

**CURSO DE DIREITO**

Gabriel de Conto Trapp

**O CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/COFINS**

Santa Cruz do Sul  
2015

Gabriel de Conto Trapp

## **O CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso, modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Prof. Ms. Eduardo Dante Calatayud  
Orientador

Santa Cruz do Sul  
2015

## **TERMO DE ENCAMINHAMENTO DO TRABALHO DE CURSO PARA A BANCA**

Com o objetivo de atender o disposto nos Artigos 20, 21, 22 e 23 e seus incisos, do Regulamento do Trabalho de Curso do Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC – considero o Trabalho de Curso, modalidade monografia, do acadêmico Gabriel de Conto Trapp adequado para ser inserido na pauta semestral de apresentações de TCs do Curso de Direito.

Santa Cruz do Sul, 30 de outubro de 2015.

Prof. Ms. Eduardo Dante Calatayud  
Orientador

## RESUMO

O presente trabalho monográfico trata do tema “o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS”. Pretende-se, à luz da literatura recente e relevante a propósito da situação em tela, analisar, discutir e apresentar os principais aspectos teóricos que envolvem essa problemática. Para tanto, utiliza-se a metodologia de pesquisa bibliográfica que consiste, basicamente, na leitura, fichamento e comparação das teorias dos principais autores do Direito que tratam desse problema. Partindo-se do pressuposto de que ao estudar o direito devemos partir sempre da Constituição Federal, devido à hierarquia das normas, estuda-se a não cumulatividade do PISC/COFINS, tentando encontrar um núcleo mínimo na Constituição Federal, a fim de interpretar corretamente a legislação. Após delimitado o princípio da não cumulatividade, procura-se determinar o alcance do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS. O tema é relevante pois com o descumprimento do princípio da não cumulatividade tem-se um aumento na carga tributária em processos produtivos compostos por várias etapas, elevando o preço do produto final e, por conseguinte, impedindo um acesso mais amplo, da sociedade, no seu poder de consumo.

**Palavras-chave:** PIS; COFINS; não cumulatividade; conceito de insumos.

## RESUMO

The present monographic work approaches the topic “the concept of inputs for purposes of crediting of PIS/COFINS”. We intend, through the current literature, to analyze, discuss and introduce the major theoretical aspects that involve this issue. Therefore, we use the bibliographic research methodology, that is, basically, the reading, resume and comparison of the majors authors of Law who study the issue. Considering that we have to study the Law firstly through the constituion, because of the hierarchy of norms, we study the non-cumulativity of PISC/COFINS, trying to find a minimum core in the Constituição Federal, in order to interpret the legislation correctly. Delimited the non-cumulativity principle, we search to determine the reach of the concept of inputs for purposes of crediting of PIS/COFINS. The topic is relevant, because with the non observance of the non-cumulativity principle, we have a increase in the tax burden production processes made of several steps, raising the final product and, consequently, preventing a wider access, of the society, in the capacity of consumption.

**KEYWORDS:** PIS; COFINS; non-cumulativity; concept of inputs.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>06</b>
<b>2</b>	<b>PIS/COFINS NO PATAMAR CONSTITUCIONAL.....</b>	<b>08</b>
2.1	As contribuições para a Seguridade Social.....	08
2.2	Relevância da análise da Constituição Federal .....	08
2.3	Critério de classificação da espécie tributária contribuição.....	09
2.4	Materialidade do PIS e COFINS.....	10
2.4.1	Introdução – obrigação tributária.....	10
2.4.2	A regra matriz de incidência do PIS/COFINS.....	11
2.4.3	O princípio da não cumulatividade.....	13
2.4.4	A previsão da não cumulatividade para o PIS/COFINS.....	14
2.4.5	Conteúdo posto e pressuposto na Constituição.....	16
<b>3</b>	<b>PIS/COFINS NO PATAMAR INFRACONSTITUCIONAL.....</b>	<b>20</b>
3.1	As leis 10.637/2002 e 10.833/2003.....	20
3.2	A Lista de créditos é exemplificativa ou taxativa?.....	21
3.3	O conceito de insumos.....	23
3.4	A posição da Receita Federal.....	33
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA.....</b>	<b>39</b>
4.1	A jurisprudência administrativa – Conselho de Contribuintes e CARF...39	
4.2	A jurisprudência dos Tribunais.....	44
4.2.1	A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais.....	44
4.2.2	A jurisprudência do STJ.....	46
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>50</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de curso pretende analisar, à luz da Constituição Federal, o alcance do princípio da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS, para, após delimitada a abrangência do princípio, interpretar o conceito de insumos para fins de creditamento dos mencionados tributos, perante os diversos instrumentos normativos infralegais. Somente quando esgotado os patamares constitucionais e infraconstitucionais, foi realizado um estudo da jurisprudência sobre o conceito de insumos para as referidas contribuições.

Tem como objetivo geral Identificar a delimitação do conteúdo do princípio da não-cumulatividade do PIS/Cofins, vale dizer, construir no patamar constitucional de acordo com a materialidade destas contribuições o alcance possível da não-cumulatividade.

E como objetivos específicos, o trabalho teve os seguintes:

(a) investigar a base constitucional das contribuições, incluindo seus aspectos mais gerais, mas especialmente a materialidade e a base de cálculo, tendo em vista que possuem reflexos não cumulatividade das contribuições;

(b) explicar o princípio da não cumulatividade e interpretar a não-cumulatividade específica do PIS/COFINS, a luz da Constituição, distinguindo-o daquele previsto aos demais tributos, bem como delimitando o seu alcance.

(c) analisar os instrumentos normativos infralegais e os diversos entendimentos da Receita Federal, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da doutrina, referentes ao conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/Cofins.

(d) desenvolver uma matriz do alcance do conceito de não-cumulatividade e insumos para após analisar a jurisprudência.

(e) realizar um estudo da jurisprudência, verificando quais itens são considerados insumos para fins de não-cumulatividade pelos nossos tribunais, bem como pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A abordagem do tema justifica-se pela possibilidade de violação à Constituição Federal caso a técnica de não-cumulatividade usada nas contribuições em questão não seja adequada ao fim almejado pela Carta Magna.

Ainda, com o alcance reduzido do conceito de insumos, haverá um impacto direto na carga tributária das empresas, onerando toda a cadeia econômica, e, como consequência, um aumento no preço do produto final, afetando contribuintes e

consumidores, e a própria competitividade da economia nacional.

Os métodos usados no presente trabalho foram o método hermenêutico e o dedutivo.

Com relação aos tipos de pesquisas, foram usadas a bibliográfica, a jurisprudencial e o estudo de caso. Quanto aos objetivos ou fins, a pesquisa será exploratória.

## **2 PIS/COFINS NO PATAMAR CONSTITUCIONAL**

As contribuições são uma das 5 espécies de tributos existentes atualmente no sistema tributário brasileiro: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.

Para chegarmos ao estudo da legislação específica das contribuições para o PIS/COFINS e, após, ao exame da jurisprudência, analisaremos primeiramente a base da constitucional destes tributos e o princípio da não cumulatividade, que terá reflexos na interpretação dos dispositivos infralegais.

### **2.1 As contribuições para a Seguridade Social**

As contribuições encontram-se previstas num primeiro momento no art. 149 da CF, que introduz as contribuições sociais entre outras, e que passarão a ser analisadas como objeto do nosso estudo. Todavia, entre as contribuições sociais, existe a possibilidade da União instituir as contribuições sociais gerais (para tanto bastará a presença de uma finalidade social prevista no título VII da CF, da ordem social, ou no art. 6º da CF) e a possibilidade de instituir-se as sociais previdenciárias, também conhecidas como contribuições para o financiamento da seguridade social. Nesta última categoria incluem-se a Contribuição para o PIS (Programa de integração social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Estas também possuem uma finalidade social, mas especificamente a de financiar a Seguridade Social, que compreende a previdência, a assistência social e a saúde, nos termos do art. 194 da Lei Maior. (ÁVILA, 2011)

Para tais propósitos, o Texto Magno não apenas definiu a finalidade, como também delimitou a hipótese de incidência, a base de cálculo e o sujeito passivo destes tributos. (ÁVILA, 2011)

### **2.2 Relevância da análise da Constituição Federal**

Quando a Constituição Federal efetuou a repartição de competência tributária, ou seja, quando prescreveu a capacidade de instituição de tributos, entre os vários entes federativos, ela não apenas delimitou o procedimento, como também o conteúdo. Procedimento refere-se a forma, que no caso é a lei em sentido estrito, enquanto o conteúdo refere-se à matéria. Assim, a CF estabeleceu um limite formal

e material para o exercício da competência (instituição dos tributos).

Por outro lado, essa divisão de competências opera negativamente e positivamente (FALCÃO, 1965). Negativamente quando não permite que outro ente federativo exerça a competência atribuída a uma determinada pessoa jurídica de direito público (por exemplo, a instituição do ICMS compete apenas aos Estados-membros e ao Distrito Federal). Positivamente, delimitando o conteúdo da matéria (por exemplo, o “s” do ICMS significa serviços de transporte e telecomunicações e outros que não estiverem compreendidos na competência do ISS). Nestes exemplos citados nenhum outro ente poderia instituir o ICMS, bem como não poderia um estado usar como fato gerador do ICMS um serviço diferente dos mencionados.

Daí a relevância do estudo das contribuições PIS/COFINS no patamar constitucional, para somente quando esgotado este, passar à análise do exercício da competência na legislação infraconstitucional, verificando se o conteúdo posto (expresso) e pressuposto (implícito) foi respeitado pela lei que instituiu o tributo. Caso contrário, a repartição de competência equivaleria a entregar um “cheque em branco” para que o legislador preenchesse de acordo com o seu alvedrio. Nesse contexto, se faz necessário compreender o critério de classificação da espécie tributária contribuição, para mais adiante extrair a materialidade do PIS/COFINS. (CALATAYUD, 2005)

### **2.3 Critério de classificação da espécie tributária contribuição**

O critério de classificação observado pelo CTN, no art. 4º, segundo o qual a natureza jurídica depende do fato gerador vinculado ou não vinculado a uma prestação estatal específica, encontra-se superado, somente se aplicando a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tanto os empréstimos compulsórios quanto as contribuições não podem ser classificados com base nesse dispositivo do CTN. As contribuições, introduzidas com a CF/88, têm como critério não o fato gerador vinculado ou não vinculado, mas sim a finalidade e a destinação (que significa a vinculação das receitas obtidas à finalidade desejada). (PAULSEN, 2012)

O advento de tributos não mais calcados na ideia de fato gerador, mas na finalidade e na destinação, representou uma mudança de paradigma no Direito Tributário. Antes a atribuição de competências tributárias era baseada nos fatos geradores descritos na Constituição. Com a CF/88 surgiram tributos cuja fundamentação é a finalidade, e então são devidos não porque algo ocorreu, mas

sim por que existem determinados fins a serem perseguidos. (GRECO, 2000)

Situadas as contribuições dentro da classificação das diversas espécies tributárias, passamos a investigar a materialidade da contribuição para o PIS e da COFINS.

## **2.4 Materialidade do PIS e COFINS**

A fim de dar o tratamento adequado à espécie tributária, analisaremos todos os aspectos da obrigação tributária e em especial a materialidade, elemento este fundamental para o nosso estudo.

### **2.4.1 Introdução – obrigação tributária**

A obrigação tributária surge com o fato gerador, que é a efetiva ocorrência do fato descrito na norma. Esta descrição do fato é chamada de hipótese de incidência. Ocorrido o fato gerador, é possível identificar os quatro elementos da hipótese de incidência: pessoal, material, espacial e temporal. (ÁVILA, 2011)

O elemento pessoal refere-se aos sujeitos que integram a relação jurídico-tributária, ou seja, o sujeito ativo (ente público credor) e o sujeito passivo (contribuinte devedor). (ÁVILA, 2011)

O elemento material, segundo ÁVILA (2011, p. 210), “[...] é o próprio núcleo ou substância do fato gerador, permitindo identificar a espécie e a subespécie tributária”. Assim, o elemento material nada mais é do que o verbo e o seu complemento presentes na hipótese de incidência, por exemplo, auferir renda no caso do imposto de renda. O mesmo autor (2011, p. 211) também afirma que “a base de cálculo possui íntima relação com o aspecto material”. A base de cálculo é o valor sobre o qual deve ser aplicada a alíquota, determinando assim o montante do tributo a ser pago (ÁVILA, 2011).

