares são as contribuições ao PIS/PASEP<sup>1</sup> e à COFINS<sup>2</sup>: surgidas a partir de uma legislação relativamente simples, não tardou a que tivessem suas alíquotas majoradas, produzindo indesejável efeito cumulativo, que implicava verticalização da produção e destímulo à produção nacional. As denúncias da parte dos diversos setores econômicos levaram à introdução de um regime não cumulativo que, longe de trazer a sua almejada racionalização, apenas serviu para dotá-las de maior complexidade, agregada a um acentuado aumento de alíquotas, tornando-as hoje os tributos com efeito mais perverso sobre a economia nacional.

O objetivo deste artigo não é o de explicar a totalidade das questões que envolvem a não cumulatividade das contribuições – missão desde já destinada ao fracasso; contentamo-nos em traçar algumas ideias acerca da possibilidade de escrituração de créditos calculados sobre insumos.

1. Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.

2. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

## II. A não cumulatividade e seus diferentes métodos

Servindo a fins classificatórios, difundiu-se a utilização dos termos "tributação direta" e "tributação indireta". Cientificamente questionáveis<sup>3</sup>, servem ao menos para apontar, do ponto de vista da política legislativa, a maneira pela qual a incidência tributária ocorre, conforme alcance a aplicação da renda propriamente dita ou etapas da cadeia econômica, visando à capacidade contributiva *in concreto* materializada pelo consumo.

A técnica da não cumulatividade é estreitamente relacionada com a tributação sobre o consumo, ou tributação indireta da renda, tendo sido aperfeiçoada originariamente com o objetivo de evitar os efeitos da tributação em cascata.

Verifica-se a tributação em cascata quando, sendo um tributo sobre o consumo plurifásico, ou seja, incidindo ele sobre diversas etapas da cadeia econômica até que efetivamente se dê o consumo, não seja levada em consideração a tributação ocorrida na fase anterior. Com isso, a incidência do tributo na "etapa 2" da cadeia atinge também o próprio tributo que incidiu na "etapa 1", acumulando-se o custo tributário a cada nova etapa, e elevando a representatividade do custo tributário em relação aos demais custos embutidos no preço dos produtos, tornando-os potencialmente mais caros<sup>4</sup>.

As ciências econômicas explicam que a criação de um imposto possui efeito indutor do comportamento dos agentes de mercado, de modo que a incorporação de espécie nova ao sistema tributário estimula determinados comportamentos tendentes a evitar a configuração daquela conduta descrita em lei como suficiente à sua incidência.

Em se tratando de um tributo que incida a cada etapa acrescentada à cadeia econômica, não é difícil imaginar que, sendo este ônus suficientemente relevante, a tendência é que se reduza ao máximo o número de etapas até que haja o consumo efetivo de determinado bem. Considerando que o preço final não possa ser alterado sem prejuízo de competitividade, o intuito do empresário é de que a proporção lucro *versus* custo seja o mais favorável possível ao primeiro. Assim, tomando como premissa que os demais custos são estáticos, há incentivo à verticalização, com a concentração de um máximo possível de etapas dentro da mesma empresa, favorecendo a formação de oligopólios.

3. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto*. São Paulo: Malheiros, 2011. passim.

4. Sobre o tema, vide SCHOUEIRI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 363 e ss.

A fim de evitar a tributação em cascata sem abrir mão da incidência plurifásica, foi se popularizando no mundo a inclusão de regras que evitem a cumulatividade. Em estudo de fôlego, ALCIDES JORGE COSTA<sup>5</sup> aponta como inspiração principal aos posteriores impostos plurifásicos e não cumulativos a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), criada na França em 1954, em substituição à *taxe à la production*. A diferença fundamental entre ambas as espécies tributárias residia na possibilidade de dedução, pelo contribuinte do imposto, não só do imposto relativo aos materiais que integrariam o produto acabado (crédito físico), mas também do imposto relativo a bens do ativo fixo e "despesas gerais" (créditos financeiros).

Trata-se de evolução relevante, que significou a possibilidade de dedução não só daqueles bens que *integram o produto*, mas também daqueles que, não integrando o produto, tenham sido adquiridos com a finalidade de produzi-los e, por isso mesmo, sofram desgaste. Com o passar do tempo, este desgaste natural demandará novos investimentos por parte do empresário, caso deseje manter a eficiência produtiva.

O método não cumulativo da *taxe sur la valeur ajoutée* importava a dedução, no imposto a pagar, do imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Este método, chamado de "imposto sobre imposto", é normalmente analisado em contraposição ao método "base sobre base", em que o imposto a pagar resulta, primeiramente, da dedução do montante das vendas do montante das aquisições efetuadas no período, aplicando-se sobre esta diferença a alíquota incidente.

