

A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Thiago Moreira de Souza Sabião¹

RESUMO

Com o advento das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, o Governo Federal atendeu aos reclames do empresariado e pretendeu promover a desoneração da cadeia econômica através da instituição do regime da não-cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS. Neste plano, majorou as alíquotas e instituiu o sistema de abatimento de créditos pautado na dedução de bens e despesas da pessoa jurídica, em consonância com o critério material da regra matriz de incidência do PIS e da COFINS: o faturamento. Desta forma, o insumo se torna um dos conceitos mais importantes nesta nova sistemática não-cumulativa, pois sua abertura determinará a amplitude e o alcance da eficácia desonerativa deste regime. É nesta seara que o presente estudo pretende abordar, de acordo com a materialidade própria do PIS e da COFINS, a intersecção do conceito de insumo pretendido pelo Fisco nas instruções normativas n. 247/2002 e 404/2004 utilizando-se por analogia aquele empregado ao IPI e ao ICMS, e aquele aventado pelos contribuintes com base na legislação do imposto de renda.

Palavras-chave: PIS; COFINS; Não-cumulatividade; Insumo.

THE NON-CUMULATIVE SYSTEMATIC AND THE CONCEPT OF INPUT IN THE PIS AND COFINS LAW

ABSTRACT:

With the advent of Provisional Measures n. 66/2002 and 135 /2003, the Federal Government responded to the business complaints, and intended to promote the relief of the economic chain through the establishment of the system of non-cumulative above the the PIS and COFINS system. In this plan, it increased tax rates and established the system of abatement credits founded on the deduction of expenses and assets of the corporation, in accordance with the substantive test of the rule array of PIS and COFINS billing. Thus, the input becomes one of the most important concepts in this new non-cumulative system, since its opening will determine the breadth and scope of relieve effectiveness of this scheme. The present study intends to address, according to the materiality of PIS and COFINS, the intersection of the concept of input required by the tax authorities in the regulatory instructions n . 247/2002 and 404/2004 using by analogy that employed IPI and ICMS, and that taxpayers based on income tax legislation.

Keywords: PIS; COFINS; Non-cumulative; Input.

¹ Mestrando em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina (UEL/PR). Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual de Londrina (UEL/PR) e em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-UNIDERP. Advogado.

INTRODUÇÃO

As Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003 modificaram a sistematização do PIS e da COFINS, respectivamente, ao promover a transação do regime cumulativo de incidência dos tributos, para o não- cumulativo.

Ao introduzir a sistemática não-cumulatividade como uma forma de minimizar os efeitos econômicos da incidência em cascata do PIS e da COFINS, houve aumento substancial da alíquota de ambas as contribuições. O percentual de incidência do PIS, que antes era de 0,65% nos termos da Lei n. 9.715/98, foi majorado para 1,65% pela Lei n. 10.637/2002. Por seu turno, a alíquota da COFINS, regulada em 3% pela Lei n. 9.718/98, fora elevada ao patamar de 7,6% pela Lei n. 10.833/2003.

Com o intuito de compensar o referido aumento, fora instituído o sistema de abatimento de créditos, cujo rol a ser compensado restou taxativamente previsto no art. 3º das Leis nº. 10.637/2002 e nº. 10.833/2003, permitindo o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Em termos claros, houve a majoração das alíquotas de ambas as contribuições, com a pretensão de minorar os efeitos da incidência cumulativa dos tributos através da posterior compensação com os créditos apurados.

Referido rol de créditos a serem compensados fora livremente instituído pelo legislador ordinário, sem que houvesse qualquer comando constitucional a balizá-los. Isto porque, quando da promulgação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 inexistia previsão constitucional conquanto a instituição da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS; a qual só veio a ocorrer com a Emenda Constitucional nº 42/03, que veio a inserir o §12º ao artigo 195 da Constituição Federal, *in verbis*:

§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.

De acordo com o comando constitucional, à legislação infraconstitucional cabia apenas delimitar os “setores da atividade econômica” que se sujeitaram ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, como matéria de *discrímen* daqueles que se sujeitaram aos diferentes regimes de incidência.

Ocorre, que as hipóteses geradoras do crédito originariamente materializadas nas Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003 destoavam daquela que veio a ser elencada constitucionalmente pela inserção do §12º ao artigo 195 da Constituição Federal. Apenas a título exemplificativo, pode-se citar que o art. 10º de ambas as leis exceuiu ao regime da não

cumulatividade as empresas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, aquelas optantes pelos SIMPLES ou imunes a impostos, sociedades cooperativas, dentre outras; critérios sem lógica jurídica, e que não se compatibilizavam com o comando do §12 do art. 195 da Constituição Federal.

No entanto, com a elevação da não-cumulatividade ao *status* de princípio constitucional, o que se esperava, logicamente, era a readequação normativa ou, quiçá, hermenêutica do art. 3º de ambas as leis, a fim de proporcionar a adequação destas à nova exegese sistemática e principiológica. Tanto o legislador, quanto a Fazenda Nacional continuaram omissos no sentido de promover um novo regramento ou reinterpretação da matéria, mantendo o arcabouço legislativo até então promulgado.

As bases para o abatimento do crédito foram fixadas de acordo com os custos, despesas e encargos que recaem sobre a pessoa jurídica, cujos quais já sofreram a incidência anterior do tributo em outra fase, e passaram novamente a ser tributados por conta da incidência multifásica do tributo. Dentre estes custos que podem ser tributados, o de maior incidência e representatividade dos custos, é o insumo utilizado no fornecimento de bens ou serviços pela pessoa jurídica, previsto no art. 3º, inciso II de ambas as leis.

