



**UNICEUB - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS SOCIAIS**

**HELDER SILVA CHAVES**

**A NÃO-CUMULATIVIDADE MITIGADA DO PIS/PASEP E  
DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS**

**BRASÍLIA/DF**

**2012**

**HELDER SILVA CHAVES**

**A NÃO-CUMULATIVIDADE MITIGADA DO PIS/PASEP E  
DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de bacharelado em Direito pelo Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Prof. MSc. André Pires Gontijo.

**BRASÍLIA/DF**

**2012**

À minha esposa, Elizabeth, e aos nossos filhos, Rafael e Bruno.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI - Ato Declaratório normativo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

CC – Conselho de Contribuintes

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido.

CSRF – Conselho Superior de Recursos Fiscais do CARF

CTN – Código Tributário Nacional.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

IN – Instrução Normativa

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados.

IRPJ – Imposto de a Renda da Pessoa Jurídica.

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

PIS – Programa de Integração Social.

PN – Parecer Normativo

RFB – Receita Federal do Brasil

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (lei 9.317/1996)

SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (LC 123/2006)

SRF – Secretaria da Receita Federal (sigla anterior da RFB).

STF – Superior Tribunal Federal.

T - Turma

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

TR - Tribunal Regional

ZFM – Zona Franca de Manaus

## RESUMO

Pesquisa na legislação, na doutrina, na jurisprudência administrativa e na jurisprudência judicial sobre a natureza jurídica da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, considerados a partir do contexto histórico e jurídico-tributário em que essa não-cumulatividade se originou, e a comparação da não-cumulatividade dessas contribuições com a não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –ICMS. Como resultados da pesquisa, destacam-se: (i) criação do conceito de **Não-cumulatividade Mitigada** para o PIS/PASEP e a COFINS que se caracteriza pela liberdade do legislador ordinário de desenhá-la e por não conceder direito de crédito para todos os *inputs* que foram tributados por essas exações no processo produtivo; (ii) constatação de que não é pacífico, na jurisprudência administrativa e judicial, o entendimento de quais são os tipos de insumos (*lato sensu*) adquiridos no processo produtivo de bens ou de serviços (*inputs*) que geram direito de crédito; (iii) definição de insumos à luz das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; (iv) insumos são bens e serviços usados na atividade da empresa para a prestação de serviços, produção ou fabricação de bens destinados à venda e (v) sob essa ótica, conclui-se que as Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 extrapolaram nos pontos em que exigem que os insumos para produção de bens x necessitam sofrer desgastes, sobretudo quando exigem que tal desgaste necessita ter sido em função direta exercida sobre o produto fabricado.

Palavras-chave: Insumos; Não-cumulatividade; Não-cumulatividade Mitigada; PIS/PASEP; COFINS.

## ABSTRACT

Research in legislation, doctrine in administrative law and jurisprudence court on the legal nature of the contribution of non-cumulative PIS /PASEP and Contribution to Social Security Financing - COFINS considered from the historical context and legal and tax where that non-cumulative originated, and the comparison of non-cumulative nature of these contributions with non-cumulative Excise Tax (Industrialized Products Tax- IPI) Tax - IPI and the Tax on Goods and Services-ICMS. The results of research are: (i) creation of the concept of mitigated non-cumulative to PIS / PASEP and COFINS characterized by freedom of the ordinary legislator to design it and the right not to grant credit for all the inputs that were taxed by such exactions in the production process, (ii) finding that is not peaceful, the jurisprudence administrative and judicial understanding of what are the types of inputs (*lato sensu*) acquired in the production process of goods or services (inputs) that generate credit rights law, (iii) definition of inputs under the laws No. 10.637/2002 and No.10.833/2003 (iv) inputs are goods and services used in the company activity for the provision of services, production or manufacture of goods for sale and (v) in this light, it is concluded that the Normative Instruction SRF No. 247/2002 and No. 404/2004 extrapolated on points that require inputs for production goods that need to be worn, especially when they demand such needs have been in straight relation exerted on the manufactured product.