A não cumulatividade "imposto sobre imposto" visa à manutenção da carga tributária incidente ao longo da cadeia econômica, podendo resultar em arrecadação maior ou menor em determinada fase por conta da tributação incidente na etapa anterior. Por outro lado, o método "base sobre base" torna a carga tributária relativa constante *na operação*, uma vez que em regra independe do montante de imposto cobrado na etapa anterior<sup>6</sup>.

Ambos os métodos servem à tributação do valor agregado, e de forma geral, pode-se dizer que o método "imposto sobre imposto" foi eleito pelo legislador para fins de não cumulatividade do ICMS (artigo 155, § 2º da Constituição Federal) e do IPI (artigo 153, § 3º da Constituição Federal), embora

5. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

6. Nas palavras de Alcides Jorge Costa: "Pode-se dizer, de modo geral, que no método imposto sobre imposto, a alíquota de fases ulteriores exerce influência nas fases precedentes, enquanto que, no método base sobre base, o efeito da alíquota circunscreve-se à operação em que foi aplicada". *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

com algumas variações decorrentes da concessão de créditos presumidos e outros incentivos fiscais. Diga-se desde logo que a não cumulatividade nunca foi plena, sendo relevante descaso com aquela técnica a restrição, hoje positivada pelo próprio constituinte quando trata do ICMS, do creditamento na hipótese de isenção no meio da cadeia produtiva.

### III. Breves considerações sobre a criação do regime não cumulativo do PIS/COFINS

Antes da criação do regime não cumulativo, a configuração dada pela Lei n. 9.718 de 27 de novembro de 1998 às contribuições, que já existiam desde 1970, no caso do PIS/PASEP, e 1991, no caso da COFINS, já era alvo das mais diversas críticas. Sua hipótese tributária – faturamento – parecia coincidir com os tributos sobre vendas; seu sistema de cobrança, cumulativo, era questionável tendo em vista que contrariava um dos principais avanços da reforma tributária de 1965, pela qual finalmente se havia repudiado o então Imposto sobre Vendas e Consignações, substituído pelo ICM justamente em razão do perverso efeito cumulativo, então sobejamente conhecido.

No entanto, mesmo com todas estas críticas, temos de reconhecer que tinham a seu favor uma legislação bastante simples, especialmente quando levamos em conta o regramento do imposto sobre a renda ou do imposto sobre a circulação de mercadorias.

Mas o efeito de tributação em cascata, lesivo e que tanto ofende a neutralidade tributária, não poderia ter outro destino que não o combate pelos contribuintes<sup>7</sup>. E como não era politicamente viável simplesmente arrancar o mal pela raiz eliminando as contribuições<sup>8</sup>, o pleito foi direcionado no sentido de que fosse estabelecida uma espécie de sistema não cumulativo de cobrança, como já acontecia de longa data com o ICMS e o IPI.

7. Segundo Ricardo Lobo Torres, as contribuições ao PIS e à COFINS levaram ao maior contencioso fiscal da década de 90 [Artigo "É possível a criação do IVA no Brasil?". In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUEZ, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Brando [org.]. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007].

8. Isto porque as contribuições ao PIS e à COFINS proporcionam enorme arrecadação e, por se tratarem de contribuições, não são computadas no momento da distribuição de receitas tributárias da União com os Estados e o Distrito Federal, como acontece com as receitas oriundas da arrecadação de impostos. Já àquela época (em que a arrecadação com as duas contribuições era substancialmente menor do que a de hoje), a eliminação das contribuições dependeria de enorme esforço político.

Este pleito resultou na edição da Lei n. 10.637, em 30 de dezembro de 2002, e da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trataram do regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, respectivamente.

Lamentavelmente, a não cumulatividade se fez acompanhar de enorme elevação das alíquotas básicas aplicáveis aos tributos, de 0,65% para 1,65%, no caso do PIS/PASEP, e de 3% para 7,6%, no caso da COFINS. No primeiro caso, o governo tinha a seu favor o argumento de que não se conhecia o efeito da nova medida, sendo relevante precaver-se contra a redução de arrecadação; no caso da COFINS, já se sabia que o incremento das alíquotas do PIS/COFINS fora muito superior ao necessário para manter a arrecadação, sendo indisturável, pois, o afã de se valer de uma medida que atendia o clamor social – fim da cumulatividade – para encher ainda mais as burras da seguridade social.

A legislação básica aplicável ao novo regime trouxe, ainda, rol contendo diversas espécies de despesa que dariam azo à escrituração de crédito que, compensados com os débitos das contribuições resultariam, ao menos em tese, na redução/eliminação do malfadado "efeito cascata".