Todavia, o signo “insumo” previsto na legislação do PIS e da COFINS fora instituído de forma abstrata, à míngua de uma conceituação específica, o que dá margem para interpretações que renegam a intenção do legislador ao promover a inserção da não-cumulatividade e atentam contra a ontologia da regra matriz de incidência não só do tributo, mas também da geração de créditos.

É com base nesta dicotomia hermenêutica que o presente trabalho visa elucidar o conceito de “insumo” à luz da exegese constitucional e da finalidade da instituição do princípio da não-cumulatividade sobre o PIS e a COFINS, e demonstrar, via de conseqüência, com base no método dedutivo, a ilogicidade dos argumentos fazendários, os quais vão de encontro à natureza da regra matriz das referidas contribuições, bem como à intenção do legislador ao instituir o regime de abatimento de créditos.

BREVE RETROSPECTO DA INSTITUIÇÃO DO REGIME NÃO CUMULATIVO SOBRE O PIS E A COFINS

O art. 149 da Carta Magna outorgou à União Federal a competência para instituir as contribuições sociais, cujas hipóteses de incidência deveriam observar as materialidades elegidas pelo legislador originário no art. 195 da própria Carta Republicana.

A contribuição destinada ao PIS – Programa de Integração Social – fora instituída através da Lei Complementar nº. 07/70, com o intuito de financiar o fundo de amparado aos trabalhadores e aos funcionários públicos. O legislador ordinário elegeu o faturamento da pessoa jurídica como hipótese incidência do PIS, fixando uma alíquota gradativa com o decorrer dos anos, que estabilizou-se no patamar de 0,75% a partir de 1976.

Referida Lei Complementar restou expressamente recepcionada pelo art. 239 da Constituição de 1988, e teve sua arrecadação destinada ao financiamento do seguro-desemprego, abono dos trabalhadores regulares e programas de integração econômica.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS -, por seu turno, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, com arrimo na materialidade disposta no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, tendo o legislador elegido mais uma vez o faturamento como base de cálculo da exação. A intenção da União Federal era ampliar a receita para custeio das despesas com as áreas de saúde, previdência e assistência social.

A alíquota da COFINS fora instituída no patamar de 2%, e seria cumulativa com a cobrança da contribuição para o PIS à qual as pessoas jurídicas já se encontravam sujeitas ao recolhimento.

Com a instituição de contribuições sociais, transferia-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo para o empresariado ou para a sociedade em geral, retirando dos ombros dos beneficiários da seguridade social o ônus financeiro da tributação e tornando-o invisível; e mais a fundo, elidia a obrigação constitucional do repasse do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, conquanto a União se apossava da totalidade dos recursos (TORRES, 2005, p. 55)

A União Federal viu então a possibilidade de, gradativamente, ampliar a base de cálculo das referidas contribuições. Com a promulgação da Lei nº. 9.715/98, reduziu a alíquota do PIS para 0,65%, mas majorou a da COFINS para 3% através da Lei nº 9.718/98, e promoveu o alargamento da base de cálculo de ambas as contribuições. A incidência do PIS e da COFINS era cumulativa ao longo da cadeia produtiva de todas as pessoas jurídicas que participavam do processo.

Em termos claros, incidia em todas as fases do ciclo econômico sobre o faturamento de todas as pessoas jurídicas integrantes da cadeia produtiva. Este regime de tributação é denominado plurifásico:

Tem-se regime de tributação monofásico quando, apesar de a cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica ser plurifásica, o legislador, seja por política fiscal, seja por facilitação na arrecadação,

faz a opção de tributar apenas um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os demais fatos pertencentes ao ciclo. O regime de tributação plurifásico caracteriza-se pela tributação da mesma espécie tributária sobre todos os fatos interligados e pertencentes ao ciclo. Em suma, todos os fatos integrantes da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem, ou estão aptos a sofrer, a incidência do mesmo tributo. (XAVIER, 2011, p. 50-51)

A incidência repetida do tributo sobre o faturamento dos demais contribuintes da cadeia produtiva torna o PIS e COFINS exações cumulativas. A cumulatividade pode ser entendida como o fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos jurídicos interligados pertencentes a determinado setor da atividade econômica, fazendo com que valores que compõem a base do fato sofram mais de uma incidência da mesma espécie tributária (XAVIER, 2011, p. 75).

Cumprido lembrar que a incidência cumulativa e plurifásica do tributo ao longo da cadeia produtiva torna as contribuições do PIS e da COFINS exações rentáveis aos cofres da União, haja vista a incidência repetida sobre o faturamento de todas as pessoas jurídicas participantes da cadeia produtiva. A receita do tributo será tão mais vantajosa para a União de acordo com a extensão da cadeia produtiva, desde sua fabricação, até a sua comercialização.

Contudo, o efeito perverso desta incidência plural é facilmente verificado, já que o custo do tributo geralmente será repassado ao consumidor, ocasionando a oneração do preço de mercado dos bens, produtos e serviços; maculando, sobretudo, os produtos destinados à exportação.

Lado outro, outros efeitos perversos da cumulatividade são facilmente verificáveis, conforme bem observa Moreira:

- (a) a verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o seu produto;
- (b) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estágios da produção, refugindo a diversas incidências da exação *à cascade*. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados;
- (c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global;
- (d) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor > distribuidor-atacadista > varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência única no desembaraço aduaneiro. Com isso,

mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais¹⁸;

(e) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal. (2009, p. 54).

Neste plano, atendendo aos reclames do empresariado brasileiro no sentido de promover a desoneração da cadeia produtiva, o Governo Federal editou as Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, que modificaram o regime de apuração da contribuição no que tange ao PIS e à COFINS, posteriormente convertidas nas Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Referidas medidas provisórias majoraram as alíquotas de ambas contribuições para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS), promovendo, em contrapartida, a instituição do regime não-cumulativo, sob a promessa de que o abatimento de créditos proporcionaria uma distribuição igualitária do tributo ao longo da cadeia econômica.