Keywords: Input, Non-cumulative, Mitigated non-cumulative; PIS /PASEP; COFINS.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 PIS/PASEP, COFINS E A NÃO-CUMULATIVIDADE DESTES TRIBUTOS .....</b>	<b>13</b>
1.1 ORIGEM E NATUREZA JURÍDICA DO PIS/PASEP E DA COFINS.....	13
1.2 ORIGEM DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS .....	15
<b>2 NÃO-CUMULATIVIDADE.....</b>	<b>17</b>
2.1 MÉTODOS DE NÃO-CUMULATIVIDADE (OU NEUTRALIDADE).....	18
2.1.1 MÉTODO DIRETO SUBTRATIVO .....	18
2.1.2 MÉTODO DIRETO ADITIVO .....	18
2.1.3 MÉTODO INDIRETO ADITIVO .....	18
2.1.4 MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO .....	19
2.1.5 MÉTODO DE CRÉDITO DO TRIBUTO .....	20
2.2 MÉTODO DE NÃO-CUMULATIVIDADE ADOTADO PELO PIS/PASEP E PELA COFINS ..	21
<b>3 A NÃO-CUMULATIVIDADE MITIGADA DO PIS/PASEP E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS .....</b>	<b>25</b>
3.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE ADAPTADA A ALGUMAS SITUAÇÕES EM FUNÇÃO DE DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL.....	25
3.1.1 SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	26
3.1.2 SIMPLES.....	28
3.1.3 ZONA FRANCA DE MANAUS .....	28
3.2 NECESSIDADE DA MITIGAÇÃO .....	29
3.3 INSUMOS .....	36
3.3.1 CONCEITO DE INSUMOS .....	36
3.3.2 CONCEITO DE INSUMOS NA VISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
3.3.3 CONCEITO DE INSUMOS NA DOUTRINA.....	40
3.3.4 CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA .....	42
3.3.5 CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS.....	46
3.3.6 CONCEITO DE INSUMOS PARA O PIS/PASEP E COFINS .....	53

<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>60</b>

## INTRODUÇÃO

Poucos tributos de competência da União despertaram, e continuam a despertar, tanta polêmica quanto a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nas suas versões não-cumulativas, seja pela tentativa da União de com elas criar um Tributo Federal sobre o Valor Agregado, seja pela complexidade dessas exações - inclusive com alguns aspectos considerados inconstitucionais -, seja pela aplicação do conceito próprio de não-cumulatividade nelas embutido, ou ainda pelo volume de arrecadação que esses tributos têm trazido para os cofres da União.

Neste trabalho, por fugir ao seu escopo, não será analisada a forma de contabilização dessas contribuições, portanto, não se adentrará na questão da natureza do crédito oriundo das aquisições de insumo: se é subvenção pública<sup>1</sup>, como querem Ives Gandra da Silva Martins e Edison Carlos Fernandes, ou não, como entende o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, por meio da Interpretação Técnica nº 01/2004<sup>2</sup>.

Nesta monografia, que tem como origem artigo de nossa lavra publicado em 2007<sup>3</sup>, tenta-se fazer - com esteio em uma pesquisa dogmático-instrumental e a partir do levantamento de dados doutrinários, da jurisprudência administrativa e dos Tribunais, bem como do exame acurado na legislação correlata - uma análise do aspecto da não-cumulatividade dessas contribuições, perquirindo também o conceito de insumo trazido pelas normas infralegais que regulamentam a matéria.

Considerando ainda que o discente, enquanto na condição de Auditor-Fiscal da Receita Federal, participou da discussão de alguns dispositivos que regulamentaram as leis que criaram essas contribuições, será efetuada uma contextualização da situação em que se encontrava a administração tributária na ocasião em

---

<sup>1</sup> FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 9.

<sup>2</sup> IBRACON. Interpretação Técnica n. 1/2004. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretacao0104.htm>>. Acesso em: 12.04.2012.