Já o aspecto espacial refere-se ao local onde ocorreu o fato gerador, que determinará qual ente possui a competência. Também é relevante este elemento para remissões de crédito tributário adstrito a determinadas regiões e isenções regionais. (ÁVILA, 2011)

Por fim, o aspecto temporal diz respeito ao momento de ocorrência do fato gerador, determinando a lei a ser aplicada (ÁVILA, 2011).

Feitas estas considerações, passamos a descrever os elementos

fundamentais da regra matriz de incidência tributária do PIS/COFINS.

#### 2.4.2 A regra matriz de incidência do PIS/COFINS

Segundo Minatel (2012, p. 116),

[...] a regra matriz de incidência tributária de cada uma dessas contribuições descreve no antecedente uma conduta, auferir receita (critério material), verificável no contexto do exercício das diferentes atividades empresariais praticadas pelas pessoas jurídicas (sujeito passivo), para a qual prescreve, no conseqüente, o dever de pagar prestação monetária compulsória à União (sujeito ativo), num percentual (alíquota) calculado sobre o valor da própria receita (base de cálculo).

Com efeito, prescreve o art. 1º da Lei 10.637/02 (também há redação similar na Lei 10.833/03, referente à COFINS) que “a Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (BRASIL, 2002).

No entanto, esta afirmação refere-se especificamente ao PIS/COFINS na modalidade não cumulativa, uma vez que no regime cumulativo a materialidade é o faturamento, que é apenas a receita bruta (receita de venda dos produtos ou serviços) e não a receita total, conforme os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (BRASIL, 1998)

Além desta diferença entre as materialidades de um regime e outro, segundo Oliveira (2014), as alíquotas também são diferentes para as duas sistemáticas. As alíquotas do PIS/COFINS não modalidade cumulativa são, respectivamente, 0,65% e 3%, enquanto para o regime não cumulativo as alíquotas são 1,65% e 7,6%.

Conforme foi assinalado noutro tópico, a base de cálculo possui forte ligação com o critério material. E a não cumulatividade refere-se justamente à apuração do montante do tributo. É nesse sentido que a possibilidade de crédito do PIS/COFINS deverá ser medida em função do critério material, ou seja, auferir receita. Conforme será aprofundado mais adiante, não se coaduna com a Constituição Federal a

utilização apenas dos créditos permitidos ao IPI, pois este tributo possui materialidade distinta e menor que a das contribuições. O IPI incide apenas sobre os produtos industrializados vendidos, enquanto que o PIS/COFINS incide sobre todas as receitas da empresa.

Assim como a não cumulatividade, também o conceito de receita e base de cálculo do PIS/COFINS, estão presentes na Constituição Federal, o que serve como limite para a competência do legislador infraconstitucional. (MINATEL, 2012)

O conceito de receita para base de cálculo difere daquele utilizado na Contabilidade, em que, em virtude do princípio da competência, são registradas as receitas no momento em que são realizadas, e não quando são recebidas. Receita para o PIS/COFINS é a capacidade econômica revelada pelo efetivo ingresso financeiro. Em síntese, é a totalidade dos ingressos obtidos com a atividade fim da empresa e demais investimentos, por exemplo, ingressos financeiros e alugueis.(MINATEL, 2012)

Para o presente trabalho, definiram-se os elementos essenciais contidos na CF, quais sejam, hipótese de incidência, base de cálculo e sujeitos ativo e passivo.

Nesse quadro, surgiram vários problemas que resultaram em inúmeros conflitos entre os contribuintes e o Fisco.

Segundo Chaves (2013, p. 39), “até 2002, o PIS/PASEP e a COFINS eram cobradas somente em cascata ou cumulativamente”. Neste período, era consenso entre os contribuintes que o tributo cobrado cumulativamente onerava demais a cadeia produtiva, ainda mais por incidirem sobre o faturamento. Isto levou algumas empresas a reduzirem as etapas do processo produtivo a fim de diminuir a carga tributária. Por exemplo, uma empresa que comprasse peças para montagem e venda de máquinas poderia fabricar ela mesma tais peças, evitando a incidência do PIS/COFINS na primeira fase (CHAVES, 2013, p. 40).

Todavia, tal possibilidade de fabricação própria de determinada peça é restrita a um grupo de empresas onde é possível viabilizá-la. Em outros setores o problema permanecia.

Com esse intuito, foi introduzida a Emenda Constitucional nº 42/2003, que inovou a CF com relação às contribuições previdenciárias, ao trazer o princípio da não cumulatividade para livrar os obstáculos supracitados.

### 2.4.3 O princípio da não cumulatividade

A não-cumulatividade, segundo Chaves (2013, p. 41), “[...] é a forma de se evitar a cobrança em cascata do tributo”. Ou seja, enquanto no regime cumulativo incide o tributo em todas as etapas da cadeia produtiva, na não cumulatividade a quantia paga nas etapas anteriores é diminuída do valor devido nas etapas seguintes, incidindo apenas sobre o valor agregado em cada operação.

Por exemplo, se a empresa A compra para revenda uma mercadoria da empresa B, caso o tributo incidente fosse cumulativo, o montante devido pela empresa A ao revender o bem, seria a alíquota sobre o valor de venda. Caso fosse não cumulativo, seria reduzido desse montante o valor pago na etapa anterior pela empresa B, uma vez que esta também teve que pagar o tributo ao vender para a empresa A.

Para melhor compreensão do tema, utilizar-se-á o seguinte quadro comparativo, exposto por Chaves (p. 43, 2013), exemplificando com uma cadeia produtiva no ramo de imóveis:

Etapas da cadeia produtiva / Critérios de análise	Pedreira	Marmoraria	Fábrica de Imóveis
Atividade desempenhada	Vende blocos de pedra, produz peças acabadas de granito e vende para fábrica de móveis	A partir de blocos de pedra, produz peças acabadas de granito e vende para fábrica de móveis	Produz e vende móveis para o consumidor final
Faturamento	R\$ 100.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 1.000.000,00
Alíquota	7,6 %	7,6%	7,6%
Contribuição apurada	R\$ 7.300,00	R\$ 30.400,00	R\$ 76.000,00
Base de cálculo para apuração de créditos	Zero (supondo-se que a pedreira não adquiriu insumos nem incorreu em outros custos ou despesas que poderiam gerar direito de crédito)	R\$ 100.000,00 (toda a aquisição da pedreira foi de insumos)	R\$ 400.000,00 (toda a aquisição da marmoraria foi de insumos)
Crédito	Zero	R\$ 100.000,00 x 7,6% = R\$ 7.600,00	R\$ 400.000,00 x 7,6% = R\$ 30.400,00
Contribuição a recolher	R\$ 7.600,00	R\$ 30.400,00 – R\$ 7.600,00 = R\$ 22.800,00	R\$ 76.000,00 – R\$ 30.400,00 = R\$ 45.600,00

Fonte: Chaves (2013).

Caso o regime fosse cumulativo neste caso, os valores da contribuição a serem pagos por cada uma das empresas seria aqueles constantes na 4ª linha da tabela. Pela não cumulatividade, os valores são os da última linha.

Por isso, a não cumulatividade tem o efeito de diminuir a carga tributária do produto ou serviço ao final da cadeia produtiva. E, além disso, ela busca atingir a chamada neutralidade fiscal. Segundo este preceito, os tributos não devem interferir na forma como as empresas se organizam. E são justamente os tributos cumulativos que incentivam a mudança na organização econômica, tendo em vista que oneram demais uma produção em que é feita em várias etapas (por exemplo, a matéria-prima é feita pela empresa A e vendida à empresa B, que faz o produto acabado, e, por sua vez, vende a uma loja, para então o produto ser comprado pelo consumidor) e não oneram aquela que tiver apenas uma etapa. Dessa forma, com tributos cumulativos, as empresas tendem a realizarem todas as etapas elas mesmas (produção da matéria-prima, do produto acabado e venda ao consumidor), como uma forma de planejamento tributário.

Segundo Oliveira (2014), os tributos cumulativos são mais prejudiciais à economia, mas em contrapartida, são mais fáceis de serem apurados. E com os tributos não cumulativos acontece o oposto, são mais benéficos, mas de difícil apuração.

Assim, devido ao anseio de diversos setores da economia em que a carga tributária era muito alta em função da cumulatividade destas contribuições, passaram tais tributos a serem não cumulativos, com a edição da Emenda Constitucional nº 43. (MARTINS, 2012)

#### **2.4.4 A previsão da não cumulatividade para o PIS/COFINS**

Com a Emenda Constitucional nº 42, foi incluído o § 12 ao art. 195, referindo-se ao PIS/COFINS, com a seguinte redação:

Art. 195. [...]

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

O princípio da não cumulatividade é previsto também para o IPI, o ICMS, e os impostos residuais. No entanto, o tratamento constitucional destes é diferente do PIS/COFINS. Enquanto para contribuições o legislador apenas afirmou que serão não cumulativas, para os impostos mencionados, o Texto Magno ainda previu a forma como será feita a não cumulatividade. (CHIESA, 2014)

Conforme art. 153, § 3º, II, da CF, o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”

E quanto ao ICMS, prescreve o art. 155, § 2º, I, da CF, que

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. (BRASIL, 1988)

Para os impostos residuais, a Constituição impõe que deverão ser não cumulativos, conforme art. 154, I, mas sem prever a técnica, cabendo esta tarefa ao legislador infraconstitucional. (CHIESA, 2014)

No caso do PIS/COFINS também fica a cargo do legislador infraconstitucional dizer qual é a técnica a ser aplicada ou a forma como será. (CHIESA, 2014)

No entanto, as leis que instituíram a não cumulatividade dessas contribuições (leis 10.637/02 e 10.833/03), dependendo da interpretação dada à lista de créditos do art. 3º, acabaram restringindo o princípio em comento. Como será visto mais adiante, estas leis podem ser interpretadas de forma a restringir os créditos ou ampliá-los.

Caso tais leis sejam interpretadas restritivamente, o princípio da não cumulatividade não será cumprido integralmente e restará controversa a constitucionalidade destes legislações, pois a liberdade de escolha da técnica de não cumulatividade não significa a possibilidade de graduar ou reduzir a efetividade do princípio constitucional. A técnica deverá alcançar o fim almejado pela Carta Constitucional, qual seja, evitar a sobreposição de carga tributária. Deste modo, o princípio da não cumulatividade dessas contribuições não difere do princípio dos demais tributos, a diferença é a técnica utilizada para cumprir a não cumulatividade. (CHIESA, 2014)

Outro ponto a ser observado, diz respeito à escolha dos setores de atividade econômica que serão submetidos a essa sistemática. Embora o legislador infraconstitucional possa escolher a quem será aplicada a não cumulatividade,

conforme previsão do art. 195, § 12, da CF, isto também não implica na possibilidade de reduzir o alcance do princípio. Assim, escolhido o setor, a não cumulatividade deverá ser plena, ou seja, a técnica instituída deverá possibilitar o crédito do montante pago nas etapas anteriores, impedindo o acúmulo de tributação. Por isso, todo material (insumos) utilizado para obter receita deveria ser compensado (CHIESA, 2014). Nesse sentido, há decisões na jurisprudência que apontam para uma maior possibilidade de crédito, embora não sejam todas, bem como não é posição adotada pela Receita Federal

Segundo Chiesa (2014, p. 256) a Constituição deu à legislação infraconstitucional essa liberdade de escolha dos setores da atividade econômica “porque há setores que apresentam uma maior dificuldade de se implantar o sistema não cumulativo, sendo então, nesse caso, mais indicado o sistema cumulativo com alíquotas menores”. Exemplo disso são setores que trabalham com mercadorias de alto valor agregado, mas com um número reduzido de insumos, tais como setores de grifes, sapatos e vestuários.