A não cumulatividade visa evitar a cumulação das incidências sobre receitas brutas no processo de produção, circulação e de consumo dos bens e serviços. Quando o tributo é cumulativo, o ônus da exação é transferido ao longo da cadeia de produção até chegar ao consumidor final, que arcará com o preço sobre o pagamento do tributo. O objetivo é permitir a neutralidade fiscal, aliviar a formação da base de cálculo dessas exações, atribuindo-se ao agente econômico o crédito de vários itens adquiridos que já tenham sofrido o ônus fiscal delas. (COELHO; DERZI, 2005, p. 144). Com a não-cumulatividade, o ônus econômico independerá do número de operações nas quais incide a contribuição ao PIS e a COFINS.

Em que pese a cumulatividade se trate de uma técnica jurídica, o que se buscava evitar com a instituição da não-cumulatividade era o efeito econômico perverso que a incidência repetida do tributo sobre o faturamento ocasionava na economia, conforme elucidado pelo legislador na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

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

No entanto, foi com a exposição de motivos da Medida Provisória n. 135/03 que ficou evidente a intenção do legislador em desonerar a cadeia produtiva com a instituição da não cumulatividade no que tange à incidência plurifásica das contribuições sociais:

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

O que se observa, portanto, é que a não cumulatividade fora instituída pelo legislador com a finalidade de obstar o efeito social e econômico de oneração de preços que a incidência em cascata que a cumulatividade produz. E é com base nesta finalidade desonerativa, que deve ser harmonizada com a interpretação de seus dispositivos, sobretudo, aqueles que rezam sobre o sistema de abatimento de créditos.

Conforme lembra Xavier:

A finalidade desonerativa da não cumulatividade das contribuições sociais é latente e não pode ser menosprezada na interpretação dos enunciados prescritivos que compõem o regime jurídico da não cumulatividade das contribuições sociais. Por isso, interpretação estrita e literal, apegada exclusivamente aos significados de base dos termos utilizados pela legislação, sem ter como fio condutor a finalidade desonerativa que motivou a criação de regime não cumulativo para as contribuições sociais, impede que os objetivos socioeconômicos sejam atingidos, gerando, por consequência, a ineficácia do sistema, e ainda, permitindo a ocorrência dos maléficis efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca. Por tudo isso, a finalidade desonerativa deve orientar o processo de interpretação dos enunciados do regime jurídico não cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS, como forma de garantir a efetivação dos objetivos perseguidos pela não cumulatividade. (2011, p. 144)

Com efeito, a feição jurídica, a natureza, o regime aplicado a este sistema de créditos é que estabelece o alcance eficaz da não cumulatividade, como juridicamente engendrada. De sua eficácia jurídica é que se podem irradiar efeitos vários no mundo sensível, eventualmente conducentes a fazê-lo, tributos economicamente reconhecíveis como de “incidência não-em-cascata” (ATALIBA; GIARDINO, 1988, p. 75).

Ocorre, no entanto, que a não cumulatividade fora instituída ao alvedrio do legislador ordinário, eis que não há regramento constitucional específico às contribuições sociais prevendo a forma de abatimento dos créditos em referida sistemática; afinal, o §12 do art. 195 da CF não estabelece o método pelo qual deverá ser efetivada a não cumulatividade.

Nesta toada, tendo em vista a eleição da receita como materialidade da regra matriz, correlacionou-se o abatimento de crédito no âmbito infralegal em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionadas no artigo 3º de ambas as leis. Para esmiuçar o sistema de abatimento de créditos com base nos insumos, impende, antes, analisar a regra matriz de incidência dos PIS e da COFINS, e a regra matriz geradora do crédito em prol do contribuinte.

A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

De saída, é necessário esclarecer como se forma o crédito tributário no que atine às contribuições do PIS e da COFINS. Tomemos como exemplo a legislação da COFINS. Segundo dispõem o art. 1º e 2º da Lei n. 10.833/2003:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput .
[...]

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

Conforme se observa, o crédito tributário emerge da aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo: o faturamento total do sujeito passivo, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Sob a égide da não cumulatividade, destarte, o valor apurado na forma do art. 1º e 2º deverá ser compensado com créditos fiscais gerados de acordo com o art. 3º. Desta forma, o contribuinte terá direito a um crédito sobre o rol de bens e serviços taxados no referido art. 3º cuja despesa houver incorrido em cada exercício fiscal.

O montante de PIS e COFINS a ser recolhido aos cofres da União, portanto, será apurado pela diferença entre a aplicação da alíquota sobre o faturamento e os créditos apurados pelo contribuinte em observância ao rol do art. 3º.

A norma jurídica, em sua estrutura lógica, é composta pelo antecedente e pelo conseqüente. O antecedente corresponde à hipótese fenomênica prevista na norma, para

ser aquele fato considerado jurídico. O conseqüente, por seu turno, são os efeitos jurídicos que daí irradiarão.

Neste plano, para a definição da hipótese antecedente e do conseqüente, criou-se a figura da regra matriz de incidência tributária, norma jurídica que prescreve a imposição tributária, conforme bem delinea a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescritor* (conseqüência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (2005, p. 148).

A regra matriz de incidência tributária, portanto, é composta, no seu antecedente, pelos critérios temporal, material e espacial, enquanto no conseqüente nos deparamos com o critério pessoal e quantitativo (a forma como incidirá o tributo).

Para identificar os termos da regra matriz da COFINS (e via reflexa, do PIS), impende iniciar o exame a partir da hipótese.