<sup>3</sup> Cf. CHAVES, Helder. Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS: uma visão da administração tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, 2007, n. 28, jul./ago. 2007.

que concebeu a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, “certidão de nascimento” da Contribuição do PIS/PASEP não-cumulativo. Isso pode ser útil para o intérprete, pois, como diz o ilustre professor Miguel Reale, ao nos ensinar sobre sociologia jurídica<sup>4</sup>:

“(…) indispensável saber como os homens estão agindo para estabelecer como devem agir.

Emanada a regra de Direito, cumpre, pois saber como foi ela recebida pelos indivíduos e grupos, quais as suas conseqüências no plano dos comportamentos efetivos: à luz dessas pesquisas, torna-se possível aperfeiçoar os modelos jurídico-normativos, bem como orientar o jurista no ato de interpretá-los.”

Nesse *paper* procura-se dar resposta às perguntas: qual é a natureza da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS? Qual é o conceito de insumo para essas contribuições?

Procura-se demonstrar que a cumulatividade nessas contribuições tem contornos próprios, diferentes daqueles do IPI e do ICMS. Esses contornos terminarão por delimitar também o alcance da expressão **insumos** para essas contribuições.

O trabalho está organizado em 3 capítulos. No capítulo 1 será visto a origem do PIS/PASEP e da COFINS, e a que espécie tributária pertencem essas contribuições. Aqui também é dada noção introdutória sobre a cobrança de tributo em cascata.

Os métodos de não-cumulatividade serão tratados no capítulo 2. Por fim, no capítulo 3, será demonstrada a razão pela qual a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é mitigada. Aqui também se dará um panorama geral sobre o entendimento do termo **insumos** tanto na administração tributária, quanto nos tribunais administrativos e judiciais. Nesse capítulo, à luz de todo o trabalho, se propõe um conceito para o termo **insumos** a ser aplicado nessas contribuições.

---

<sup>4</sup> REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Considerando que a aquisição de insumos para a produção de bens e serviços é base para o cálculo de créditos tributários do PIS/PASEP e da COFINS, e, portanto, do valor líquido do tributo a recolher, é fundamental conhecer quais aquisições podem, ou não ser considerado insumos. Por isso, acredita-se, esse trabalho pode ajudar àqueles que operam com essas contribuições sociais.

# 1 PIS/PASEP, COFINS E A NÃO-CUMULATIVIDADE DESTES TRIBUTOS

## 1.1 ORIGEM E NATUREZA JURÍDICA DO PIS/PASEP E DA COFINS

A Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, criou a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, e a Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970, criou a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP. Tais contribuições se destinavam a programas sociais voltados para trabalhadores da iniciativa privada e do setor público, respectivamente. Posteriormente, o art. 239 da Constituição Federal de 1988<sup>5</sup>, unificou as receitas dessas duas contribuições, destinando-as para o seguro-desemprego e para o abono de que trata o § 3º desse artigo (abono salarial anual do PIS/PASEP). Em 1998, a Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998, unificou essas contribuições, passando a denominá-las simplesmente de Contribuição para o PIS/PASEP.

Por sua vez, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, substituiu a contribuição social que integrava os recursos do Finsocial criado pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Com a edição da Lei 9.718, de 28 de novembro de 1998, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS passaram a ter a mesma base de cálculo<sup>6</sup>.

Embora sendo uma exação tributária<sup>7</sup>, conforme voto do Ministro Carlos Veloso no RE 138284-8, as contribuições sociais não estavam incluídas no conceito de

---

<sup>5</sup> CF/88:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo

<sup>6</sup> PINTO. Carlos Alberto Nascimento e Silva. *O Conceito de Insumos a ser Aplicado no Regime Não-Cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS*. 2011. 45 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Universidade Anhanguera-Uniderp, Florianópolis, 2011.

<sup>7</sup> STF, RE 138284, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28+138284%2E+OU++138284%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03.06.2012

tributo definido pelo art. 5º do CTN<sup>8</sup>, pois nem eram impostos, nem eram taxas nem, tampouco, contribuições de melhoria, apesar de o art. 145 da CF/88 repetir essa nomenclatura<sup>9</sup>.