#### **2.4.5 Conteúdo posto e pressuposto na Constituição**

Essa necessidade de que o princípio da não cumulatividade seja cumprido integralmente, embora possam ser escolhidos os setores aos quais será aplicado, é reforçada pela existência de, além de um conteúdo posto (explícito) na CF, um conteúdo pressuposto (implícito). A nossa Carta Magna não regula em pormenores os tributos, tarefa esta dada ao legislador infraconstitucional. Nela estão as normas mais gerais, que delimitam a competência das leis inferiores e o conteúdo mínimo dos tributos, que pode estar implícito ou explícito.

Segundo Carraza (1992), no Brasil existe um mau hábito de partir da legislação infraconstitucional para estudar o Direito Tributário, o que pode levar muitas vezes a resultados desastrosos. Sendo a Constituição Federal a lei superior, todas as demais deverão fundamentar-se nela.

O nosso Sistema Tributário possui a particularidade de ser rígido, uma vez que a Carta Constitucional só pode ser alterada por um processo mais rigoroso que o dos demais instrumentos normativos. (ATALIBA, 1968)

Isto implica na existência de um conteúdo mínimo previsto na Constituição, estando o legislador infraconstitucional vinculado aos limites de sua competência:

A instituição de um sistema rígido inserido numa República Federativa nos leva a uma repartição de competências marcadas por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno. (ÁVILA, 2000, p. 77)

Esta tese também é reforçada pelo entendimento de Machado (1994, p. 84): “[...] se as palavras empregadas nas normas da Constituição pudessem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da Constituição não será mais do que simples ornamento da literatura jurídica”. Assim, o intérprete deve extrair um conteúdo mínimo das disposições constitucionais, do qual o legislador não poderá transbordar.

Ademais, salienta Murayama (2015) que as normas tributárias presentes na Constituição Federal têm como objetivos principal o controle do poder, a garantia e a segurança do contribuinte, seja através de conceitos postos, seja de conceitos pressupostos. E neste último caso, o intérprete terá que encontrar o conteúdo mínimo, almejado pelo Texto Magno, tendo, inclusive, já se manifestado dessa forma o STF, a respeito dos conceitos de faturamento, renda, salário e serviço, em relação aos respectivos tributos.

É o que se pode notar do RE 346084, que, ao analisar o conceito de faturamento para efeito de incidência do PIS cumulativo, declarou a inconstitucionalidade do Art. 3º, § 1º, da lei 9.718/98, ante o significado constitucional de faturamento entendido pela Corte:

[...] TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170 (grifos do original)

Daí se infere que a não cumulatividade das referidas contribuições não poderá ser restringida, ainda que possam ser escolhidos quais os setores aos quais

será aplicada esta sistemática, constituindo um limite para a atuação do legislador infraconstitucional.

Ainda, Murayama (2015) aponta três parâmetros, considerados mínimos por este autor, que devem ser obedecidos pela não cumulatividade, para adequar-se às normas constitucionais: (a) obediência aos princípios constitucionais em geral, (b) observância do núcleo de materialidade constitucional do PIS/COFINS e (c) respeito à finalidade que justificou a criação desta sistemática.

Segundo ele, a não cumulatividade deve obedecer os princípios constitucionais tributários (legalidade, igualdade, anterioridade, etc.), assim como os não tributários (livre concorrência, defesa do meio ambiente, etc.). Quanto ao princípio da igualdade por exemplo, um gasto que pode ser creditado por uma empresa, também poderá ser creditado por outra empresa, desde que estejam em situações equivalentes. Como exemplo de princípio constitucional não tributário a ser obedecido pela não cumulatividade, temos que a não cumulatividade pode alcançar produtos ou serviços ecologicamente sustentáveis a fim de atender ao princípio da defesa do meio ambiente, bem como desestimular aqueles que agredem o meio ambiente, possibilitante crédito àqueles e vedando a estes.

Já a observância ao núcleo de materialidade constitucional do PIS/COFINS refere-se à relação que deve haver entre a não cumulatividade e a materialidade das contribuições, que no regime não cumulativo é auferir receita. Logo as possibilidades de creditamento devem estar vinculadas ao processo de obtenção de todas as receitas da entidade. Por isso a não cumulatividade não pode ser tão restrita como a do IPI, que tem materialidades distintas e base de cálculo menor (a base de cálculo do IPI é o valor do produto, enquanto a do PIS/COFINS é a receita total, ou seja tanto a receita com venda de produtos, quanto as demais receitas).

O terceiro parâmetro para a não cumulatividade do PIS/COFINS é o respeito à finalidade que justificou a sua criação. E a principal finalidade foi evitar a cobrança em cascata destes tributos, que eleva em demasia a carga tributária do produto, caso o processo produtivo e comercial seja composto por várias etapas. Assim, a não cumulatividade faz com que o valor do tributo seja o mesmo independente número etapas do processo. Segundo Murayama (p. 36, 2015), a não cumulatividade

evita “a integralização vertical das empresas”, ou seja, a concentração do maior número possível de etapas do ciclo produtivo dentro da mesma empresa a fim de reduzir o ônus tributário sobre o produto. Este modelo de

integração pode ter um efeito perverso: reduzir ou eliminar a competição entre os fornecedores, o que resulta em diminuição de eficiência e, conseqüente, em custos maiores de produção, fazendo com que a economia brasileira não cresça como o esperado. Isto não ocorre quando o tributo é não cumulativo, já que, independentemente do número de agentes envolvidos em determinado ciclo produtivo, em tese, a carga tributária será sempre a mesma.

Dessa forma, esgotada a investigação constitucional do PIS e da COFINS, e tendo em mente o significado, o alcance e os parâmetros do princípio da não cumulatividade para estas contribuições, principalmente quanto a sua vinculação à materialidade (auferir receita), passamos agora ao exame da legislação infraconstitucional.

### 3 PIS/COFINS NO PATAMAR INFRACONSTITUCIONAL

#### 3.1 As leis 10.637/2002 e 10.833/2003

As leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003(COFINS), com redações idênticas nos arts. 3<sup>os</sup>, preveem que poderão ser descontados os créditos autorizados em lei, a fim de atender ao princípio da não cumulatividade. (CHIESA, 2014)

Segundo Martins (2012), as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 em vez de solucionar o problema da alta carga tributária gerado pela cumulatividade das contribuições, resultaram em uma elevação da tributação para determinados setores da economia, além de um aumento da complexidade da legislação e a incompreensão por parte da Receita Federal da regra de não cumulatividade do PIS/COFINS, especialmente quanto ao conceito de insumos<sup>1</sup>.

Também afirma que

[...] após a introdução do PIS e da COFINS pela sistemática não cumulativa, o que se viu na profusão<sup>2</sup> de leis que se seguiram tratando dessas contribuições foram vários setores da economia “brigando” para voltarem à antiga regra de cumulatividade, ou, ao menos, que determinadas receitas continuassem ou voltassem à técnica da cumulatividade (que se mostrou, em muitos casos, menos onerosa), fora a criação de inúmeros outros regimes ou métodos alternativos de tributação, que tornaram a legislação do PIS e da COFINS, hoje, uma das mais complexas do Sistema Tributário Nacional (MARTINS, 2012, p. 8). (grifo do original)

Estas leis escolheram como técnica para a realização da não cumulatividade das contribuições o método indireto subtrativo. Não é este o mesmo usado para a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Para estes, foi previsto o método do crédito de tributo.

Segundo este último, adotado pelas legislações do IPI e do ICMS, o exato valor pago na etapa anterior pode ser descontado na etapa seguinte.

Já no método indireto subtrativo, previsto para o PIS/COFINS, conforme Fernandes e Martins (2007), citados por Oliveira (2014),

a não cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas).

<sup>1</sup> A utilização dos argumentos restritivos da possibilidade de crédito pelos tribunais, bem como pela RFB, será abordada mais adiante.

<sup>2</sup> O autor refere-se a inúmeras leis criadas para disciplinarem setores específicos, tais como as Leis 10.560/02 (querosene de avião), 11.116/05 (biodiesel) e 9.718/98 alterada pela 11.727/08 (álcool).

Assim, para cálculo do tributo deve-se aplicar a alíquota sobre as receitas e sobre os gastos, diminuindo o segundo resultado do primeiro.

Ainda, pode-se tirar outra conclusão a respeito deste método. Embora o objetivo do método seja apenas evitar o acúmulo de tributação, conforme Oliveira (2014), o valor a ser creditado não deve necessariamente ser igual ao que foi pago na etapa anterior, como ocorre no IPI e no ICMS. Como exemplo, quando o contribuinte da etapa anterior estiver sujeito ao regime cumulativo, a alíquota paga por ele será de 3% (COFINS), mas o contribuinte da etapa posterior, se sujeito ao regime não cumulativo, aplicará a alíquota de 7,6% (COFINS) para a apuração de créditos. Neste caso, portanto, a quantia a ser creditada é maior do que o valor pago na etapa anterior.

Por isso, as referidas leis, ao definir a técnica da não cumulatividade, elaboraram praticamente uma “lista” de situações que dariam direito à compensação de créditos, como veremos a seguir.

Para tanto, é preciso analisar se a lista elaborada pelas leis 10.637/02 e 10.833/03 deve ser interpretada literalmente ou também comporta uma interpretação extensiva.

### 3.2 A Lista de créditos é exemplificativa ou taxativa?

As referidas leis enumeram as seguintes possibilidades de crédito em seus artigos 3º:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: ( Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 )

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e ( Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; ( Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008 )

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);  
 VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005 )  
 VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;  
 VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;  
 IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.  
 X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)  
 XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014) (BRASIL, 2002/2003) (grifo próprio)

Como se pode notar da leitura do art. 3º, o conceito de insumo está previsto no inciso II enquanto os demais incisos preveem outros gastos como se não fossem insumos. Assim, pela referida redação das leis, o conceito de insumos seria muito restrito, abarcando apenas o crédito físico, equivalendo-se ao crédito do IPI (BIFANO, 2009).

Ocorre que insumo é um termo amplo, e com diversos significados, como será visto em tópico específico, podendo significar, por exemplo, a totalidade dos gastos de uma empresa ou apenas o material consumido na produção. Por isso que as leis geraram uma enorme controvérsia, surgindo diversas posições quanto ao conceito de insumos, bem como a taxatividade ou não da lista do art. 3º. No entanto, a tendência, pelo menos da doutrina, é considerar que a lista seja exemplificativa, de forma a ampliar a possibilidade de crédito e assim atender ao princípio da não cumulatividade (interpretação extensiva).

Conforme Bifano (2009), o rol apresentado pelas leis deve ser considerado exemplificativo, sob pena de violação da Constituição Federal, pois de outra forma a possibilidade de crédito será restringida, não respeitando integralmente o princípio da não cumulatividade. Ainda, a mesma autora argumenta que a atividade econômica é complexa de forma que a compra de determinado bem ou serviço pode ser insumo para uma empresa, ou determinado ramo empresarial, e não ser para outro segmento. Assim, uma lista taxativa de créditos seria inadequada, ante a diversidade da atividade econômica, sendo que cada empresa usa diferentes insumos em seu processo produtivo.

Diante disso, podemos encarar esta legislação de duas maneiras: ou interpreta-se as leis literalmente considerando a lista como taxativa e, portanto, inconstitucional, ou interpreta-se a lista como exemplificativa, adequando-a aos preceitos constitucionais. Esta última opção nos parece mais razoável e, pois, a adotaremos a partir de agora. Assim, ao tratar de insumos, estaremos nos referindo a todos os gastos admitidos para fins de creditamento do PIS/COFINS.

Com relação ao inciso II, é necessário abordar ainda a questão dos créditos atividade comercial. Este dispõe sobre insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Portanto, este dispositivo legal refere-se às atividades de prestação de serviço e industrial, excluindo a atividade comercial. Murayama (2015) entende que houve uma omissão do legislador ao excluir os insumos da atividade comercial, pois não há razão para tal exclusão. Dessa forma, tal dispositivo deve ser interpretado conforme a Constituição, considerando também os insumos empregados na atividade comercial. Todavia, há decisões restritivas que não consideram os insumos na atividade comercial, interpretando a lei de forma literal. Segundo este entendimento, para as empresas comerciais bastaria a tomada de crédito sobre bens adquiridos para revenda, previsto no inciso I.