A análise do critério temporal e espacial não exige nenhum esforço hermenêutico. À guiza do que ocorre com a contribuição destinada ao PIS, o critério espacial é limitado à exigibilidade da exação dentro do território nacional; enquanto o critério temporal determina a apuração de forma mensal do crédito tributário (art. 10º).

Mas é na materialidade, no entanto, que impendem algumas observações.

Conforme alenta o art. 1º, a materialidade elegida pelo legislador foi o faturamento mensal da pessoa jurídica, equiparado expressamente ao conceito de receita, com o fito de afastar os questionamentos que giravam em torno da nomenclatura atribuída.

O fato gerador da obrigação, portanto, é o faturamento mensal, assim entendido como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. O signo “faturamento”, de acordo com a doutrina clássica, é espécie do gênero “receita”, embora tenha sido equivocadamente nominado pelo legislador como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica. No entanto, como houve a equiparação conceitual pelo art. 1º de ambas as leis, referida diferenciação se demonstra inócua.

Ocorre que para que uma pessoa jurídica obtenha faturamento, é necessária a prática de operações anteriores que dão origem a este faturamento, verdadeiro substrato econômico

que vincula os interesses das partes envolvidas em cada negócio, elemento imprescindível para identificar o conteúdo e natureza da materialidade subjacente, e também servir de base para quantificar a obrigação tributária ali incidente (MINATEL, 2005, p. 91).

As operações realizadas pela pessoa jurídica, portanto, são o ponto de partida para a concretização do fato gerador. O faturamento apresenta-se como resultado das operações, quaisquer que sejam elas, realizadas pela pessoa jurídica. A existência de faturamento pressupõe a realização de um negócio jurídico prévio. Sem operação, portanto, não há faturamento. Destarte, dada a importância da existência de realização de operações para o signo receita, visto que, não se obtém receita se não houver realização de operação, chega-se à conclusão de que o núcleo do critério material da regra matriz é a “realização de operações”, sendo o seu complemento que “resultem em receita”. (XAVIER, 2012, p. 65-69).

Seguindo a mesma trilha de raciocínio, pontua José Eduardo Soares de Melo:

As operações constituem a pedra-de-toque, o elemento cardeal, para estabelecer o real significado de “faturamento”, porque a incidência tributária não recai sobre o documento (fatura) ou mero resultado quantitativo (faturamento), mas consubstancia e decorre da realização de negócios [...] (2000, p. 144).

Para se chegar ao faturamento, destarte, é necessária a existência de operações antecedentes que a ele deram ensejo. Somente com a realização de operações, e a partir daí, podemos visualizar o faturamento como materialidade capaz de sofrer a incidência do tributo.

Outrossim, o “faturamento”, tomado de forma isolada, é ato privativo e inerente à pessoa do contribuinte, o que torna incongruente e impossível no plano fático sua adoção como materialidade para sofrer a incidência de um tributo de forma plurifásica; que pressupõe, obrigatoriamente, a existência de operação anterior, ou seja, negócios jurídicos envolvendo mais de uma pessoa.

O fato de a “realização de operações” constituir o núcleo do critério material da hipótese normativa do PIS e da COFINS é um dos critérios que confere o caráter cumulativo a referidos tributos. Isso porque, o fenômeno da cumulatividade está relacionado com a incidência de determinada espécie tributária sobre uma base que já foi incidência deste mesmo tributo, provocando dessa forma, o efeito econômico da operação do preço. (XAVIER, p. 72-73).

O que se observa, portanto, é que a preexistência de operações é a condição que torna o faturamento uma materialidade apta a sofrer a incidência de um tributo plurifásico. O próprio faturamento da pessoa jurídica, decorrente da realização de operações, constitui-se como o fato gerador do tributo, e posteriormente, como base de cálculo da contribuição social

(critério quantitativo); indissociabilidade peculiar à instituição de um tributo.

Desta feita, o critério quantitativo, evidencia-se justamente pela adoção do faturamento como base de cálculo (art. 1º, §2º), cuja alíquota a ser aplicada monta em 7,6% (art. 2º). Estabelecida a regra matriz da contribuição à COFINS, e por exemplificação, ao PIS, torna-se curial a analisar a norma que gera o direito ao crédito.

A NORMA QUE GERA DIREITO AO CRÉDITO NA SISTEMÁTICA DO PIS E DA COFINS

A norma prostrada no art. 3º de ambas as Leis, confere ao contribuinte o direito ao crédito a ser apurado sobre as materialidades elencadas nos incisos do referido artigo. À guiza de exemplo, tomemos mais uma vez por base a legislação da COFINS:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Observe-se que referidas materialidades, de uma forma geral, se atinem a bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica, e determinadas despesas, custos e encargos por ela incorridos ao longo do mês, que tem uma ligação indissociável com a realização de operações

anteriores nas quais já incidiu o tributo, para evitar sua cumulação.

Para que a não-cumulatividade venha a ser efetiva, é necessário que os efeitos do tributo cobrado na operação anterior sejam neutralizados na fase posterior. O legislador ordinário tinha à sua disposição alguns métodos para promover a não-cumulatividade, e acabou por eleger o método indireto substrativo, conforme aponta a própria exposição de motivos da MP nº. 135/2003:

7. Por se ter adotado, em relação a não-comutatividade, o método indireto substrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Por este método, o valor do tributo devido é apurado por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas, estas, apuradas separadamente, e posteriormente compensadas. Não é tomada em consideração a carga tributária incidente na cadeia anterior. O crédito é apurado autonomamente, eis que a norma impõe a sua apuração em apartado, determinando sua posterior compensação com o tributo apurado pela incidência da alíquota sobre a base de cálculo fixada na regra matriz de incidência deste.