A polêmica sobre a natureza dessas contribuições só se dissipou a partir do voto do Ministro Carlos Veloso, já mencionado, em que ele, tomando como paradigma a hipótese de incidência da norma, e fazendo uma interpretação sistemática da Constituição Federal, classifica as espécies tributárias em: impostos, taxas, contribuições (entre as quais a de melhoria e contribuições sociais como o PIS/PASEP e COFINS) e empréstimos compulsórios. Modernamente, a doutrina e a jurisprudência<sup>10</sup> têm classificado os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios: adoção da teoria tributária pentapartite.

Até 2002, o PIS/PASEP e a COFINS eram cobradas somente em cascata ou cumulativamente. Isso significa dizer que cada elo da cadeia de produção/comercialização de determinado bem é tributado tendo como base de cálculo seu faturamento, não havendo qualquer tipo de desconto relativamente ao tributo pago na fase anterior. O exemplo a seguir ilustra isso de forma mais clara:

#### **TRIBUTAÇÃO DA COFINS NO REGIME CUMULATIVO PARA UMA ALÍQUOTA DE 3%**

<b>CADEIA PRODUTIVA / CRITÉRIOS</b>	<b>PEDREIRA</b>	<b>MARMORARIA</b>	<b>FÁBRICA DE MÓVEIS</b>
<b>ATIVIDADE</b>	Vende blocos de pedra em bruto para Marmoraria	A partir dos blocos de pedra, produz peças acabadas de granito e vende para	Vende móveis para o consumidor final

<sup>8</sup> Lei 5.172, de 1966 - CTN:

Art. 5º tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>9</sup> CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 399-400.

<b>CADEIA PRODUTIVA / CRITÉRIOS</b>	<b>PEDREIRA</b>	<b>MARMORARIA</b>	<b>FÁBRICA DE MÓVEIS</b>
		fábrica de móveis	
<b>FATURAMENTO</b>	R\$ 100.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 1.000.000,00
<b>ALÍQUOTA</b>	3%	3%	3%
<b>CONTRIBUIÇÃO APURADA E RECOLHIDA</b>	<b>R\$ 3.000,00</b>	<b>R\$ 12.000,00</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>

No exemplo acima, se verifica que a União recolheu nas três etapas da cadeia R\$ 45.000,00 de COFINS (R\$ 3.000,00 + R\$ 12.000,00 + R\$ 30.000,00). Se a empresa de Móveis comprasse a Pedreira e também a Marmoraria, de forma a produzir os próprios insumos para a produção de móveis<sup>11</sup>, a nova empresa, assim formada, pagaria tributo somente sobre a última etapa (venda a consumidor final), ou seja, toda a cadeia de produção/comercialização recolheria apenas R\$ 30.000,00 e não R\$ 45.000,00 com ocorreu nas três etapas. Essa diferença de R\$ 15.000,00 (R\$ 45.000,00 - R\$ 30.000,00) é o que se chama de cumulatividade, ela é derivada da cobrança em cascata do tributo. Uma forma de se evitar isso, como se verá a seguir, é adotar a forma não-cumulativa de cobrança do tributo<sup>12</sup>.

## 1.2 ORIGEM DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS

Era praticamente consenso entre os contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, principalmente depois da majoração da alíquota da COFINS, promovida pela Lei nº 9.718/98, o reconhecimento do efeito nefasto da cumulatividade dessas contribuições<sup>13</sup>. Como incidem sobre o faturamento, não é difícil aquilatar o peso dessas exações tributárias

<sup>11</sup> Diminuir o número de etapas de comercialização na cadeia é conhecido como processo de verticalização.