Neste contexto, passamos a investigar o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS, bem como o entendimento da Receita Federal e as decisões do CARF e do Poder Judiciário.

### **3.3 O conceito de insumos**

Como se não bastasse a falta de uma definição clara pela legislação sobre insumos, a palavra insumo possui diversos significados, e nem todos similares. Embora o conceito de insumos deva ser definido a partir das diretrizes constitucionais, faremos inicialmente uma breve incursão pelos sentidos da palavra

Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (2001), citado por Bifano (2009, p. 190), a palavra insumo “deriva do verbo latino *insumere*, que significa tomar, invadir, despender, gastar”. Já para o Dicionário de Português Online Michaelis (UOL, 2009 <<http://michaelis.uol.com.br>>), insumo é um

neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou

consumo final. Insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai.

Assim, seu conceito etimológico já indica os gastos utilizados no processo produtivo, o que remete para o conceito mais amplo, próximo ao do Imposto de Renda em relação às possíveis despesas dedutíveis.

Segundo Marco Aurélio Greco (2008), citado por Murayama (2015), a palavra insumo possui três sentidos: econômico, físico e funcional.

O primeiro abrange o fator capital (máquinas, equipamentos, etc.) e o fator trabalho (mão de obra).

O segundo, refere-se àquilo que integra o produto ou é subsumido no processo e é o conceito usado para o IPI.

Já para o sentido funcional, abarca tudo aquilo que for necessário para o processo de fabricação de mercadorias e de prestação de serviços.

Antes de analisar as diversas posições quanto à extensão do conceito de insumos, convém citar duas observações postas por Murayama (2015) pelo grau de esclarecimento.

Os insumos deverão ser analisados em cada caso concreto, tendo em vista que dependendo da atividade econômica um item poderá ser ou não um insumo, conforme já foi dito. É a forma como o gasto é utilizado pela empresa que determinará se é insumo ou não. Por isso, insumo é uma qualidade do bem ou do serviço e não se pode dizer *a priori* se determinado item é um insumo ou não.

O outro aspecto apontado por Murayama, é que insumo é um conceito jurídico indeterminado. Estes conceitos são mais vagos propositalmente, de forma que o intérprete possa construir a norma no caso concreto. Assim, só é possível saber o real alcance de um conceito jurídico indeterminado a partir de um caso concreto. Esta indeterminação do conceito é usada propositalmente pelo legislador, justamente porque em diversas situações não é possível que a lei preveja todos casos em abstrato. No entanto, isto não significa que a extensão do conceito seja livre, toda posição adotada deverá ser justificada.

Segundo o mesmo autor, um conceito jurídico indeterminado possui sempre uma zona de certeza positiva (área clara ou núcleo duro), uma zona de incerteza (halo ou área cinzenta) e uma zona de certeza negativa (área escura). Isto significa que em certas situações o intérprete terá certeza que o elemento se enquadra no conceito. Noutras situações, será duvidoso se elas são abarcadas ou não pelo conceito. Ainda, haverá casos que certamente não se enquadram no conceito.

Exemplificando, para o conceito de insumos do PIS/COFINS, o crédito físico compreende a zona de certeza positiva, já que nem mesmo a Receita Federal (que adota um conceito mais restrito) defenderia uma restrição a estes créditos. Como exemplo da zona de certeza negativa, temos os itens excluídos pela própria lei. Já a zona de incerteza é enorme e dependerá da posição adotada.

As posições acerca da extensão do conceito de insumos, e, por consequência, da própria não cumulatividade do PIS/COFINS, geralmente utilizam-se do conceito de insumos do IPI e do IR como parâmetro. De fato, as possibilidades de crédito destes impostos constituem dois limites para a interpretação da não cumulatividade do PIS/COFINS. O IPI possui um conceito mais restrito, tem uma possibilidade menor de crédito, e não poderiam as contribuições utilizarem um conceito ainda mais restrito. Já as hipóteses de creditamento do Imposto de Renda são o limite superior, tendo em vista que todos os gastos da empresa são creditados. Assim, é impossível que insumos para o PIS/COFINS seja mais amplo que o do Imposto de Renda.

Por isso, os entendimentos da doutrina, dos contribuintes e da Receita Federal, bem como do Poder Judiciário, ora assimilam o conceito insumos ao do IPI, ora ao do IR e ora criam um conceito próprio para as contribuições, que se situa entre os dois impostos, ou seja, é mais amplo que o do IPI, mas não tanto quanto o do IR.

O IPI (Imposto sobre Produtos industrializados) é um tributo não cumulativo e por isso é usado como parâmetro para as contribuições. Incide sobre a receita com venda de produto industrializado. Assim, sua materialidade, bem como sua base de cálculo, são menores, o que importa numa menor possibilidade de créditos para a não cumulatividade. É por isso que a não cumulatividade do IPI abrange o crédito físico, ou seja, aqueles insumos que integram o produto ou são subsumidos no processo produtivo. Estes insumos são a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem.

A matéria-prima, segundo Murayama (2015, p. 60),

“é todo e qualquer bem que é consumido ou modificado no processo de industrialização, integrando fisicamente o produto. Trata-se da substância com que se fabrica alguma coisa e da qual obrigatoriamente é integrante. Tal instituto pode ser aplicado somente às indústrias, cuja função principal é a transformação de determinada matéria em produto acabado”.

Por exemplo, a madeira é uma matéria-prima para uma fábrica de móveis. A

madeira usada fará parte da mesa e da cadeira produzida pela fábrica, por isso que a matéria-prima integra o produto.

Os produtos intermediários “são aqueles que, embora não integrando fisicamente o produto final, são consumidos no processo de industrialização” (Murayama, p. 60).

Já o IR (Imposto de Renda), não é um tributo não cumulativo, mas a forma do cálculo é idêntica, o que justifica o seu uso como parâmetro para as contribuições. Para a apuração lucro, diminui-se da receita os gastos, que podem ser custos ou despesas. O PIS/COFINS calcula-se também sobre receita, diminuindo os gastos. A dúvida refere-se a quais gastos podem ser creditados.

Entendemos, juntamente com boa parte da doutrina, que o conceito de insumos não pode ser tão restrito quanto o do IPI, sob pena violação da CF, daí a importância da investigação constitucional realizada no capítulo 2. A não cumulatividade das contribuições deve efetivamente evitar a sobrecarga de tributação ao final da cadeia produtiva e se ater à materialidade do fato gerador.

As posições que adotam o critério mais restrito geralmente baseiam-se na literalidade do inciso II do art. 3º das leis, bem como nas hipóteses posteriores (energia, alugueis, etc.). A questão é que se utilizada somente a interpretação literal, não há como explicar a possibilidade de creditamento não expresso em tais incisos, tal como algumas decisões do CARF e do STJ, que são extensivas (por exemplo, o STJ decidiu que embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, como será visto no capítulo acerca da jurisprudência). De outro lado, a interpretação literal, restringiria o princípio da não cumulatividade e a finalidade buscada pelo constituinte derivado, o que afrontaria a Constituição Federal.

Apesar disso, Souza (2014) adota o conceito mais restrito de insumos, sob o fundamento de que ao utilizar um conceito mais amplo, os demais incisos dos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, seriam inúteis, pois estariam abrangidos pelo conceito de insumos. Para este autor, a lista de créditos do PIS/COFINS deve ser interpretada taxativamente, sem ampliar a extensão do conceito de insumos. Além disso, o mesmo autor afirma que mesmo através de uma interpretação literal da lei, a possibilidade de crédito do PIS/COFINS já é mais ampla que a do IPI, uma vez que serviços não podem creditados para este imposto, mas podem no caso das contribuições.

Segundo Murayama (2015) o intérprete deve-se guiar pelos fins almejados

pelo legislador constitucional, interpretando teleologicamente os itens referentes a créditos. A finalidade do legislador com a Emenda Constitucional nº 42/2003, foi evitar a cobrança em cascata destes tributos, incidindo o tributo somente sobre o valor acrescido em cada operação.

Murayama (2015) aponta três razões pelas quais não se pode usar o conceito de insumos do IPI para o PIS/COFINS. A primeira delas, é materialidade das contribuições, que é muito mais ampla que a do IPI. A segunda, é que não há dispositivo nas leis 10.637/02 e 10.833/03 que prevê a utilização da legislação do IPI para as contribuições. Por último, há indícios na legislação das contribuições de que o conceito de insumos deva ser diferente. Exemplo disto é a equiparação de combustíveis e lubrificantes a insumos, conforme previsto nos arts 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Tais gastos não são considerados insumos pela legislação do IPI, pois não integram o produto.

Para atender ao princípio da não cumulatividade, bem como adequar a não cumulatividade ao aspecto material do tributo, deve-se entender insumos em um sentido mais que amplo que o do IPI. A principal razão disso é a materialidade dos dois tributos, que são diferentes. A base de cálculo sobre a qual será aplicada a alíquota é maior no caso das contribuições. Assim, é racional que a possibilidade de crédito seja maior.

Greco (2008), citado por Martins (2012, p. 11), afirma que,

[...] estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função delas (receita/faturamento).

Ora, se o insumo para o PIS/COFINS deve ser mais amplo por força da Constituição, restam ainda duas opções: ou o conceito de insumo é tão extenso quanto o do Imposto de Renda, ou é um meio termo entre os dois impostos. Esta última opção, por sua vez, pode ser desdobrada em outras, determinando em que medida o conceito se distancia ou se aproxima dos impostos, ou quais os gastos compreendidos na legislação do imposto de renda não pode ser usados com relação ao PIS/COFINS.

Tendo em vista que a tendência da doutrina parece ser a segunda opção<sup>3</sup>, como há decisões nesse sentido nos tribunais, adotando um critério próprio para o

---

<sup>3</sup> Nesse sentido, vide Murayama (2015) e Martins (2012).

PIS/COFINS situado entre o do IPI e o do IR, falaremos inicialmente da primeira opção, o critério mais amplo.

Se as contribuições incidem sobre todas as receitas da pessoa jurídica, então todos os gastos deveriam ser creditados. Logo, o cálculo para se obter a base de cálculo será a receita, menos os gastos (custo/despesa). Porém, esse é o mesmo cálculo usado para apurar o Imposto de Renda, afinal, deduzindo-se os gastos da receita, tem-se o lucro da empresa. Pode-se dizer que um tributo não cumulativo sobre a receita se assemelha muito (ou até se iguala) a um tributo incidente sobre o lucro.

A diferença que restaria entre as contribuições e o Imposto de Renda, caso fosse adotado o conceito mais amplo de insumo aquelas, seria os gastos oriundos de pessoa física ou contribuinte isento. Por exemplo, os salários dos empregados são despesas para a empresa e dedutíveis para o cálculo do IR, mas não podem ser usados para creditamento no PIS/COFINS, pois o empregado não paga estas contribuições por ser pessoa física e, portanto, não há o que compensar. Inclusive, as próprias leis vedam expressamente a apuração de créditos sobre gastos com pessoa física, no art. 3º, § 2º:

Art. 3º [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (BRASIL, 2002/2003)

Chiesa (2014) adota esta posição, argumentando que se toda a receita deve ser tributada, então todos os gastos para se obter tais receitas devem ser creditados, caso contrário, haveria acumulação dos tributos, mesmo que em parte, e, conseqüentemente, violação à Constituição.

Segundo Murayama (2015), alguns doutrinadores adotam esta posição ampla pois o PIS/COFINS possui afinidade material com o IRPJ. Isto significa as materialidades dos dois tributos são semelhantes, uma vez que para se obter o lucro, é necessário obter receita. Embora não seja a tendência da jurisprudência administrativa, o CARF já decidiu desta maneira, como será visto mais adiante.

Murayama (2015) argumenta que o conceito de insumos do IRPJ não pode ser usado para o PIS/COFINS por três motivos: em primeiro lugar, os tributos possuem materialidades distintas, sendo a do IRPJ o lucro e a das contribuições a

receita; em segundo lugar, o legislador não previu expressamente a utilização da legislação do IRPJ; e em terceiro lugar, a finalidade do creditamento das contribuições é impedir a cumulatividade, enquanto que a finalidade da dedução dos gastos para o IRPJ é apenas apurar o lucro da empresa.