Conforme reza o §1º do art. 3º, a apuração do crédito ocorrerá mediante a aplicação das mesmas alíquotas do PIS e da COFINS, mas ora incidentes sobre outra base de cálculo, formada pelas aquisições de bens, mercadorias e serviços previstos nos incisos do art. 3º, *in verbis*:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:
I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;
II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;
III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;
IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Em termos claros, é feita a compensação do tributo apurado, incidente sobre o faturamento (art. 1º de ambas as leis), com o crédito autônomo gerado pela aquisição das materialidades arroladas no art. 3º destas. Daí porque este método é comumente chamado de base sobre base. Compensa-se a base do tributo incidente com o faturamento, com a base incidente sobre as materialidades que geram o direito ao crédito. A norma que gera o direito ao crédito, destarte, determina a sua apuração em apartado da apuração do tributo, não exige qualquer vinculação com a exigência de tributo na operação anterior.

Neste plano, é necessário compreender que os créditos constituem norma autônoma e inconfundível com a norma de tributação (ALABARCE, 2005. p. 675.); guardando, inclusive, uma condição hipotético-condicional que conduz à sua regra matriz.

Assim, a regra matriz do direito ao crédito do PIS e da COFINS é composta no seu antecedente pelo critério material: adquirir determinados bens, serviços e realização de certas despesas com pessoa jurídica domiciliada no país; critério temporal: mensal; critério espacial: território brasileiro; e no conseqüente, pelo critério pessoal, como sujeito ativo o contribuinte do PIS e da COFINS não cumulativa, e sujeito passivo a União; e no critério quantitativo, tem-se a base de cálculo formada por determinados bens, serviços e realização de certas despesas com pessoa jurídica domiciliada no país, eleitos nos incisos do art. 3º de ambas as leis, e a alíquota no patamar de 1,65% no que tange ao PIS e 7,6% no que atine à COFINS.

Cumpra obtemperar, desta forma, que a existência de uma operação anterior é condição *sine qua non* para a perfectibilização da regra matriz de incidência do tributo, e do próprio direito ao crédito. Afinal, para formar o faturamento, é necessária a realização de operações que dêem ensejo a ele, conforme explicado anterior. E o próprio crédito em si, por seu turno, decorre da aquisição de determinados bens e serviços, e a realização de certas despesas; atos que só podem ser concretizados mediante uma operação.

A existência de uma operação anterior, destarte, torna-se o cerne da existência tanto das contribuições ao PIS e ao COFINS, quanto do próprio direito ao crédito. Entretanto, por ser autônoma a norma do crédito, não se faz necessária a exigência ou incidência do PIS e da COFINS na operação anterior.

Desta forma, para o surgimento do crédito basta a configuração de alguma das hipóteses previstas nos incisos do art. 3º de ambas as Leis; desde que, logicamente, coexistentes os demais elementos da regra matriz do direito ao crédito.

E aqui há clara divergência com o método utilizado para a efetivação da não cumulatividade no cálculo do ICMS e do IPI, cujo qual influenciará na conceituação e aceção do alcance dos créditos a serem apurados.

O próprio legislador constitucional, no caso destes impostos, instituiu a não cumulatividade já prevendo a técnica do “imposto sobre imposto” – pelo qual o imposto devido abata-se do imposto cobrado nas operações anteriores - a ser adotada para a geração de créditos do tributo (CF, arts. 153, §3º, II, e 155, § 2º, I).

A geração do crédito é ínsita à incidência do tributo em uma etapa anterior, e sua apuração ocorre com a compensação do tributo pago na entrada do produto (compra), com o tributo a ser pago na saída do produto (venda). Somente haverá o direito ao crédito se houver

incidência anterior, já que a norma que gera o direito ao crédito prevê-a como condição essencial para que seja possível a existência de um crédito.

No creditamento do IPI e do ICMS, a existência de um crédito e sua quantificação guardam relação indissociável com a operação que lhe foi antecedente. No caso do método base sobre base - ou indireto substrativo - não há dedução do valor do PIS e da COFINS incidente na etapa anterior, mas sim, a geração de um crédito novo e autônomo em relação à incidência e o valor pago na operação anterior; demandando, para seu surgimento, apenas a ocorrência das hipóteses delineadas nos incisos do art. 3º das Leis.

Esta diferenciação nesta etapa se faz relevante, conquanto alguns teóricos, e parte da jurisprudência, insistem em equivaler parte dos conceitos aplicados ao IPI e ao ICMS em relação ao PIS e a COFINS; embora inexista equivalência no método elegido para efetivação da cumulatividade, conforme demonstrado; e na própria essência e natureza dos tributos, que conflitam no critério material da regra matriz, na base de cálculo, e na própria formação do tributo.

Martins já há muito adverte que “a diferença de métodos de neutralidade tributária (no Brasil conhecida como não-cumulatividade) implica diferença de natureza dos tributos, inclusive jurídica”. (MARTINS; FERNANDES, 2007, p. 55). Pode-se afirmar, desta forma, que a não-cumulatividade do ICMS e do IPI não se assemelha, na essência e no seu modo de aplicabilidade, com aquela imposta para o PIS e para a COFINS, devendo a legislação e os signos atinentes a estes últimos, observar suas regras próprias, e ser interpretadas de acordo com as materialidades que lhe são inerentes.

Assim, é o faturamento, e a sua forma de composição, que influenciará na interpretação das normas atinentes ao PIS e a COFINS, tendo em vista, ainda, a finalidade desonerativa pela qual fora instituído o sistema não-cumulativo.