<sup>12</sup> Existem vários métodos de se conseguir a não-cumulatividade, um deles é permitir que o elo da cadeia seguinte se credite do valor pago pelo elo da cadeia anterior, este método, conhecido como Método de Crédito do Tributo, é usado pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e pelo imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

<sup>13</sup> FIESP. Carga tributária e competitividade da Indústria Brasileira. São Paulo, 200. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/fiespfgvtributos.pdf>>. Acesso em: 13.05.2012.

sobre a produção e comercialização de um produto de cadeia longa. A incidência em cascata dessas contribuições promoveu profundas alterações nas regras normais de mercado, entre elas, a verticalização das operações de algumas empresas, que assim reduziam o número de etapas de comercialização (ou mesmo produção) de um determinado produto, e, por conseguinte, também reduziam a quantidade de etapas de faturamento na venda do produto naquela cadeia. Assim, era reduzida a carga tributária dessas contribuições nessa cadeia.

Imagine-se o caso de uma mercadoria que entre produção e comercialização, em condições normais de mercado, necessite de três etapas de faturamento: primeira etapa, venda de partes para a montagem de determinada máquina, segunda etapa, venda da máquina montada para comercialização no atacado, terceira etapa, venda para consumidor final. Para evitar a incidência em cascata das contribuições em estudo, uma empresa poderia produzir, ela mesma, as partes da máquina e assim evitar mais uma incidência da exação tributária; no exemplo, a primeira fase.

Ora, apesar de o planejamento tributário não poder ser negligenciado no processo de tomada de decisão, as empresas devem ser estruturadas em função de suas aptidões, de suas eficiências, das oportunidades de mercado, do *business purpose*, não em função do tributo. Assim, os tributos com incidência na produção devem ser neutros, não devem se constituir em vetor de deformação de mercados.

## 2 NÃO-CUMULATIVIDADE

Como comentado no item 1.1, a não-cumulatividade é a forma de se evitar a cobrança em cascata do tributo. Por exemplo, a Carta Magna concebeu a não-cumulatividade do IPI e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS através da compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores<sup>14</sup>, conforme já afirmado anteriormente.

Somente com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, portanto posterior à instituição da cobrança não-cumulativa das contribuições em tela, é que a Carta Magna estendeu a não-cumulatividade ao PIS/PASEP e à COFINS que trata o art. 195, incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas ou ainda sobre a importação de bens e serviços. Melhor dizendo, a Constituição autorizou a lei a definir os setores de atividade econômica para os quais essas contribuições seriam não-cumulativas<sup>15</sup>.

Por essa razão, antes de dar sequência à análise da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, convém que, metodologicamente, sejam vistos os métodos de não-cumulatividade reconhecidos pela doutrina brasileira<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> CF de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

<sup>15</sup> § 12 do art. 195 da CF: 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.

<sup>16</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

## 2.1 MÉTODOS DE NÃO-CUMULATIVIDADE (OU NEUTRALIDADE)

Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins<sup>17</sup> apresentam as seguintes classificações para os métodos de não-cumulatividade (ou neutralidade).

### 2.1.1 MÉTODO DIRETO SUBTRATIVO

Esse método consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C). Por esse método, o tributo (T) poderia ser expresso por:

$$T = a \times (R - C)$$

Na legislação brasileira, de acordo com esses autores, uma experiência de opção por esse método seria o caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, referente aos serviços de construção civil, em que o artigo 9º, § 2º do Decreto-Lei nº 406/68, permitia deduzir do preço do serviço, para efeito de apuração da base de cálculo, os valores correspondentes aos materiais empregados e às subempreitadas.

### 2.1.2 MÉTODO DIRETO ADITIVO

No Método Direto Aditivo, a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão-de-obra (MO), outras matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L). Daí, o tributo pode ser calculado da seguinte maneira:

$$T = a \times (MO + MP + D + L)$$

Embora também seja uma forma da alíquota incidir somente sobre o valor agregado, não é aplicado no Brasil, assim como também não o é o Método Indireto Aditivo.

### 2.1.3 MÉTODO INDIRETO ADITIVO

Por esse método, variante do método anterior, o cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte:

---

<sup>17</sup> Os métodos de apreciação da não-cumulatividade foram extraídos de FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 31-32.

$$T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$$

Ainda de acordo com esses autores, estes dois últimos métodos representam a aplicação clássica do imposto sobre o valor agregado - IVA.