O aumento da carga tributária foi também acompanhado de um efeito indireto, qual seja o aumento dos custos de *compliance*, uma vez que o cumprimento das obrigações relativas às contribuições na nova sistemática passou a exigir a mobilização crescente de recursos, sem falar nos custos com consultores externos (despesas estas que, por sinal, não geram direito à escrituração de créditos). Na mesma toada, não são poucas as autuações lavradas pela Receita Federal do Brasil a respeito das contribuições, gerando notável insegurança tributária.

Enfim, o sonho se transfigurou em pesadelo. A não cumulatividade das contribuições passou a ser ainda mais danosa que o "efeito cascata" que se pretendeu mitigar na origem das discussões, e a apropriação de conceitos aplicáveis ao ICMS e ao IPI, por legislação tributária que lida com grandeza estranha à tributação sobre o consumo (a tributação de receitas), fez com que as contribuições se tornassem um verdadeiro "*frankenstein* tributário". As diversas alterações que a sistemática não cumulativa sofreu resultaram na obtenção de duas contribuições esquizofrênicas, com gritante crise de identidade.

Diversas destas modificações criaram regimes especiais, aplicáveis a determinados setores da economia, no mais das vezes em função da pressão política exercida por alguns grupos<sup>9</sup>, na contramão da elaboração de um conjunto

9. Vide SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério de sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.).

de normas dotado de conteúdo inteligível sistematicamente, e em ofensa ao corolário da isonomia<sup>10</sup>.

Interessante notar que, em sua configuração original, as contribuições se identificavam mais com os impostos diretos, como o imposto sobre a renda, que com os impostos sobre o consumo. As próprias hipóteses das contribuições (faturamento e receita) não sugerem a tributação da cadeia comercial ou industrial, ou sobre serviços em si considerados.

Pois bem. Deixando de lado, aqui, estas questões, temos que o regime não cumulativo das contribuições desde sua criação foi objeto de grande número de estudos objetivando destacar os elementos norteadores do novo sistema, especialmente em relação à abrangência do termo "insumos" na legislação e a interpretação restritiva a ele atribuída pela Receita Federal do Brasil.

#### IV. Não cumulatividade e o termo "insumos" na legislação

Com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 20/98 e pela Emenda Constitucional n. 42/03, a Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 195, § 12, que as contribuições previstas no *caput* poderão ser não cumulativas, delegando sua disciplina à lei infraconstitucional.

Melhor dizendo, o texto do referido parágrafo determina que cabe à lei determinar os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, nos seguintes termos:

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: (...)

*Princípios e Limites do Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

10. A respeito, interessante a lição de TIPKE/LANG no sentido de que o "Direito Tributário não é manejado como matéria de Direito, mas transformado em veículo de propostas político-partidárias e interesses de grupos, que na democracia pluralística suplantam o Bem Comum. O incalculável número dos mais diferentes interesses sociais tornados válidos de modo partidário produz o assim chamado caos tributário, uma anarquia da tributação na qual (...) as conseqüências não são apenas injustiça tributária, mas também considerável insegurança tributária". TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

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.

Ao tratar do tema, as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 estabeleceram não só setores de atividade econômica para os quais a incidência das contribuições permaneceu cumulativa, como é o caso dos setores da construção civil e instituições financeiras<sup>11</sup>, mas delimitaram os principais aspectos da aplicação do novo regime, trazendo um rol de despesas sobre as quais o contribuinte enquadrado no regime não cumulativo faria jus ao cálculo e posterior escrituração de créditos. Ou seja: não tendo o constituinte determinado a forma como se daria a não cumulatividade, o legislador cuidou, ele mesmo, de dispor sobre seu regime jurídico.

A redação dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 não favorece o intérprete da legislação, contando com termos bastante vagos como é o caso dos "insumos" de seu inciso II, termo este que não possui definição legal e que, por conta disso, é motivo de diversos litígios entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes<sup>12</sup>.

A este respeito, vale verificar o próprio texto legal:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (...)

11. Não é objeto deste estudo a crítica quanto à escolha dos setores. Vale firmar o entendimento, entretanto, de que o referido § 12 não é um "cheque em branco", que implicaria arbitrariedade ao legislador: devem os setores ser identificados a partir de vetores que se encontram positivos na ordem econômica constitucional.

12. Sobre esta questão, vale mencionar que Ricardo Mariz de Oliveira entende que os incisos do art. 3º da Lei 10.833/03 constituem *numerus clausus*, ou seja, uma lista taxativa. No entanto, o mesmo autor menciona que a abrangência de algumas hipóteses é extensa, dando margem a diferentes interpretações. *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 44.