A norma que dá o direito ao crédito, de igual forma, também deve ser interpretada à luz das particularidades da regra matriz de incidência do tributo que lhe é próprio, sobretudo, porque foi o esboço da reformulação da sistemática da não-cumulatividade, cuja qual fora implementada justamente para desonerar a cadeia produtiva inflada pela incidência em cascata do tributo.

O CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS

As Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03 estabeleceram em seu art. 3º, que o contribuinte poderá descontar créditos relativos aos insumos utilizados na prestação de serviço, produção

ou fabricação de bens:

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

[...]

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

Ocorre que o texto legal não fornece o conceito de insumo, nem precisa seu alcance, relegando a tarefa de interpretar o signo ao hermenêuta. Ademais, o vocábulo “insumo” em si, embora revele os elementos necessários à produção de determinado produto ou à prestação de determinado serviço, vem revestido normativamente de certa ambigüidade que dá margem a diversas interpretações.

Justamente por este motivo, e diante da representatividade econômica que a abrangência do conceito de insumo influenciaria – já que insumos são ínsitos à realização de qualquer atividade – o seu conceito despontou divergências na doutrina e na jurisprudência; sobretudo, porque a legislação do IPI estabelece um conceito próprio para o vocábulo.

É neste plano que emerge a complexa tarefa de identificar, entre as várias significações possíveis para um signo abrangente como o “insumo”, aquela que concretizará, à luz da natureza do PIS e da COFINS, o princípio da não-cumulatividade neste talante.

Diante da tentativa de equivalência diante da existência de um conceito de insumo pela legislação esparsa, emergem três posições na doutrina e na jurisprudência: a) o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS seria aquele plasmado na legislação do IPI; b) equivaleria aos conceitos de custo e despesa necessária previstos no art. 299 do RIR da pessoa jurídica; ou, por fim, c) deveria ser extraído da própria legislação do PIS e da COFINS diante da materialidade que é inerente a referidos tributos.

Ao buscar a conceituação de um vocábulo no mundo jurídico, é natural que os intérpretes do direito busquem se valer dos conceitos pré-existentes na legislação.

E assim o fez a Receita Federal do Brasil (RFB), ao buscar regular a amplitude do conceito de insumo na legislação do PIS/COFINS, importou o conceito pré-existente na legislação do IPI e editou a instrução normativa/SRF nº. 247/2002, que, em seu art. 66 - com a redação dada pela IN/SRF nº 358/2003 - disciplinou o conceito de insumo em relação ao PIS:

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

- a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II – Utilizados na prestação de serviços:
- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Referido enunciado fora repetido no §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que veio para regular a apuração dos insumos em relação à COFINS após a conversão da MP 135/2003 na Lei n. 10.833/2003.

Segundo o Fisco Federal, portanto, para fins de creditamento do PIS/COFINS, o produto adquirido como insumo só se configuraria como tal quando: a) no caso da aquisição de bens, estes fisicamente se agregassem, de forma direta ou indireta – ou seja, demandaria o contato direto com o produto; b) no caso da prestação de serviços, os bens devem ser aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado. Acresça-se à definição de insumo os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, “aplicados ou consumidos” na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviço.

Neste plano, o conceito fiscal de insumo fora bastante aproximado daquele aplicado ao IPI: é necessária a integração física ao produto ou a ligação direta ao serviço para que o bem seja assim considerado.

Referido entendimento é interessante para a política fazendária, conquanto possa promover a cobrança de uma contribuição incidente sobre o faturamento integral da pessoa jurídica; mas tem a apuração de créditos contra si limitada apenas aos insumos que se agregam diretamente na produção, fabricação ou prestação de serviços; daí o motivo da urgência empregada pela Secretaria da Receita Federal na edição das instruções normativas 247/2002 e 404/2004 para tentar balizar a atuação do contribuinte neste sentido.

E é esta a significação empregada pelo fisco ao insumo desde então, para a verificação da regularidade da apuração de créditos pelas empresas.

A doutrina majoritária reluta em aceitar este entendimento, diante da diferenciação entre a materialidade do IPI e a do PIS/COFINS.

Isto porque, o IPI incide sobre a industrialização de produtos; cujo critério material da regra matriz fica adstrito à fabricação, produção, mediante a transformação ou incorporação de matérias-primas em um novo bem. A possibilidade de incorporação do insumo, portanto, só poderia ser restrita à incorporação dos bens ao produto a ser

industrializado, já que não há outra hipótese no critério material do referido tributo.

O insumo, na industrialização, fica vinculado à idéia de algo físico, restrito à esfera do produto, abrangendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que são consumidos ou se transformam no processo fabril.

Importar este conceito para o âmbito do PIS e da COFINS, cuja materialidade é o faturamento – decorrente da realização de operações que gerem receita – atenta contra a própria natureza destas contribuições sociais, e a finalidade pela qual fora instituída a não-cumulatividade.

Se as materialidades da tributação são distintas – produto e receita -, os conceitos de insumos também deveriam ser distintos. É exatamente este o critério diferenciador que baseia a interpretação dos signos de cada tributo.

Ora, as contribuições do PIS e da COFINS pretendem a tributação sobre o faturamento da pessoa jurídica, que está vinculado à realização de operações anteriores que lhe dêem origem; e, ao contrário do IPI, não guarda qualquer vinculação com um bem ou produto específico.

Ora, as contribuições sociais do PIS e da COFINS em nada se assemelham ao IPI, senão na adoção do regime não-cumulativo; que, diga-se de passagem, fora assentado e implementado sobre bases distintas (método imposto sobre imposto no IPI, e base sobre base – substrativo indireto - no PIS e na COFINS). As manifestações de riquezas são distintas em cada uma das exações, e seu modo de composição influencia cabalmente na definição dos institutos e na interpretação dos signos que lhe são inerentes.