#### 2.1.4 MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO

No Método Indireto Subtrativo, variante do Método Direto Subtrativo, o valor do tributo devido é obtido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é:

$$T = (a \times R) - (a \times C)$$

Como se verá mais adiante, esse foi o método aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS, que funciona, exemplificadamente, da forma seguinte:

<b>ETAPAS DA CADEIA PRODUTIVA // CRITÉRIOS DE ANÁLISE</b>	<b>PEDREIRA</b>	<b>MARMORARIA</b>	<b>FÁBRICA DE MÓVEIS</b>
<b>ATIVIDADE DESEMPENHADA</b>	Vende blocos de pedra em bruto para Marmoraria	A partir dos blocos de pedra, produz peças acabadas de granito e vende para fábrica de móveis	Produz e vende móveis para o consumidor final
<b>FATURAMENTO</b>	R\$ 100.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 1.000.000,00
<b>ALÍQUOTA</b>	7,6%	7,6%	7,6%
<b>CONTRIBUIÇÃO APURADA</b>	R\$ 7.600,00	R\$ 30.400,00	R\$ 76.000,00
<b>BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS</b>	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)

<b>ETAPAS DA CADEIA PRODUTIVA // CRITÉRIOS DE ANÁLISE</b>	<b>PEDREIRA</b>	<b>MARMORARIA</b>	<b>FÁBRICA DE MÓVEIS</b>
<b>CRÉDITO</b>	Zero	R\$100.000,00 x 7,6% = R\$ 7.600,00	R\$ 400.000,00 x 7,6% = R\$ 30.400,00
<b>CONTRIBUIÇÃO A RECOLHER</b>	<b>R\$ 7.600,00</b>	R\$ 30.400,00 - R\$ 7.600,00 = <b>R\$ 22.800,00</b>	R\$ 76.000,00 - R\$ 30.400,00 = <b>R\$ 45.600,00</b>

Do exemplo acima, verifica-se que a União teria arrecadado o valor total de R\$ 76.000,00 (7.600,00 + R\$ 22.800,00 + R\$ 45.600,00), ou seja, a União recolheu de fato 7,6% sobre o valor do faturamento do ponto final da cadeia, mas cada sujeito passivo só recolheu 7,6% sobre o valor que ele agregou na sua etapa na cadeia, diferentemente da sistemática cumulativa onde a tributação (recolhimento) em cada etapa se dá pelo valor do faturamento total e não apenas pelo valor agregado naquela etapa. No exemplo dado, se a cobrança fosse cumulativa, a União teria arrecadado R\$ 114.000,00 (R\$ 7.600,00 + R\$ 30.400,00 + R\$ 76.000,00).

#### 2.1.5 MÉTODO DE CRÉDITO DO TRIBUTO

Conforme afirmam esses autores, é o método:

“(...) mais conhecido na legislação brasileira, pois se trata da sistemática de não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços - ICMS e ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.”

Esse é o método da não-cumulatividade adotado pela Constituição para o IPI e para o ICMS, por ele o tributo pago no elo anterior da cadeia de produção/circulação é contabilizado como crédito para efeitos do cálculo do tributo no elo seguinte dessa cadeia. Como se verá a seguir, não foi esse o método aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS.

## **2.2 MÉTODO DE NÃO-CUMULATIVIDADE ADOTADO PELO PIS/PASEP E PELA COFINS**

Verifica-se que, relativamente ao IPI e ao ICMS, a maneira como se opera a não-cumulatividade é definida na Constituição, mas nas contribuições em comento a Carta Magna não definiu de que forma se dá a não-cumulatividade. Aqui, além de poder definir que setores da atividade econômica terão regime não-cumulativo, o legislador ordinário possui maior liberdade para desenhar essa não-cumulatividade.

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, origem da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu a cobrança não-cumulativa do PIS/PASEP para as pessoas jurídicas que declaram o imposto de renda com base no Lucro Real, e teve a pretensão de eliminar o efeito da não-cumulatividade na Contribuição para o PIS/PASEP.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estendeu a não-cumulatividade para a COFINS.