Traço marcante da sistemática adotada é que, contrariamente ao que ocorre em relação ao ICMS, de competência estadual, as contribuições ao PIS e à COFINS não receberam do legislador as características de não cumulatividade de “imposto sobre imposto”, sendo mais identificadas com o método “base sobre base”, de modo que o valor recolhido pelo contribuinte anterior não é levado em consideração, mas sim o valor dos bens e serviços adquiridos.

Repisando os conceitos tratados anteriormente, no caso do ICMS, o creditamento ocorre na mesma razão do imposto destacado na nota fiscal pelo contribuinte anterior, de modo que basta ao adquirente das mercadorias verificar quanto foi destacado e escriturar o mesmo montante em seus próprios livros, como crédito.<sup>13</sup>

No caso das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 determinam que o contribuinte deva primeiro proceder à identificação dos valores despendidos na aquisição dos itens “creditáveis”, ali previstos, e, em seguida, aplicar as alíquotas das contribuições *às quais estiver submetido*. O resultado desta multiplicação seria o montante de créditos a deduzir do saldo original a pagar.

Assim, é perfeitamente normal que, muito embora o contribuinte anterior (vendedor do insumo, por exemplo) esteja enquadrado no sistema cumulativo (ou seja, aplicando a alíquota conjunta de 3,65%), o contribuinte “adquirente” calcule os créditos com a aplicação da alíquota conjunta de 9,25%. Ou seja, a não cumulatividade para fins de PIS/PASEP e COFINS não leva em conta a “cadeia comercial” ou a “cadeia produtiva”, mas tão somente o contribuinte em si considerado, no mais das vezes pouco importando o que aconteceu na etapa anterior.<sup>14</sup> Esta circunstância torna o regime não cumulativo a elas atribuído único em direito pátrio.<sup>15</sup>

Ainda, o § 3º dos mencionados artigos 3º de ambas as leis dispõe que os créditos somente poderão ser calculados em relação aos bens adquiridos, e aos

13. Embora seja forçoso admitir que em virtude da guerra fiscal a sistemática de débitos e créditos do ICMS também tenha adquirido contornos mais complexos. No entanto, nos limitemos à regra geral.

14. Neste sentido, GRECO, Marco Aurélio. COFINS/PIS: A Não-Cumulatividade das Contribuições. *Revista de Estudos Tributários*, v. 7, n. 41, Jan./Fev. 2005.

15. Marco Aurélio Greco expõe que “[...] uma incidência sobre receita/faturamento, quando pluri-fásica, será necessariamente cumulativa, pois receita é fenômeno apontado pontualmente em relação a determinada pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos. Receita é auferida por alguém. Nisto se esgota a figura”. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista de Estudos Tributários*, ano 2, n. 12, Novembro/Dezembro 2004.

custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, conforme se lê abaixo:

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

(...)

§ 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.

Por outro lado, com a criação da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS sobre importações, fruto da edição da Lei n. 10.865/04, foram estabelecidas regras específicas para apuração dos créditos na hipótese de importações.

As regras para tanto são trazidas no artigo 15, que traz disposição, em seu inciso II, bastante similar àquela das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

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;

(...)

Assim sendo, especificamente em relação à escrituração de créditos sobre insumos, temos que o tratamento oferecido pela legislação das contribuições ao PIS/COFINS-importação é praticamente idêntico ao estabelecido pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

Da mesma maneira, persiste a imprecisão legislativa acerca da abrangência do termo “insumos”, razão pela qual os comentários sobre este tema podem ser entendidos como válidos tanto em relação às importações quanto no que concerne à incidência das contribuições sobre o faturamento/receita bruta.

Neste ponto cabe finalmente tratar do inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03, que, em verdade, é um dos mais controvertidos da sistemática de apuração de créditos do PIS/COFINS.

Isto porque a partir de sua leitura surge um questionamento básico: qual o alcance do termo “insumo”? Esclarecendo o motivo deste questionamento, e como comentado anteriormente, o termo insumo não possui definição estabelecida em lei, razão pela qual o aplicador da norma não conta com diretriz clara acerca do que poderia ser considerado insumo.

A Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa (IN) n. 404/04 com o intuito de regular a matéria, determinando que somente sejam considerados insumos aqueles bens ou serviços efetivamente “aplicados ou consumidos” na prestação de serviços pelo contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

(...)

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.

(...)

A diferença entre a redação trazida pela legislação e pela IN, basicamente, se resume à utilização dos termos “aplicados ou consumidos”.

Embora tais termos tenham conteúdo também bastante vago, pretendeu a RFB restringir a noção de insumos trazida pela legislação, tratando como tal apenas aqueles bens que “tenham contato” com serviço prestado (exceção feita ao ativo permanente), ou os serviços que resultem na própria prestação objeto da atividade do contribuinte. Ainda assim, e mais claramente no caso dos serviços, há que se reconhecer um elevado grau de subjetividade na questão.