Brilhante, neste sentido, é o escólio de Marco Aurélio Greco (2004, p.50):

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. [...] Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.

Referida diferença na materialidade do tributo, destarte, influencia em toda a sua composição, e torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos.

Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente,

evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS não têm por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, mas sim, ao longo do próprio faturamento, o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A classificação de bens que se integrariam como insumo para geração de receita não podem se adstringir àqueles que podem ser empregados na industrialização de um produto, estes de ordem mais restrita.

Aplicar o conceito de insumo previsto unicamente para a industrialização de um produto à uma cadeia de fatos mais ampla, cuja industrialização pode vir a ser uma mera fase, seria tolher o campo de eficácia da não-cumulatividade e desnaturar sua finalidade desonerativa; prevista expressamente na própria exposição de motivos das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003.

Observa-se, desta forma, a impossibilidade de adoção do conceito de insumo utilizado para o creditamento do IPI à legislação do PIS e da COFINS.

Na contramão das IN's 247/2002 e 404/2004, geralmente criticadas por grande parte da doutrina, há praticamente um consenso de que o conceito de insumos deve ter uma abrangência maior do que aquela empregada ao IPI.

Os teóricos, desta forma, passaram a ventilar a aplicabilidade dos conceitos de “custo de produção” e “despesa necessária” previstos nos arts. 290 e 299 do RIR/99:

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

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

III os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

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

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem

De fato, andou bem a doutrina ao tentar referenciar o faturamento com o conceito de lucro proveniente da renda, e sua formação com base no custo de produção e despesa necessária.

Os signos “custo de produção” e “despesa necessária” correspondem, portanto, aos custos e despesas operacionais passíveis de dedução na apuração da base de cálculo do imposto, entendidos aqueles necessários, ou seja, que contribuem para a manutenção da atividade operacional de uma empresa. Dessa maneira, para este tributo basta a comprovação da essencialidade de tais custos ou despesas para o desenvolvimento das atividades da empresa para serem considerados dedutíveis, não se restringindo apenas à produção de bens, mas abrangendo outros aspectos necessários à manutenção da atividade operacional da empresa como um todo.

O conceito “despesa necessária” é de que ela seja necessária e usual para as atividades da empresa e manutenção de sua fonte produtora. Desta forma, vários itens como despesas de marketing e administração, poderão ser contabilizados como insumos. O que ocorre também com o “custo de produção”, eis que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Diante da amplitude e abrangência dos referidos signos, não há como considerar todos os custos de produção ou despesas necessárias como insumos do processo produtivo; pois há aqueles que, embora formem o lucro e componham a receita, são supérfluos ou acabam não empregados ou correlacionados com a fabricação do produto ou na prestação de serviços.

Referida interpretação daria uma amplitude maior ao signo de insumo, do que aparentemente o alcance da norma da formação do faturamento lhe seja inerente.

Desta forma, inexistindo na legislação esparsa um conceito de insumo que se adegue ou se aproxime à materialidade e à sistemática do PIS e da COFINS, há de se entender que a própria legislação do tributo lhe fornece uma significação implícita de seu signo.

Neste ínterim, há de ser promovida a interpretação teleológica da inserção da não-cumulatividade, levando em consideração a repercussão social e econômica almejada, a ser balizada pelo critério material (faturamento) da regra matriz e as limitações impostas pela razoabilidade e pelos signos próprios do PIS e da COFINS:

[...] por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências,

protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade (MAXIMILIANO, 2005, p. 124-125.)

Há de se ter em mente, no entanto, que o conceito de insumo transita de forma intermediária entre a legislação do IPI e do IRPJ, que fornecem balizas para aproximar uma significação própria ao PIS e a COFINS.

Ora, o art. 3º, inciso II, das Lei nº. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 referem-se expressamente aos "bens e serviços, **utilizados** como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", de forma que o critério norteador empreendido pela norma é a utilização e a pertinência do bem ou o serviço no processo produtivo ou na prestação de serviços.

O conceito de insumo, desta forma, tem uma amplitude maior do que "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem" que entram em contato direto com o produto. Mas tal amplitude não alcança todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Portanto, insumos seriam aqueles elementos necessários e utilizados na produção dos bens ou à prestação de serviços, ainda que eles não entrem em contato diretamente com o produto ou com a prestação de serviços.

Neste plano, apenas os bens adquiridos pela pessoa jurídica, ligados ao processo de produção e fabricação dos bens e ao ato de prestação de serviços dos quais decorre a formação da receita, é que podem vir a ser considerados insumos para fins de creditamento.

O insumo há de guardar relação com a produção do bem ou prestação do serviço e a atividade. Se entre o dispêndio e o bem a ser fabricado ou o serviço a ser prestado houver uma relação direta (leia-se, se o dispêndio for necessário para a produção ou prestação de serviços), então será considerado insumo para fins de creditamento.

Calha aqui a lição de Marco Aurélio Greco:

[...] o critério a ser utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade de PIS/Cofins apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto e fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). (2004, p. 51)

E com brilhantismo, conclui que:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal

dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...] Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só e insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte. Por isso, entendo que as regras contidas no §4º do art. 8 da IN 404/2004 e no 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam. [...]. O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior a obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário a sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que - vista global e unitariamente - desembocara num produto final a ser vendido. (GRECO, 2008, p. 6)

Em termos claros, se classificariam como insumos os dispêndios que guardem pertinência com a produção e fabricação do bem, ou diretamente na prestação de serviços. As aquisições que não sejam afeitas ao objeto social, ou não influenciem na produção do bem ou na prestação de serviços, não se classificarão como tal.