Por isso, a posição que adota a amplitude dos insumos do IRPJ tem encontrado pouco respaldo na jurisprudência. Por outro lado, diversos autores advogam por um conceito de amplitude intermediária, mais amplo que o do IPI, mas não tão elástico quanto o do IRPJ. Nesse sentido, segundo Martins (2012, p.13), o fato de as possibilidades de crédito para as contribuições serem maiores que as do IPI, isto não significa que insumo terá um conceito tão amplo quanto o de custos e despesas para a legislação do imposto de renda, caso contrário PIS e COFINS seriam contribuições sobre o lucro, e não sobre a receita.

Temos então os dois argumentos principais que apontam para um conceito de insumos próprio para a não cumulatividade do PIS/COFINS: não pode ser restrito como o do IPI por ter materialidade e base de cálculo maiores que este imposto; e não pode ser tão amplo quanto o conceito de insumos para o Imposto de Renda, uma vez que tais tributos seriam muito similares e, portanto, as contribuições seriam sobre o lucro e não sobre a receita.

Ainda, Martins (2012), aponta que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ao discriminar as possibilidades de crédito para PIS/COFINS, adotaram em certos pontos uma linguagem similar à utilizada na legislação do IPI e noutros uma linguagem semelhante à do Imposto de Renda, o que nos indica que talvez o legislador também tenha pensado em criar um conceito próprio para o PIS/COFINS.

Mas a partir daí o problema só se intensifica. Quais são gastos abrangidos pela legislação do Imposto de Renda que não podem ser creditados para o PIS/COFINS? Ou quais não podem ser descontados para o IPI, mas podem para as contribuições?

Por isso, é necessário especificar um critério ou parâmetro para identificar a extensão do conceito de insumos para o PIS/COFINS. Uma possibilidade seria diferenciar os custos e despesas da contabilidade de custos, e permitir o creditamento de todos os custos, mas não das despesas.

Custos são classificados em materiais, mão de obra, e gastos gerais de fabricação. A mão de obra, como já foi dito, não pode dar direito crédito pois o funcionário é pessoa física, logo, não paga PIS/COFINS e não há o que compensar. Os gastos gerais de fabricação, segundo Ribeiro (2011), compreendem todos os

gastos decorrentes do processo de fabricação que não correspondam à mão de obra e também não correspondam aos gastos com materiais, por exemplo, água, aluguéis, depreciação, energia elétrica. Assim, o crédito sobre estes gastos tornaria a não cumulatividade das contribuições mais ampla que a do IPI, que só permite crédito sobre matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Por outro lado, Assis (2014) propõe como critério para a conceituação de insumos a vinculação, seja direta ou indireta, dos bens ou serviços com a produção de bens ou com a prestação de serviços. Para ele, não importa a necessidade ou a essencialidade do gasto para a atividade da empresa, mas apenas a vinculação, mesmo que seja indiretamente.

Já Murayama (2015), propõe a essencialidade como critério, ideia esta que foi reproduzida em certos julgados, como será visto no capítulo 4.

Segundo ele, o gasto passível de creditamento deve ser essencial ao processo de formação de receitas. Isso significa que sem este gasto, as receitas da entidade diminuiriam. Este entendimento está em consonância o Imposto sobre Valor Agregado da União Europeia, que exclui a possibilidade de creditamento sobre despesas sumptuárias (objetos de luxo), recreativas ou de representação.

A partir disto, Murayama elencou diversos parâmetros para a determinação das zonas de certeza positiva, certeza negativa e de incerteza para o conceito de insumos das contribuições. Para tanto, elaborou três parâmetros em cada uma das zonas.

Os três parâmetros para identificação da zona de certeza positiva, ou núcleo duro, são os custos, os elementos obrigatórios por lei e energia, telecomunicações e água. Estes três itens, segundo este autor, via regra devem ser passíveis de creditamento. Via de regra porque pode haver exceções. Porém quando houver, aquele que se opor à qualidade de insumo, terá um maior ônus argumentativo. Por isso, o fisco, bem como o legislador ou o julgador, deve encontrar um bom fundamento para comprovar que se trata de uma exceção à regra. Tais elementos possuem uma presunção de serem essenciais à atividade de uma empresa. (MURAYAMA, 2015)

O primeiro dos parâmetros da zona de certeza positiva são os custos. Segundo Murayama (2015, p. 81) “os custos se diferenciam das despesas porque são destinados ao ativo da empresa e geralmente estão ligado ao processo de produção, de prestação de serviços e da venda de mercadorias”. O ativo é composto pelos bens e direitos da entidade, logo, ao comprar bens para revenda, por exemplo,

estes bens farão parte do ativo e são, portanto, custos. Para diferenciar custos das despesas, podemos usar o seguinte exemplo de despesa: ao quitar uma dívida, a empresa pagará juros; o valor destes juros não é um bem nem um direito e, portanto, é uma despesa.

O segundo parâmetro, é o elemento obrigatório por lei. Isto refere-se àqueles gastos com bens ou serviços que a empresa deve obrigatoriamente ter ou comprar, por força de lei. O estado impõe certas obrigações para determinadas atividades, sem as quais a empresa não poderá operar. Dessa forma, este gasto é essencial, pois sem ele não será possível atividade empresarial. Murayama usa como exemplo as empresas de telefonia. Elas são obrigadas a ter gratuitamente um serviço de informação e atendimento à disposição do usuário, sob pena da cassação ou caducidade da concessão ou autorização. (MURAYAMA, 2015)

O terceiro parâmetro é energia, telecomunicações e água. Estes três itens são essenciais para qualquer atividade e por isso compõem a zona de certeza positiva. Inclusive, energia elétrica e energia térmica estão previstas no rol das leis 10.637/02 e 10.833/03. No entanto, as demais formas de energia (tais como energia nuclear, solar, etc.) também devem dar direito a crédito. A provável razão para o legislador ter previsto apenas estes dois tipos de energia é que são as mais comuns em nosso país, o que não impede que sejam usadas outras e, quando isto ocorrer, haverá direito a crédito. (MURAYAMA, 2015)

As telecomunicações (telefonia, internet, etc.) são também relevantes a qualquer negócio. Como exemplo, comunicar-se com um fornecedor por telefone ou internet. O mesmo se pode dizer da água, que é fundamental, já que é necessária para a limpeza, higiene e até para ser ingerida pelos funcionários. (MURAYAMA, 2015)

Na zona de incerteza, somente a análise casuística poderá dizer o que é insumo para fins de creditamento ou não. Desta forma, os parâmetros informados por Murayama não indicarão quais são gastos passíveis de creditamento, uma vez que estes devem variar de acordo o segmento da empresa. Os parâmetros serão aspectos que devem ser observados para determinar quais são os créditos possíveis, o que não elimina o subjetivismo da matéria, eles apenas ajudarão a identificar no caso concreto quais itens são insumos. (MURAYAMA, 2015)

Os parâmetros da zona de incerteza propostos por Murayama são: o setor econômico de atuação do contribuinte, o objeto da atividade empresarial por ele desenvolvida e o modo do exercício desta atividade. Eles devem ser analisados em

ordem, ou seja, primeiro o setor econômico, depois o objeto e por fim o modo de exercício.

Murayama (2015) salienta que estes parâmetros também servem para que o princípio da isonomia não seja desrespeitado. Assim, caso duas entidades estejam na mesma situação em relação aos parâmetros da zona de incerteza, se uma puder tomar crédito de determinado gasto, a outra também poderá, via de regra. Também aqui poderá haver exceções, caso a empresas sejam semelhantes mas não iguais, mas caberá maior ônus argumentativo para justificar a exceção.

O primeiro dos parâmetros é o setor econômico de atuação. Segundo Murayama (2015 p. 89), são três os setores: "(i) *industrial*, que extrai ou produz matéria-prima, bem como fabrica ou produz bens e mercadorias; (ii) *comercial*, responsável pela venda de mercadorias; e (iii) *prestadora de serviço*, que vende serviços em geral" (grifos do original). Para cada uma dessas atividades terá seus respectivos insumos: insumo da atividade industrial, insumo da atividade comercial e insumo da atividade prestadora. É evidente que uma empresa não precisa ter só um tipo de atividade e, portanto, pode exercer atividade industrial, comercial e de serviços ao mesmo tempo.

O segundo parâmetro é o objeto da atividade. O objeto é o bem ou serviço oferecido pela empresa. Se uma produz móveis, este é o objeto da atividade. Assim, mesmo dentro de um setor econômico de atuação (industrial, comercial, prestadora de serviços), ainda haverá enormes diferenças, dependendo do objeto da atividade. A fábrica de móveis, por exemplo, terá insumos diferentes de uma fábrica de sapatos. (MURAYAMA, 2015)

O terceiro é o modo de exercício da atividade. Segundo Murayama, mesmo dentro de apenas um setor e tendo o mesmo objeto, duas empresas podem exercer de formas diferentes a atividade. Os fatores para se determinar o que são insumos são os mais variados possíveis. Este autor elencou, exemplificativamente, os seguintes fatores: empresa, produto, mercado, público-alvo, distribuição, preço e concorrência. Para ilustrar isso, as características do produto pode fazer com os insumos sejam diferentes. (MURAYAMA, 2015)

Finalmente, a zona de certeza negativa compreende ao que certamente não pode ser creditado. Os parâmetros propostos por Murayama (2015) são as exclusões previstas em lei, presunção relativa de insumo e a interpretação restritiva dos gastos excluídos.

Por força do princípio da legalidade, Murayama entende que somente a lei de

forma expressa pode excluir gastos da lista dos insumos ou limitar a regra geral de creditamento. Assim, o principal parâmetro da zona de certeza negativa são as exclusões expressamente previstas em lei. Temos, por exemplo, o gasto com mão de obra pago a pessoa física, que não dá direito a crédito, por ser vedado expressamente na lei. (MURAYAMA, 2015)

O segundo parâmetro é a presunção relativa de insumo. Este parâmetro implica que os gastos da empresa devem ser considerados insumos presumidamente. Por isso, cabe ao Fisco o maior ônus argumentativo, ou seja, o Fisco deverá provar que determinado gasto não é um insumo para fins de creditamento. Considerando que o objetivo de uma empresa é o lucro, gastos supérfluos são excepcionais. Assim, presume-se que os todos gastos sejam essenciais para a consecução do fim da empresa, daí que o ônus passa a ser do Fisco. Murayama ainda salienta que o STJ entende, no âmbito do direito do consumidor, que se presume que o consumo de um bem ou serviço seja por uma empresa seja um insumo. (MURAYAMA, 2015)

O terceiro parâmetro é a interpretação restritiva. Segundo este parâmetro, as exclusões previstas na legislação devem ser interpretadas restritivamente. Considerando que a regra é a possibilidade de crédito e qualquer restrição a esta regra pode infringir o princípio da não cumulatividade, provocando o acúmulo de tributação. Daí que as exclusões são a exceção e devem ser interpretadas restritivamente, ou seja, de forma a ampliar a possibilidade de crédito. (MURAYAMA, 2015)

Assim, feita a análise dos entendimentos doutrinários mais relevantes, bem como dos limites e parâmetros da não cumulatividade do PIS/COFINS, passamos a ver a posição da Receita Federal sobre a matéria.

### **3.4 A posição da Receita Federal**

A Receita Federal utilizou desde logo o mesmo conceito de insumos do IPI para o PIS/COFINS, conceito este bastante restrito. (MARTINS, 2012)

Tal entendimento mostra-se inconsistente, uma vez que a materialidade do PIS/COFINS, como foi assinalado, é completamente diferente da materialidade daquele imposto. Enquanto a materialidade do IPI ou a do ICMS abrange a atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, a do PIS/COFINS abarca todas as receitas auferidas. Assim, a materialidade e, por consequência, a base de cálculo

dessas contribuições são mais amplas. (MARTINS, 2012)

Conforme a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, são considerados insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS:

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. (BRASIL, 2002) (grifo próprio)

No primeiro inciso deste dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, encontram-se bens e serviços utilizados no setor industrial, enquanto no segundo, os bens e serviços utilizados na prestação de serviços.