Desta maneira, neste momento sem entrar no mérito sobre a própria competência da Receita Federal para que procedesse de tal forma, temos que tal qual o legislador a RFB não foi feliz ao conceituar “o que” ou “quais” seriam os insumos sobre os quais recairia o direito à escrituração de créditos das contribuições.

A ilustrar os comentários acima, trazemos abaixo algumas soluções de consultas emitidas pela RFB que trazem a noção da limitação ao conceito de insumos sob a guarida da IN n. 404/04:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 199 de 27 de maio de 2010 (DISIT 08)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO SERVIÇOS. Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade-fim. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se refletem indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de transporte (motofrete), viagens e telecomunicações. (...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 98 de 29 de setembro de 2010 (DISIT 07) de janeiro)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA: CRÉDITO DE INSUMOS. PRESTADOR DE SERVIÇOS.** Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. **O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não incluídos no ativo imobilizado, intrínsecos à atividade e que sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 52 de 09 de dezembro de 2010 (DISIT 01)

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**EMENTA: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEFINIÇÃO.** Não dão direito a crédito para a Cofins não-cumulativa os valores pagos a título de uniforme, alimentação e vale-transporte fornecidos aos trabalhadores diretamente envolvidos na prestação dos serviços que constituem a atividade-fim da consultante, por não se enquadrarem no conceito de insumo definido pela legislação tributária. Não dão direito a crédito para a Cofins não-cumulativa os valores pagos a funcionários a título de salários e respectivos encargos sociais, ainda que indiretamente, por se caracterizarem como valores de mão-de-obra pagos a pessoa física.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 333 de 27 de setembro de 2010 (DISIT 08)

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**EMENTA: CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS EMPREGADOS NA REALIZAÇÃO DE TESTES DE QUALIDADE EM MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS.** Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. **O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Não é admissível a apropriação de créditos da Cofins relativamente aos dispêndios com a aquisição de artigos de vidro (e.g.: tubos de ensaio, pipetas, provetas, copos "becker"), produtos químicos e outros materiais destinados a emprego em testes de qualidade de matérias-primas e do produto final industrializado, bens esses que não preencham a definição legal de insumo, nem se enquadram tais dispêndios nas demais**

hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003.

Da simples leitura destas soluções de consulta, depreende-se que, de acordo com o entendimento da RFB, o termo "insumo" não guarda qualquer relação com o conceito de despesa necessária. Entretanto, deixa a RFB de esclarecer qual é, então, o significado de insumo.

A solução de consulta n. 333/10, por exemplo, versa sobre o aproveitamento de créditos na atividade de realização de testes, e foi negado pela RFB o direito à escrituração de créditos em relação à aquisição de produtos químicos destinados ao emprego na realização dos próprios testes. O que nos gera estranheza é que, se nem mesmo aquilo que é utilizado na prestação dos próprios serviços deve ser considerado insumo, o que haveria de ser?

A questão é relativamente nova nos tribunais e órgãos julgadores administrativos. A jurisprudência administrativa tinha tendência bastante clara a aplicar o conceito restritivo trazido pela IN n. 404/04, sem entrar no mérito da correta definição do termo "insumos". Na esfera judicial, até bem pouco tempo não havia qualquer decisão dos Tribunais Superiores sobre o tema.

No entanto, recentemente a jurisprudência vem se modificando e apresentando alternativas bastante interessantes ao deslinde da questão, de modo que passaremos a analisar seus fundamentos.

## V. Teorias sobre o conceito de insumos

Como tratamos acima, o cenário que se verifica atualmente é, via de regra, o da interpretação mais taxativa possível por parte da Receita Federal em relação ao rol de despesas sobre as quais o crédito das contribuições poderia ser calculado, enquanto de outro lado grande parte da doutrina<sup>16</sup> argumenta que tal limitação contraria a Constituição Federal.

16. Neste sentido, YAMASHITA, Douglas. Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS e o Conceito de Insumos. In: GAUDÊNCIO, Samuel; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Ed., 2007. No mesmo sentido, Misabel Derzi, no artigo "Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional n. 42/03", in: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. vol. V. Também Hugo de Brito Machado conclui neste sentido, opinando que "[...] o conceito de insumo, no que diz respeito à não-cumulatividade das referidas contribuições, deve ser o mais amplo possível, abrangendo tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo

Esta tese foi bem explorada por Douglas Yamashita, em artigo intitulado "Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos"<sup>17</sup>, em que, principalmente a partir do argumento de que o § 12 faz menção tão somente à exclusão de determinados setores da sistemática não cumulativa, conclui o autor:

Como a matriz constitucional da não-cumulatividade do PIS e da Cofins é o art. 195, § 12, da CF, concluiu-se que cabe às leis ordinárias e demais normas regulamentadoras tão somente definir os setores de atividade econômica para as quais as contribuições serão integralmente não-cumulativas.