Referido posicionamento tem ganhado força perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que no acórdão nº. 9303-01.7409, decidiu que “os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social.”

Referido posicionamento fora recentemente confirmado em julgado paradigmático – acórdão nº. 3302001.916 - prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), oportunidade em que restou decidido que para a utilização do bem ou serviço como insumo é relevante verificar se estes (bens ou serviços) são inerentes, essenciais e necessários à realização/produção do bem ou serviço, em observância às próprias regras do PIS e da COFINS:

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi

utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.
(grifos e saliências do original)

Observa-se, desta forma, a consolidação de um conceito aberto, cujo creditamento deverá averiguado casuisticamente, de acordo com o objeto social de cada empresa, e as particularidades na fabricação do produto ou prestação de serviços; o que dá azo ao subjetivismo por parte do aplicador da norma.

Há de se ter cuidado em eventual fixação de bases objetivas, pois um mesmo dispêndio poderá ser visto como insumo para um setor ou empresa e não para outro; o que viria a desnaturar o real alcance da norma do crédito do inciso II do art. 3º de ambas as Leis, e o sentido da não-cumulatividade das referidas contribuições.

CONCLUSÃO

O tema relativo à interpretação das contribuições sociais destinadas ao PIS e a COFINS é tormentoso, desponta inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais; sobretudo, pela clara intenção do interprete em buscar se aproveitar irrestritamente dos conceitos pré-existentes na legislação esparsa.

Os conceitos que giram em torno da regra matriz de incidência do tributo, e da regra matriz do direito ao crédito, dada a sua repercussão econômica, despertam até hoje questionamentos acerca do seu modo de composição e a influência deste modo na interpretação dos signos da norma que os regula.

Um ponto de convergência pela doutrina, é a necessidade de interpretá-los de acordo com a finalidade desonerativa da não-cumulatividade, instituída pelo legislador tão somente para tal desiderato.

Interpretar o conceito de insumo, desta forma, assume feição particular em relação aos demais diplomas normativos; exigindo a adoção de novos critérios, vez que o que se pretende é que as receitas não se tomem cumulativas.

O art. 3º, inciso II, das Leis nº. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 referem-se expressamente aos "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", de forma que a própria norma norteia o conceito de insumo pela utilização do dispêndio no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Diante da divergência de materialidades, e de métodos de creditamento, há de ser abstraído o sentido e o alcance que a legislação do IPI empresta ao vocábulo "insumo", eis

que este restringe por demais o creditamento à industrialização do produto; uma fase do processo de produção da receita, materialidade mais ampla elegida como critério material e quantitativo do PIS e a COFINS.

Na mesma trilha, não há como aplicar irrestritamente o conceito de “custo de produção” e “despesa necessária” previstos na legislação do IRPJ, eis que embora possam por vezes se configurar como insumo, dão uma abrangência ao signo maior do que lhe poderia ser inerente de acordo com a finalidade desonerativa do PIS e da COFINS.

Estas premissas nos levam a conclusão de que o conceito de insumo deve ser extraído da própria legislação do PIS e da COFINS. Impende salientar, no entanto, que a significação do insumo transita entre aquele fornecido pela legislação do IPI e do IRPJ, eis que ambos comungam particularidades (industrialização e formação do lucro) com a formação da receita.

Desta forma, insumo não poderia se adstringir tão somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mas também não poderia ser considerado como qualquer custo de produção ou despesa necessária não relacionados com a produção ou a prestação de serviços.

Portanto, conceitua-se insumo como o dispêndio necessário e utilizado na produção ou na prestação de serviços, ainda que não entre em contato diretamente com o produto ou com o serviço prestado.

Em que pese relegado ao subjetivismo do aplicador da norma, a apuração do insumo deverá ser realizada caso a caso, ou de forma setORIZADA, e será afeita às particularidades não só do objeto social de cada empresa, mas também ao seu produto, o modo de fabricação deste ou à prestação de serviços.

Neste plano, alcança-se uma maior efetividade ao princípio da não-cumulatividade – e que aparentemente, foi aquela pretendida pelo legislador ao inserir referido regime sobre a tributação do PIS e da COFINS justamente para evitar a incidência em cascata destes tributos sobre a receita e seu ônus econômico; de forma a possibilitar um creditamento de insumos que se coadune não só com o desiderato desonerativo, mas também à forma de composição da própria receita.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **ICM e IPI: direito de crédito – produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”**. In: Revista de Direito Tributário, São Paulo, n.º. 46, p. 73-89, out./dez. 1988.

ALABARCE, Marcio Roberto. **Os Limites e a Aplicação do Princípio da Não Cumulatividade para o PIS e para a COFINS**. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3302-001.916. Julgado em 29 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 de fev. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n.º 9303-001.740. Julgado em 09/11/2011. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 de fev. 2014.

_____. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda. Lei Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rii/default.htm>>. 12 de fev. 2014.

_____. Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002a. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 11 de fev. 2014.

_____. Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 12 de fev. 2014.

_____. SRF. Instrução Normativa n.º 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei n.º 10.833, de 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 12 de fev. 2014.

_____. SRF. Instrução Normativa n.º 247 de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 11 de fev. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Mizabel Abreu Machado. **PIS/COFINS: Direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 155, abr. 2005;

GRECO, Marco Aurélio. **Não cumulatividade no PIS e na COFINS.** In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 29-52, nov./dez. 2004;

_____. **Conceito de insumo a luz da legislação de PIS/COFINS.** In: Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; FERNANDES, Edison Carlos. **Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS.** São Paulo: Quartier Latin, 2007

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito.** 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação.** São Paulo: MP Editora, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **“Natureza jurídica da ‘não-cumulatividade’ da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS”.** *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.