O conceito usado no inciso I, é idêntico ao do crédito físico do IPI e ignora a amplitude da materialidade constitucional dessas contribuições. Além disso, a necessidade da aplicação direta do insumo no processo produtivo não está prevista nas leis supracitadas que regulam a não cumulatividade para tais contribuições (CHAVES, 2013). Daí que, se a lei não previu a necessidade de os insumos serem “subsumidos” na elaboração dos produtos (como no caso do IPI), surge a seguinte indagação. Neste caso, não estaria a instrução normativa transbordando de sua competência e, portanto, restringindo indevidamente a definição de insumos para fins de creditamento? A resposta parece ser afirmativa, uma vez que há decisões administrativas e jurisprudenciais que adotam uma interpretação extensiva ao conceito de insumos, de modo a estender a possibilidade crédito.

Nesse sentido, o STJ não tem se mantido adstrito unicamente ao critério de insumos conforme a definição do art. 3º. Um exemplo é a questão da embalagem de acondicionamento. Neste caso permite-se a compensação, sendo que tal insumo não se enquadraria no conceito de crédito físico do IPI.

Quanto aos gastos com serviços utilizados pela empresa previstos no segundo inciso, segundo Murayama (2015), ao prescrever apenas que os serviços devem ser aplicados e consumidos no processo (seja na prestação de serviço ou na fabricação de produtos), a instrução normativa não traz parâmetros para delimitar

quais gastos com serviços serão passíveis de creditamento ou não.

Assim, a instrução normativa SRF nº 247, por um lado, restringiu o crédito com relação aos bens utilizados e, por outro, não definiu as diretrizes com relação aos serviços.

Apesar disso, Souza (2014), que adota uma posição mais restrita do conceito de insumo, entende que as instruções normativas apenas explicitaram o conceito de insumos previsto nas leis 10.637/02 e 10.833/03, sem transbordar a competência ou violar a Constituição.

Deste modo, convém analisar ainda as soluções de consulta e as soluções de divergência da Receita Federal.

A consulta é um processo administrativo prevista nos arts. 46 e seguintes do decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal. As soluções de consulta só geravam efeitos para o consulente e eram feitas de forma descentralizada por uma das dez Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil e, em caso de divergência entre estes órgãos, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal (Cosit) poderia editar uma Solução de Divergência, a fim de pacificar a matéria. No entanto, com a Instrução Normativa RFB nº 1.396, tais instrumentos passaram a ter efeitos vinculantes, tanto a Solução de Consulta quanto a Solução de Divergência. (Murayama, 2015)

Na atividade industrial, a Receita Federal, nas soluções de consulta nº 148/03 e 169/06, entendeu que os gastos com fretes de bens adquiridos para a revenda gerando direito a crédito desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor. Esta possibilidade de crédito já está prevista nas leis 10.637/02 e 10.833/03, então a grande questão é saber se o frete em outras hipóteses poderia também dar direito a crédito. Fora os casos em que o ônus é suportado pelo vendedor, as soluções de consulta nº 179/04, 102/04 275/04 e 348/04 permitiram o crédito ao frete relativo ao transporte de insumos, mas desde que tais insumos sejam aplicados no processo produtivo. Também o transporte de bens entre estabelecimentos industriais da mesma empresa, desde que o produto ainda esteja em fase fabricação, possibilita o crédito, por ser considerado um custo de produção, conforme as soluções de consulta nº 64/05, 76/05 e 169/06. (MURAYAMA, 2015)

Com relação aos combustíveis e lubrificantes, que também estão previstos nas leis como passíveis de creditamento, a Receita Federal somente permite o crédito quando forem considerados custos diretos de transporte, pois desta forma tais gastos seriam diretamente aplicados no produto, conforme a Solução de

Consulta nº 268/03. (MURAYAMA, 2015)

Ainda com relação à atividade industrial, a Receita Federal permitiu o crédito sobre aquisições de materiais de reposição para equipamentos e máquinas, bem como sobre serviços de conserto e restauração em máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo. Por outro lado, a Receita Federal entendeu não ser passível de creditamento os gastos com aquisições de materiais de consumo. (MURAYAMA, 2015)

Também não se admitiu a possibilidade de crédito para gastos com alimentação e vale-transporte de funcionários para empresas da atividade industrial, sob o fundamento de que não são gastos aplicados ou consumidos na fabricação de produto. (MURAYAMA, 2015)

Na atividade comercial, Murayama (2015) aponta que a Receita Federal não permite crédito sobre valores pagos pelo franqueado ao franqueador em caso de restaurantes. Também não permite crédito a empresas de importação, exportação e comercialização de produtos industrializados, de forma que somente são passíveis de creditamento os gastos mencionados dos demais incisos dos arts. 3º das leis.

Já na atividade prestadora de serviço, a Receita Federal entendeu num primeiro momento, na Solução de consulta nº 95/03, que bens e serviços utilizados na prestação de serviços não geram créditos para o PIS/COFINS. Tal entendimento era compreensível imediatamente após o surgimento das leis 10.637/02 e 10.833/03, porque a redação do inciso II (modificada posteriormente) apontava para este entendimento. Previa o inciso II que era passível de creditamento os bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Já com a nova redação (modificada pela Lei nº 10.684/03), se altera o panorama, ampliando a possibilidade de creditamento. A partir daí, não são apenas os insumos usados na fabricação (sejam estes destinados à venda ou à prestação de serviços) como disposto acima. A expressão “na” fabricação de produtos e “na” prestação de serviços inclui dois gêneros (fabricação e prestação de serviços). Ao contrário da expressão com a letra a craseada, uma vez que esta inclui um gênero (fabricação de produto) com duas espécies (destinado à venda ou à prestação de serviços).

Com a diferença na redação das leis, a Receita Federal modificou seu entendimento, como se pode ver nas soluções de consulta nº 145/03, 149/03, 151/03, 159/03, 163/03, 177/03, 179/03, 83/04, 98/04, 194/04, 196/04, 206/04 e 225/04. (MURAYAMA, 2015)

Como exemplo, a Solução de Consulta nº 145/03 permite créditos sobre gastos utilizados na prestação de serviço de transporte, que nada têm a ver com fabricação de produtos:

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. A partir de 01/02/2003, os gastos de empresa de transporte, relativos a contrato de leasing de máquinas, equipamentos, ônibus e caminhões, podem ser objeto do cálculo do crédito a ser descontado. O crédito relativo aos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado contempla a depreciação de todos os bens do ativo imobilizado, inclusive os adquiridos anteriormente a 01/12/2002 e os utilizados nas unidades administrativas. Os créditos a serem descontados no regime do PIS não-cumulativo não contemplam quaisquer valores calculados com base em amortizações do ativo diferido. Os gastos com consertos e reparos de ônibus e caminhões utilizados na atividade principal da sociedade, bem como os gastos com manutenção dos veículos e gastos com recauchutagem de pneus, seguros de veículos, seguro de passageiros e pedágio, dão direito ao crédito do PIS não-cumulativo a ser descontado, a partir de 01/02/2003, desde que pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País. O valor das peças de reposição, que se encontravam em estoque em 01/12/2002, utilizados como insumo na prestação de serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, pode ser considerado na apuração do valor do crédito a ser descontado no PIS, na modalidade não cumulativa, a partir de 01/02/2003, na forma da legislação própria. (BRASIL, 2003)

Com a introdução da Lei nº 10.684/03, também passou a constar na lista de créditos da lei a energia elétrica e, por consequência, a Receita Federal mudou o seu entendimento a fim de adequar-se à legislação. (MURAYAMA, 2015)

Quanto aos serviços de telecomunicações utilizados na prestação de serviço, há Soluções de Consulta que permitem créditos e outras que negam crédito. Conforme a Solução de consulta nº 103/04, a Receita Federal permitiu o crédito sobre serviços de telecomunicação a empresas de telemarketing, por considerar um insumo para empresas deste ramo. (MURAYAMA, 2015)

Segundo Murayama (2015), benefícios concedidos aos empregados, encargos sociais e salários não são considerados insumos pela Receita Federal. Tais gastos evidentemente não podem gerar crédito para as contribuições, uma vez que são pagos a pessoa física, logo não há acúmulo de tributação a ser evitado.

Também os gastos com alimentação, transporte e uniformes ou equipamentos de proteção não podem ser creditados, segundo o entendimento da Administração Tributária. Alguns destes itens foram incluídos na lista de créditos com a Lei nº 11.898/09, mas somente para as empresas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (MURAYAMA, 2015)

Assim, nota-se que a Receita Federal adotou um conceito restrito de insumos, tanto para as atividades industrial e comercial, quanto para a atividade

prestadora de serviço. O requisito para que seja considerado é a aplicação direta no processo produtivo ou de prestação de serviço. Ainda, a Receita Federal exclui do conceito de insumos os gastos utilizados na atividade comercial, em atendimento à literalidade do inciso II. Também as Soluções de Divergência adotaram um conceito restrito de insumo. (MURAYAMA, 2015) Em síntese apertada, até o momento, no que diz respeito a Soluções de Consulta, o posicionamento da Receita Federal é a equiparação do conceito de insumos do PIS/COFINS ao do IPI.

Nesse contexto, analisados a legislação infraconstitucional referente à não cumulatividade do PIS/COFINS, o conceito de insumos e a posição da Receita Federal, passamos verificar a jurisprudência relativa ao tema.

## **4 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA**

Levando em consideração todos os aspectos anteriores, passamos a analisar agora a jurisprudência, tanto a dos tribunais quanto a jurisprudência administrativa do CARF.

Nesse sentido, tentaremos enquadrar as decisões nos parâmetros IPI/IR, ou seja, se o conceito é restrito como o do IPI, amplo como o do IR ou é um conceito próprio, não tão amplo, nem tão restrito.

### **4.1 A jurisprudência administrativa – Conselho de Contribuintes e CARF**

O CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é um órgão do Ministério da Fazenda, responsável por julgar os recursos administrativos em matéria tributária no âmbito federal. O contribuinte, ao inconformar-se com um ato da administração tributária, tem a possibilidade de apresentar um recurso administrativamente, sem que isto impeça a utilização da via judicial, ou constitua uma exigência prévia para a apreciação pelo Poder Judiciário. É, pois, uma faculdade do contribuinte, recorrer administrativamente ou partir direto para a via judicial.

As origens do CARF remontam ao surgimento do imposto de renda, no final de 1922. Para a solução das controvérsias relativas a este tributo, foi criado o primeiro Conselho de Contribuintes, em 14 de setembro de 1925, que perdurou até 2009, quando foi substituído pelo CARF. Assim, buscando racionalização administrativa e ganhos de eficiência, os Conselhos de Contribuintes no âmbito federal foram unificados, criando-se então o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (CARF, 2015, <<http://idg.carf.fazenda.gov.br>>)

O CARF teve suas atividades suspensas por 4 meses, devido aos procedimentos da Operação Zelotes, a qual investiga esquemas de corrupção envolvendo membros do órgão administrativo e empresas privadas. Mas, retomou as atividades em 28 de julho deste ano. (VERSIANI, 2015, <<http://www1.folha.uol.com.br>>)

Souza (2014), comenta que o CARF deve, em princípio, formular suas decisões de acordo com a lei, uma vez que este faz parte da Administração Pública. Os agentes públicos devem aplicar a lei, sem que se possa afastá-la ante uma

interpretação constitucional, ainda mais no caso da não cumulatividade do PIS/COFINS, tendo em vista uma possibilidade maior de crédito implicará em uma menor arrecadação por parte da União. Apesar disso, as decisões não seguiram apenas esta posição restritiva.

Houve, inclusive, decisões que adotaram o conceito mais amplo possível, permitindo o creditamento sobre todos os custos e despesas, tal como na legislação do IRPJ.

Segundo Carpio, Regoso e Bravo (2012), através de uma pesquisa das decisões do CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, perceberam que os julgados apresentaram uma diversidade de critérios para conceituação de insumos para o PIS/COFINS, demonstrando a falta de consenso, embora haja uma prevalência da utilização do conceito do IPI (42,5% das decisões).