Isso significa de plano que não é juridicamente admissível qualquer interpretação do conceito de insumos que implique cumulatividade, isto é, a incidência em cascata do PIS sobre ele mesmo e da Cofins sobre ela mesma, sendo assim meramente exemplificativas as hipóteses de creditamento, constante dos arts. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

A tese possui bons fundamentos jurídicos, mas não prosperou.

Dentre outros motivos que se possam levantar para tanto, a nosso ver, a única coisa absolutamente clara no § 12 do artigo 195 é que as contribuições sociais *podem* ser não cumulativas. Ao contrário do que ocorre em relação ao ICMS e ao IPI, tributos em relação aos quais a não cumulatividade é mandatória a partir do próprio texto constitucional, o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal somente determina que ao legislador ordinário compete estatuir o regime não cumulativo.

Tal autorização constitucional foi amplamente utilizada, tanto é que desde então a não cumulatividade se tornou regra geral, enquanto o regime cumulativo foi reservado a alguns poucos segmentos, como tratamos anteriormente. No mais, foi silente a Constituição Federal sobre o método a partir do qual tal não cumulatividade seria operacionalizada, encontrando assim seus limites em outros princípios constitucionais em matéria tributária, como a isonomia, a capacidade contributiva e a legalidade.

As primeiras tentativas de fixação do que haveria de ser considerado "insumos" para fins de PIS e COFINS utilizaram a analogia com a legislação do IPI, tal qual ocorreu no Acórdão n. 203-12.472, de 17 de outubro de 2007,

respectiva", no artigo "A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro", em: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

17. In: GAUDÊNCIO, Samuel; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Ed., 2007.

Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), em que foi argumentado que:

O termo "insumo" não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo **insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não-cumulatividade no âmbito do IPI**, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados. (...) o conceito de insumo já foi consagrado pelo Parecer Normativo n. 65/79, nos seguintes termos: **geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu" e material de embalagem) quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.**

A nosso ver, o grande mérito do voto acima repousa exatamente no reconhecimento de que o termo insumo é estranho à legislação atinente ao PIS e à COFINS, razão pela qual, até que providencie o legislador solução à questão, estaremos tratando de entendimentos sobre a matéria que não necessariamente assumirão critérios objetivos ou se adaptarão a todas as situações.

Ao contrário do que acontece com o IPI, que recai somente sobre a industrialização, as contribuições ao PIS e à COFINS, que recaem sobre receitas, oneram atividades das mais diversas, como a comercialização e a prestação de serviços.

Embora o Regulamento do IPI não traga um conceito bem definido de insumos, o termo é constantemente utilizado em associação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou seja, materiais que de uma forma ou outra "compõem" o próprio produto.

O mesmo raciocínio não pode ser estendido às contribuições ao PIS e à COFINS, para as quais existe previsão legal, por exemplo, para a escrituração de créditos em relação à prestação de serviços e com despesas financeiras. Insumo, na legislação do IPI, necessariamente será um material que será consumido na criação de outro produto, nunca serviços, que sequer são alcançados

pelo imposto. Se a própria legislação determina que o serviço pode vir a ser insumo, para fins de PIS e COFINS, é forçoso admitir que o termo insumo aqui possui conotação diversa.

A segunda crítica intuitiva a esta interpretação é na verdade bastante simples: não se aplica o conceito da legislação do IPI porque... não estamos tratando do IPI! Não há, quer na Lei n. 10.637/02, quer na Lei n. 10.833/03, qualquer remissão à legislação do IPI para estes fins.

Tampouco estamos diante de tributos com alguma identificação, uma vez que o IPI é tributo sobre o consumo, atingindo apenas a etapa de industrialização do produto e não chegando ao consumidor final. As contribuições ao PIS e à COFINS, por sua vez, recaem sobre a receita/faturamento de todas as empresas. Aliás, é de se dizer que o fato de lidarmos com tributação de receitas/faturamento permitiria, ao menos a princípio, identificação muito maior com o imposto de renda.

Foi inclusive o que ocorreu no Acórdão n. 201-13.045, de 02 de julho de 2008, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), em que foi considerado, em decisão unânime, que o termo "insumos" deveria seguir a mesma direção do conceito de despesas necessárias para fins de IRPJ, seguindo o voto do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda:

(...) faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos da COFINS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são "insumos" (RV n. 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473). Estamos aqui tratando de serviços e não de produção, o que seria a hipótese para, quiçá, fazermos alguma menção ao IPI. (...) Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada às suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99.