No entanto, Murayama (2015), aponta que houve uma evolução na jurisprudência administrativa do CARF, que, embora apresente ainda muitas divergências, vem abandonando o conceito mais restrito de insumos, ou seja, o critério do IPI. Também o conceito de insumos mais amplo do Imposto de Renda não tem sido muito utilizado pelo CARF. Portanto, a tendência atual deste órgão é usar um conceito próprio de insumos.

Ainda, o CARF tem considerado que os insumos devem ser analisados caso a caso, corroborando com o que parte da doutrina propôs conforme já foi exposto neste trabalho. Assim, um determinado gasto poderá ser considerado insumo para uma empresa e para outra de outro ramo não. Segundo Assis (2014), o CARF tem analisado caso a caso os insumos, a fim de descobrir quais gastos dão direito a crédito.

É o que se pode notar do acórdão nº 3403-002.318 do CARF, julgado em 25/06/2013, relatado por Ivan Alegretti, ao informar que deve ser demonstrada aplicação do bem ou serviço na atividade produtiva:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO. O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito. Processo nº 10410.721891/2011-24, Rel. Conselheiro Ivan Alegretti. 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, julgado em 25/06/2013. (grifos do original)

Dado este panorama das decisões do CARF, passamos a ver quais gastos foram considerados passíveis de creditamento, classificando as decisões dentro dos três parâmetros: critério restrito/IPI, critério mais amplo/IRPJ e critério intermediário.

Pelo critério do IPI, houve, em 2007, uma decisão do antigo Conselho de Contribuintes que não permitiu crédito para seguros, material de segurança, materiais de uso geral, peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza e manutenção predial, por uma indústria de sapatos. (MURAYAMA, 2015) Tal decisão tomou como base apenas o art. 3º da Lei nº 10.637/02 e a Instrução Normativa SRF nº 247/02, como se pode ver na ementa a seguir:

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Homologa-se a compensação declarada pelo sujeito passivo até o limite do crédito que lhe foi reconhecido no demonstrativo de créditos da contribuição ao PIS Não Cumulativo. Recurso negado. Processo nº 13855.001385/2003-7. Rel. Odassi Guerzoni Filho. 3ª Câmara. Julgado em: 17/10/2007. (grifos do original)

Também adotando uma interpretação mais restritiva, negou-se o crédito para frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento do industrial de madeiras e a aquisição de insumos junto a pessoas físicas. Quanto ao frete, o CARF fundamentou a decisão alegando a falta de previsão legal. (MURAYAMA, 2015)

Na corrente mais extensiva do conceito de insumos, baseada nos gastos dedutíveis do IRPJ, temos uma decisão de 2010, sob o fundamento de que este imposto e as contribuições possuem afinidade material, já que para a obtenção de lucro e necessário também o auferimento de receita. Vejamos a seguir partes desta decisão do CARF, foi julgada em 08/12/2010 e relatada por Gilberto de Moreira Castro Junior:

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e CORNS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e CORNS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

[...]

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.

[...]

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI). Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Gilberto de Moreira Castro Júnior. 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, julgado em 08/12/2010. (grifos do original)

Em 2008, o CARF adotou o conceito do IRPJ em um acórdão, permitindo o creditamento sobre seguros, que no caso eram essenciais para atividade desenvolvida pela empresa. (MURAYAMA, 2015)

Como exemplo da adoção da essencialidade como critério, temos o seguinte julgado recente do CARF, publicado em 24/09/2015, relatado por Sílvia de Brito Oliveira:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. [...] Processo nº 10925.000388/2008-36, Rel. Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 24/09/2015. (Grifos do original).

Como se pode notar, foi adotado nesta decisão o conceito intermediário como critério, mencionando que o gasto passível de creditamento deve ser custo de produção ou despesa necessária à atividade da empresa. Esta descrição se assemelha ao critério de essencialidade proposto por Murayama. Os custos integram a zona de certeza positiva, enquanto as despesas necessárias (ou essenciais) integram a zona de incerteza.

Nesta linha, já em 2009 foi julgado um processo pela Primeira Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, em que se permitiu o creditamento sobre indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes e o material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves, uma vez que são indispensáveis ao processo produtivo. A indumentária enquadra-se no conceito de elemento obrigatório por lei, parâmetro proposto por Murayama para definição do núcleo duro da não cumulatividade do PIS/COFINS. (MURAYAMA, 2015)

Ainda nesta linha intermediária, o CARF entendeu ser passível de creditamento os seguintes gastos: os pagamentos referentes às aquisições de serviços de terraplanagem e destinação final de resíduos sólidos, monitoramento do ar e outros serviços necessários a recuperação do meio ambiente. Fundamentou-se que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens e por isso devem ser considerados insumos. Além disso, no mesmo acórdão decidiu-se que obrigações relativas ao meio ambiente (elemento obrigatório por lei), sem as quais a empresa não pode operar, são consideradas insumos, caso gerem despesa à entidade. (MURAYAMA, 2015)

Noutro acórdão de 2013, o CARF utilizou claramente o critério da essencialidade, e permitiu a uma seguradora o creditamento sobre terceirização de serviço de prospecção e de venda do seguro, já que este é imprescindível ao processo de prestação do serviço. (MURAYAMA, 2015)

Em 2014, também adotando um conceito intermediário, o CARF entendeu que pedágios enquadram-se no conceito de insumos para empresas de transportes de cargas em geral. Porém, o CARF não permitiu crédito sobre prêmios de seguro de veículos utilizados na prestação dos serviços e gastos com estacionamento, pois não foram considerados essenciais à atividade. (MURAYAMA, 2015)

Assim, apesar das divergências, a tendência do CARF parece ser a utilização do conceito de insumos intermediário, através do critério da essencialidade. Além disso, Murayama (2015) salienta que o CARF tende a considerar os elementos obrigatórios por lei como essenciais às empresas e permitindo o creditamento para estes gastos. Ainda, o CARF tem julgado as lides analisando caso a caso, a fim de captar as peculiaridades das diferentes atividades.

## **4.2 A jurisprudência dos Tribunais**

Conforme pesquisa realizada no âmbito judicial por Carpio, Regoso e Bravo (2012), houve a prevalência do critério legal (decisões em que o julgador apenas utilizou as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para formar a sua convicção, sem usar uma interpretação extensiva), representando 61,70% das decisões dos Tribunais Regionais Federais. Já o critério “IPI” foi adotado em 31,91% das decisões. Dentre todos os julgados encontrados, 89,36% deles foram favoráveis ao fisco. Na época haviam apenas dois acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, ambos adotando o critério legal, sendo um a favor do fisco e outro do contribuinte.

Não serão analisados acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF) no presente trabalho, uma vez que não há, até o presente momento, nenhum julgado deste tribunal. Diversos recursos foram negados em decisões monocráticas. O exame da matéria demandaria a análise da legislação infraconstitucional, bem como do quadro fático-probatório, de forma que eventual ofensa à Constituição Federal seria reflexa (Murayama, 2015). Desta forma, não caberia ao STF julgar tais matérias e sim ao STJ.

No entanto, em agosto de 2014, foi reconhecida a repercussão geral do tema, tendo o Ministro Relator Luiz Fux entendido que o Supremo deve definir o núcleo fundamental do princípio da não cumulatividade para o PIS/COFINS, já que o legislador constituinte não informou a técnica a ser utilizada. Assim, só teremos uma resposta definitiva quanto à extensão do conceito de insumos quando o STF julgar o caso, o que poderá modificar o panorama desenvolvido até então.

Assim, passamos a verificar as decisões dos Tribunais Regionais Federais e do STJ.

### **4.2.1 A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais**

Pelo critério mais restrito, a Quarta Turma do TRF-3, em acórdão de 31 de outubro de 2007, afirmou que insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e se integra ao produto. Por isso, o Tribunal negou crédito para vigilância, limpeza, publicidade, aluguel e energia elétrica para empresas prestadoras de serviços. Também a Terceira Turma escolheu a posição mais restrita, entendendo que a interpretação do conceito de insumos deve partir dos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e que as Instruções normativas da Receita Federal não

extrapolam suas competências. (MURAYAMA, 2015)

Em acórdão de 23/10/2015, o TRF-4 decidiu nesta mesma linha restritiva, mas usando o argumento de que caso fosse mais amplo o conceito de insumos, o legislador teria criado um rol detalhado das possibilidades de crédito, conforme ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, INCISOS II, DAS LEIS Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. INSUMOS. DEFINIÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. ART. 8º, III, DA IN SRF Nº 404/2004. DESPESAS FINANCEIRAS ATINENTES A EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS. RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ARTS. 21 E 37 DA LEI Nº 10.865/04. CONSTITUCIONALIDADE. REGIME NÃO CUMULATIVO. REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. LEI Nº 10.865/04. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

[...]

2. Os valores correspondentes às aplicações das alíquotas do PIS e da COFINS sobre insumos formam créditos ao contribuinte sujeito a sua incidência. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições pelo regime não cumulativo, nos moldes dos artigos 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (rol taxativo), não ofendem ao estabelecido no artigo 195, §12, da Constituição Federal.

3. A legislação ordinária não definiu o alcance do termo 'insumos'. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 admitem como insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos. Isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços; não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todos os custos de produção, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

4. A regulamentação constante no art. 8º da IN SRF nº 404/04 (quanto à COFINS), e no art. 66 da IN SRF nº 247/02 (quanto ao PIS), não implica restrição do conceito legal de insumo, acompanhando os limites traçados pelo legislador ordinário.

5. Não se aplica ao PIS e à COFINS a legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos, nos termos dos arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999.

[...]

Processo nº 5003707-45.2015.404.7200. Rel. Maria De Fátima Freitas Labarrère, Primeira Turma, julgado em 21/10/2015. (grifo do original)

Ainda nesta posição restritiva, o TRF-5, no acórdão do Processo nº 08000102520134058101 (CARVALHO, 2014), negou crédito a despesas relacionadas a veículos utilizados para entrega de produtos. Justificou-se que somente os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no processo

produtivo são considerados insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS. Além disso, o relator mencionou que as Instruções Normativas da Receita Federal apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Por outro lado, em acórdão recente, de 14/04/2015, o TRF-1 adotou uma posição intermediária, entendendo que a previsão do art. 195, §12, da Constituição Federal deu liberdade ao legislador infraconstitucional para definir a forma da não cumulatividade do PIS/COFINS e reproduziu ainda o último entendimento do STJ como pode ser visto na ementa a seguir:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE FIM. MÃO-DE-OBRA. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Tal como estabelecido pelo § 12 do art. 195 da CF, compete ao legislador definir a forma como as contribuições ao PIS e à COFINS serão não-cumulativas.

2. Conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para fins de creditamento de PIS e da COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não se incluindo a mão-de-obra nesse conceito, ante à vedação expressa contida no art. 3º, §2º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Apelação a que se nega provimento. Apelação Cível nº 2005.32.00.004907-0 / AM. Rel. Desembargador Federal José Amilcar Machado. Sétima Turma, Julgado em 14/04/2015, DJ 30/04/2015 e-DJF1 P. 1741.

Também seguindo o entendimento do STJ, o TRF-3 e o TRF-5 não permitiram o creditamento sobre taxa de administração cobrada pelas administradoras de cartão de crédito e sobre despesas com transferência interna de mercadorias. (MURAYAMA, 2015)

Dessa forma, também nos Tribunais Regionais Federais existem diversos entendimentos e não é possível ver uma tendência.

#### **4.2.2 A jurisprudência do STJ**

O STJ, assim como o CARF, não chegou a um consenso quanto à não cumulatividade do PIS/COFINS, mesmo em decisões recentes, ora decide-se através de um conceito mais restrito, ora por um conceito intermediário.

Temos, por exemplo, o seguinte acórdão de 2015:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 DO CTN.