A decisão mencionada acima adota, em grande medida, a ideia de que todos os custos relacionados à produção, conquanto não possuam vedação expressa na legislação das contribuições, devem gerar ao contribuinte o direito

ao desconto de créditos, defendida por MARIZ SIQUEIRA<sup>18</sup> e NATANAEL MARTINS<sup>19</sup>.

O conceito ali contido, se possui por um lado o demérito de "emprestar", utilizando da analogia, definição também carregada de certa subjetividade (em relação à necessidade), e de legislação estranha às contribuições, ao menos trouxe um critério aplicável tanto na situação dos insumos destinados à produção quanto na hipótese de insumos da prestação de serviços.

Outro ponto favorável à utilização dos custos como parâmetro para a determinação de créditos é sua maior correlação com a própria hipótese de incidência das contribuições. Tomando como premissa a necessidade de coerência lógica entre a hipótese de incidência tributária e a base de cálculo, quão maior for a amplitude do conceito de receita bruta, maior deve ser a possibilidade de créditos escrituráveis, na sistemática não cumulativa do imposto.<sup>20</sup>

Já aparecem as primeiras decisões no sentido de adotar o critério da necessidade das despesas, como fez o CARF no julgamento que transcrevemos acima. Sobre o tema, veja-se<sup>21</sup>:

Dessarte, devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. 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. Não obstante a Receita Federal tenha refutado a dedutibilidade de despesas necessárias como critério para efeito de apuração de créditos de PIS e de COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu decisão em que reconhece a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ.

18. 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.
19. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
20. "Em outras palavras e a título de exemplo, se uma receita financeira é abrangida pelo conceito de faturamento ou receita bruta, qualquer despesa financeira paga a terceiros e que seja tributada igualmente como receita bruta deve gerar crédito e ser compensável". Não-Cumulatividade (Valor Agregado?) de João Dácio Rolim, em: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.
21. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Apelação Cível N. 0029040-40.2008.404.7100/RS – Rel. Desembargador José Ilan Paciornik, publicado em 21/07/2011.

Merece ressalva, contudo, que a par das diversas decisões em sentidos diferentes, temos que a maior parte das decisões emitidas sobre o tema muito provavelmente será objeto de análise pelos Tribunais Superiores, razão pela qual é de se considerar que a matéria venha a encontrar solução apenas quando for consolidada a jurisprudência. E parecemos estar bastante próximos da primeira decisão do STJ sobre o tema.

## VI. O Superior Tribunal de Justiça e o critério da "essencialidade"

Em junho deste ano, o Superior Tribunal de Justiça começou a julgar, pela primeira vez, a questão referente ao conceito de insumos para fins da determinação de créditos das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

Começou, apenas, vez que o julgamento do recurso especial n. 1.246.317 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça foi interrompido após voto do Ministro Relator Campbell Marques (que foi acompanhado pelos Ministros Castro Meira e Humberto Martins) por conta do pedido de vista do Ministro Herman Benjamin.

Embora o voto do Ministro Campbell Marques não tenha sido ainda publicado no *website* do STJ, alguns aspectos da decisão foram amplamente noticiados, por conta de sua relevância.

O primeiro ponto a se comentar é que, até onde se tem notícia, o Ministro Campbell Marques afastou tanto a aplicação da legislação do IPI, quanto a aplicação da legislação do IRPJ, adotando, após extensa fundamentação, uma terceira via, segundo a qual o critério a ser seguido para fins de escrituração de créditos do PIS/PASEP e da COFINS deva ser o da "essencialidade".

Conforme foi noticiado, no caso, que versava sobre o aproveitamento ou não de créditos com despesas com materiais de limpeza por empresa produtora de alimentos, restou consignado que o direito ao creditamento repousaria na essencialidade de tais produtos para que o processo produtivo fosse realizado, independentemente do fato de que tais materiais, obviamente, não integram a produção em si dos alimentos.

A motivar o voto, foi utilizado como baliza o critério de inerência trazido por MARCO AURÉLIO GRECO – traduzido no voto como *critério da essencialidade* – no sentido de que os bens e serviços ao mesmo tempo úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços devem ser considerados aptos a gerar créditos das contribuições.

Diferentemente das teorias inspiradas pela legislação do IRPJ ou mesmo por critérios contábeis, defende não serem quaisquer custos ou despesas aptos à geração de créditos, mas somente aqueles que se afigurem estritamente necessários à efetivação do processo produtivo em si, ainda que não sejam agregados ao produto final ou ao serviço prestado, desde que assegurem que "(...) o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes"<sup>22</sup>.