1. Na hipótese em exame, o acórdão recorrido está em sintonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

2. Nota-se, a partir das decisões administrativas transcritas pela recorrente que, ao contrário do alegado no recurso, o entendimento da Administração não destoava da orientação adotada por esta Corte Superior, de que não se admite interpretação extensiva do conceito de insumo nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). AgRg no REsp: 1442378 RS 2014/0058102-1, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 23/06/2015, DJe 05/08/2015. (grifo no original)

Neste acórdão, foi adotado o conceito mais restrito do IPI, em consonância com as Instruções normativas da Receita Federal, afirmando que os gastos passíveis de creditamento devem ser utilizados diretamente na produção ou na prestação de serviço. A corte também fundamentou a decisão no art. 111 do CTN, que prevê que os benefícios fiscais não podem ser interpretados extensivamente. Apesar deste entendimento do STJ, os créditos para o cumprimento do princípio da não cumulatividade, não são considerados benefícios fiscais. (MURAYAMA, 2015)

Segundo Murayama (2015), o STJ já decidiu, em acórdão de 2010, que o frete só dá direito a crédito na situação expressamente prevista nas leis, que é na operação de venda e desde que suportada pelo vendedor. Por outro lado, a mesma Turma que proferiu esta decisão, permitiu, no mesmo ano, a tomada de crédito sobre embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte de móveis, desde que o vendedor arque com os custos. (MURAYAMA, 2015)

Ainda na linha restritiva, o STJ, entendendo que para que sejam caracterizados como insumo os gastos devem ser utilizados diretamente no processo produtivo, não permitiu crédito sobre serviços de representação comercial, marketing para divulgação do produto, consultorias prestadas por pessoas jurídicas, limpeza e vigilância, etc. a um supermercado. (MURAYAMA, 2015)

Adotando o critério intermediário, em decisões recentes do STJ, também se afirmou que o conceito de insumos ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionado aos elementos essenciais para a realização da atividade-fim da empresa. No entanto, as decisões limitaram-se a enunciar esta regra e dizer se o crédito postulado pelo contribuinte enquadra-se ou não no conceito de insumos. Não

houve referência a parâmetros para determinar quais gastos são essenciais ou não. Por outro lado, num mesmo acórdão foram citados precedentes das duas correntes, o que indica que talvez o conceito de essencial para o STJ não seja uma posição intermediária, e sim restritiva.

Como exemplo, temos o seguinte acórdão de 2015:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

[...]

4. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

5. A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo. Agravo regimental improvido. AgRg nos EDcl no REsp: 1427892 SE 2013/0422027-0, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 16/04/2015, Segunda Turma, DJe 22/04/2015. (grifado no original)

Esta decisão negou a possibilidade de compensação para taxas de administração de cartões de crédito, fundamentando que para serem considerados insumos, os gastos devem ser elementos essenciais à realização da atividade-fim da empresa. No entanto, em seu voto, do mesmo acórdão, o Ministro Humberto Martins afirmou que

o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação de serviço, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade.

Tal afirmação parece referir-se ao conceito mais restrito, como o previsto nas Instruções Normativas da Receita Federal.

As despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento não são consideradas essenciais para a produção e, portanto, não são passíveis de creditamento, no entendimento do STJ. Tais gastos foram adicionados apenas em 2009 na lista de créditos das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Assim, para o STJ, somente após esta mudança nas leis é que tais gastos podem ser creditados (MURAYAMA, 2015)

Seguindo esta mesma linha, de que o insumo deve ser essencial à atividade-fim da empresa, o STJ negou crédito a uma indústria de alimentos sobre as seguintes despesas: doações à Apae, associações, despesas gerais ou de consumo, assistência médica de funcionários e diretores, gastos com empresas de engenharia, de construções, limpeza, conservação, material de expediente, agências de viagens, material de construção, comunicação visual, associação de viagens e turismo, carimbos, companhia de águas e esgoto, saneamento, ferragens e ferramentas, fundação universitária, assessoria e planejamento, segurança, informática, metalurgia, locação de veículos, lava-jatos, presentes, marcenaria, mudanças, supermercado, telecomunicações, confecções, Sesi, Senai etc. (MURAYAMA, 2015)

Assim, também o STJ, apesar das divergências, parece inclinar-se para o conceito de insumos intermediário.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho pretendeu encontrar a definição do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS e, por consequência, descobrir a extensão do princípio da não cumulatividade para estas contribuições.

Para isso, entendemos ser necessário partir de uma análise da Constituição Federal num primeiro momento, para somente após estudar a legislação infraconstitucional, uma vez que esta se fundamenta naquela, bem como não pode estar em desacordo com as normas constitucionais, sob pena de ser declarada inconstitucional.

Feito o estudo da Constituição Federal e da legislação que instituiu a não cumulatividade para o PIS/COFINS, foi relevante analisar a jurisprudência sobre a matéria, tanto a administrativa do CARF, quanto a dos tribunais. Afinal, quem diz a última palavra no direito são os tribunais, especialmente os tribunais superiores (STJ e STF).

Assim, no primeiro capítulo, estudamos num primeiro momento as bases constitucionais das contribuições, juntamente como a localização delas no Sistema Tributário Nacional, diferenciando estas dos demais tributos. Além disso, pesquisamos sobre os elementos da regra matriz de incidência destas contribuições, chegando à conclusão de que a materialidade está ligada à base de cálculo e, portanto, está ligada também à não cumulatividade.

A partir daí, procuramos explicar o que é o princípio da não cumulatividade e analisar a previsão constitucional da não cumulatividade do PIS/COFINS, bem como a dos demais tributos, a fim de encontrar as diferenças e semelhanças entre a não cumulatividade das contribuições e a dos outros tributos. Neste ponto, percebemos que o legislador infraconstitucional, embora tenha a liberdade de escolher a técnica e os setores aos quais será aplicado o princípio, não poderá restringi-lo, sob pena de violação da Constituição Federal. Ainda, reforçamos esta posição mostrando que a doutrina entende ser necessário interpretar as disposições constitucionais e delimitar a atuação do legislador infraconstitucional, que não pode transbordar de suas competências e ao instituir a não cumulatividade deve observar certos parâmetros.

Concluída a análise constitucional das contribuições e da não cumulatividade, passamos ao patamar infraconstitucional. Comentamos as leis que instituíram a não cumulatividade para o PIS/COFINS e o método adotado por elas (método subtrativo indireto) e vimos que a lista de créditos deve ser considerada exemplificativa, caso

contrário as leis restringiriam a possibilidade de crédito e, portanto, o princípio da não cumulatividade.

Feito isso, passamos a estudar o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS, enquadrando todos os créditos das contribuições nesse conceito. Primeiramente, estudamos os significados da palavra insumos para, depois, verificar as diversas posições quanto à extensão do conceito de insumos. Notamos que as posições quanto ao conceito podem ser comparadas com os insumos do IPI e do IR, sendo o mais restrito o do IPI e mais amplo o do IR. Então há posições que equiparam o conceito de insumos a um desses tributos ou criam um conceito próprio e intermediário para as contribuições.

Dentre estes entendimentos quanto à extensão do conceito de insumos, mereceu destaque o critério da essencialidade, proposto por Murayama, que foi, inclusive, adotado em diversos julgados, principalmente do CARF. Segundo este entendimento, além de investigar se o gasto é essencial à atividade da empresa, é necessário analisar caso a caso, uma vez que os gastos essenciais variam muito de acordo com o ramo da atividade.

Após, mostramos a posição de Receita Federal, que adotou um conceito mais restrito, equiparando diversas vezes o conceito das contribuições ao conceito do IPI.

Feito isso, passamos a ver a jurisprudência, tanto a administrativa quanto a judicial, a respeito do tema. Notamos que o CARF não pacificou o seu entendimento, embora se perceba atualmente uma tendência a utilizar uma posição intermediária. Além disso, o CARF vem analisando caso a caso, a fim de verificar quais gastos são essenciais para a empresa.

Com relação aos Tribunais Regionais Federais, não é possível ver uma tendência ante a diversidade de entendimentos. Quanto ao STJ, também há divergências, mas parece haver uma tendência ao conceito intermediário de insumos.

## REFERÊNCIAS

ALEGRETTI, Ivan. CARF. Processo nº 10410.721891/2011-24. Julgado em: 26/06/2013. DJ 13/06/2013, p. 37. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 23 out. 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Alexandre Rossato. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

ÁVILA, Humberto. *A Hipótese de Incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000.

BENJAMIN, Herman. AgRg no REsp: 1442378 RS 2014/0058102-1, julgado em 23/06/2015. DJe 05/08/2015. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br>>. Acesso em 29 out. 2015.

BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre a não cumulatividade das contribuições devidas ao Programa de Interação Social (PIS) e ao financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o conceito de insumo. In: ANAN JÚNIOR, Pedro. *Planejamento Fiscal: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 28 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Instrução normativa n. 247, de 21 de novembro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 28 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 28 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm)>. Acesso em: 28 out. 2015.

\_\_\_\_\_. RE 346084. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=346084&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 7 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta nº 145/03. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=8&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=157&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=apura%E7%E3o+pis&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=8&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=157&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=apura%E7%E3o+pis&s8=&s7=>)>. Acesso em 23 out. 2015.

CALATAYUD, Eduardo Dante. Um enfoque crítico sobre o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro – A necessidade de construção de um conceito posto e pressuposto das diversas espécies tributárias: o caso do imposto de renda na CF/88. In: RODRIGUES, Hugo Thamir (Org.). *Direito Constitucional & políticas públicas*. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2005.

CARF, 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2015/votacao-premio-merito-funcional-ministro-leopoldo-de-bulhoes>>. Acesso em: 29 set. 2015

CARPIO, G.; REGOSO, I.; BRAVO. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS: panorama da jurisprudência administrativa e judicial. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *PIS e COFINS na prática: estudo analítico da jurisprudência*. Porto Alegre: INEJE, 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CARVALHO, Vladimir. Processo nº 08000102520134058101. Julgado em 16/12/2014. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br>>. Acesso em 29 out. 2015.

CASTRO JUNIOR, Gilberto de Moreira. CARF. Processo nº 11020.001952/2006-22. Julgado em 08/12/2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2015.

CHAVES, Helder Silva. *A não-cumulatividade mitigada do PIS/PASEP e da COFINS e o conceito de insumos*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 11, n. 63, p. 35-81, maio/jun. 2013.

CHIESA, Clélio. Contribuições ao PIS e à COFINS não cumulativas – definição de insumos. In: SOUZA, A. S. et al. (Org.). *Direito Tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

LABARRÈRE, Maria De Fátima Freitas. Processo nº 5003707-45.2015.404.7200, julgado em 21/10/2015. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br>>. Acesso em: 29 out. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Supremacia Constitucional e o imposto de renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, José Amilcar. Apelação Cível nº 2005.32.00.004907-0 / AM. Julgado em 14/04/2015, DJ 30/04/2015 e-DJF1 P. 1741. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf1.jus.br>>. Acesso em: 23 out. 2015.

MARTINS, Humberto. AgRg nos EDcl no REsp: 1427892 SE 2013/0422027-0. Julgado em 16/04/2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 29 out. 2015.

MARTINS, Natanael. O PIS e a COFINS no regime não cumulativo – a regra de não cumulatividade e o conceito de insumos. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *PIS e COFINS na prática: estudo analítico da jurisprudência*. Porto Alegre: INEJE, 2012.

MINATEL, José Antônio. Conceito de receita e implicações na apuração do PIS e da COFINS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *PIS e COFINS na prática: estudo analítico da jurisprudência*. Porto Alegre: INEJE, 2012.

GUERZONI FILHO, Odassi. Conselho de Contribuintes. Processo nº 13855.001385/2003-74, julgado em 17/10/2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2015.

OLIVEIRA, Silvia de Brito. CARF. Processo nº 10925.000388/2008-36, julgado em 24/09/2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 out. 2015.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS. 3. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. O conceito de insumos na legislação do PIS/COFINS: uma abordagem. In: BORGES, Eduardo (Coord.). *PIS/COFINS – Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

UOL, 2009. Dicionário de Português Online Michaelis. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=insumo>>. Acesso em: 14 out. 2015.

VERSIANI, Isabel. Carf retoma atividades e governo espera retorno do caixa. Folha de São Paulo, Brasília, jul. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/07/1661330-carf-retoma-atividades-e-governo-espera-reforco-do-caixa.shtml>>. Acesso em: 29 set. 2015.