## VII. Algumas considerações sobre o tema

De início, cabe dizer que, em nossa opinião, o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, embora tenha tratado da não cumulatividade em termos de setor econômico, nada disse de expresso acerca de sua configuração.

Não há que se falar em princípio da não cumulatividade em matéria de PIS e COFINS, até mesmo em função do que prevê o § 12. A nosso ver, o legislador infraconstitucional não recebeu da Constituição Federal ditame específico sobre a não cumulatividade das contribuições, que deve ser lastreado pelos princípios constitucionais em matéria tributária, como a isonomia, a capacidade contributiva e a legalidade.

A pesar a favor disso, devemos levar em conta que a Emenda Constitucional n. 42/03, que incorporou o § 12 ao artigo 195, foi editada após a criação do regime não cumulativo para o PIS, mas antes da conversão da Medida Provisória que veio a se tornar a Lei n. 10.833/03. Embora não se possa afastar a legitimidade que a Emenda Constitucional trouxe ao regime não cumulativo das contribuições, parece que ela foi editada muito mais com o intuito de dar guarida à exclusão de alguns setores do novo regime. Daí a permissão para que o legislador ordinário determinasse os setores econômicos que passariam a se sujeitar ao regime não cumulativo.

Dito isso, cabe ponderar que, tivesse sido a intenção do legislador que fosse possível a escrituração ampla e irrestrita, não haveria sequer a necessidade de utilizar o termo "insumos", bastando que se referisse a gastos com a aquisição de bens ou serviços pela pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS. O termo insumo pressupõe certa vinculação com a atividade-fim, de certo. O que não é totalmente claro é qual o nível de vinculação exigido.

22. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 6, n. 34. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

Embora o voto ainda não seja definitivo, pensamos que, se confirmado, a recente postura do STJ sobre o tema merecerá aplauso, e se transformará em importante precedente jurisprudencial.

O primeiro motivo para tanto é que, finalmente, desvincula-se o conceito de insumos da aplicação analógica de legislação estranha às contribuições. A nosso ver, não existe o menor cabimento justificar a aplicação de um conceito criado para aplicação dentro de um sistema específico a outro, simplesmente por um critério de maior conveniência. Embora pareça mais razoável, mesmo a adoção do critério da necessidade das despesas, importado da legislação do imposto sobre a renda, não se conforma totalmente com as contribuições.

Tomemos, por exemplo, despesas com propaganda, em uma empresa que produz e vende cosméticos. Não nos parece haver dúvida de que tais despesas seriam necessárias. No entanto, existiria o direito à escrituração de créditos de PIS/PASEP e COFINS?

A nosso ver, a resposta seria negativa, tendo em vista o texto dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 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 n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

Ora, o texto legal explicita que os bens devem ser utilizados como insumo na produção ou prestação de serviços, ou seja, devem ser afetos àquela produção ou aos serviços prestados. Que as despesas com propaganda serão consideradas necessárias, e contribuirão à geração de receitas, não há dúvida, mas não contribuem com a produção do bem.

Por outro lado, as despesas com publicidade em uma empresa destinada à produção de eventos não são só necessários, mas também essenciais à atividade. Aqui, além de a despesa estar diretamente atrelada à geração de receita, trata-se de serviço intrinsecamente ligado à manutenção da própria atividade-

fim da empresa tomadora, razão pela qual pensamos não haver dúvidas acerca do direito à escrituração de tais créditos.

E no caso das despesas com materiais de limpeza pela indústria alimentícia, objeto do voto em questão? Ali também não há dúvida de que tais despesas são necessárias, mas existe algo a mais, que não encontramos em nosso exemplo anterior. Esse "algo a mais" seria a tal essencialidade à produção, vez que sem um ambiente limpo impossível seria produzir um alimento em conformidade com a legislação sanitária.

É importante que se ressalve esse aspecto: a essencialidade não se confunde com a necessidade; esta se relaciona à atividade operacional e é critério válido para o imposto de renda. Essencialidade, no caso das contribuições ao PIS/COFINS, relaciona-se com o termo "insumo", i.e., algo necessário para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Em síntese, algo cuja falta implicaria produção ou fabricação diversa daquela alcançada.

Não parecem desabonar a tese as exceções constantes dos §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei n. 10.833/03, a respeito da impossibilidade de escrituração de créditos em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou do exterior, em relação à mão de obra paga à pessoa física, e *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*. Não se descaracteriza o caráter de insumo; o que se faz é vedar o creditamento.

Na ausência de regulamentação expressa sobre o tema, parece que a decisão é acertada. E é bastante possível que o CARF adote de imediato o mesmo entendimento, vez que já se mostrou propenso até mesmo a aceitar a adoção do conceito de "despesas necessárias" da legislação do imposto sobre a renda como parâmetro para a definição do termo "insumo".