Essas contribuições tiveram, na passagem para a não-cumulatividade, respectivamente, as alíquotas majoradas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento) para 7,6% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento).

Apesar da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS ter sido concebida de forma idêntica, as sucessivas alterações na Lei nº 10.833/2003 (COFINS) nem sempre foram acompanhadas pela Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP), o que acarreta algumas diferenças entre esses tributos. No presente trabalho tomaremos como referência a Lei nº 10.833/2003 (COFINS).

A sistemática da não-cumulatividade adotada pelo legislador para a Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS consiste em permitir que a pessoa jurídica desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas.

Sem prejuízo das exceções previstas na própria norma, o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), aduz que do valor apurado do tributo a pessoa jurídica poderá

descontar créditos calculados em relação a: (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; (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; (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 pela COFINS; (ix) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e (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<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Lei nº 10.833/2003:

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

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.

Na acepção da Lei nº 10.833/2003, descontar crédito significa poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor relativo às aquisições (alíquota x aquisições).

Observa-se que, ademais dos itens mencionados, existem outros itens onerados pela tributação dessas contribuições que também são despesas ou ainda integram o custo de produção ou de serviços, tais como seguro, mas que o legislador ordinário não deixou claro se esses itens podem ser considerados na apuração de créditos.

Nesse ponto, é oportuno tecer algumas considerações sobre a natureza e alcance da não-cumulatividade esculpida nessas contribuições. De acordo com o art. 10 da Lei nº 10.833/2003, permanecem fora da não-cumulatividade (redação adaptada): (i) instituições financeiras e operadoras de planos de assistência à saúde; (ii) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (iii) as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; (iv) as pessoas jurídicas imunes a impostos; (v) os órgãos públicos; (vi) as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo e (vii) as receitas decorrentes de várias atividades, tais como: (vii.1) venda de álcool para fins carburantes, sujeitas à substituição tributária da COFINS, (vii.2) venda de veículos usados, (vii.3) decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações, (vii.4) decorrentes de venda de jornais e periódicos e de (vii.5) prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, (vi.6) oriundas do mercado atacadista de energia elétrica, (vii.7) prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Como se verá adiante, a opção feita pelo legislador de convivência dos regimes cumulativos e não-cumulativos para cobrança dessas contribuições com os regimes de tributação próprios das empresas enquadradas no SIMPLES NACIONAL ou das empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus ou, ainda, das Cooperativas, deram à

---

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.

não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS uma feição própria a qual denominamos de Não-Cumulatividade Mitigada.

### **3 A NÃO-CUMULATIVIDADE MITIGADA DO PIS/PASEP E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS**

#### **3.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE ADAPTADA A ALGUMAS SITUAÇÕES EM FUNÇÃO DE DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Ao criar tributos, principalmente sobre a produção e a circulação, o legislador precisa levar em consideração, dentre vários outros aspectos, aqueles relacionados ao regime tributário de determinados entes, muitos dos quais privilegiados pela própria Constituição, como é o caso das sociedades cooperativas, das microempresas e das empresas de pequeno porte, bem como da Zona Franca de Manaus - ZFM (CF, art. 146 III, “c”, “d”, ADCT art. 40) <sup>19</sup>.

Foi nesse contexto que nasceu a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. Aqui o legislador precisou conciliar, pelo menos, os seguintes parâmetros: (i) extinguir a cumulatividade; (ii) preservar a tributação das sociedades cooperativas; (iii) não alterar a sistemática do SIMPLES; (iv) manter os favores fiscais da ZFM e (v) preservar os níveis de arrecadação e os controles fiscais sobre essas exações tributárias para evitar elisão e evasão. Esse último parâmetro constituiu-se num dos maiores desafios, haja vista que o controle sobre tributos de natureza não-cumulativa é infinitamente maior do que aquele exigido para os tributos que incidem em cascata sobre a totalidade das receitas.

O procedimento de creditar-se do valor do tributo destacado na nota fiscal de entrada (elo anterior da cadeia), o qual exige demonstrativos fiscais periódicos das microempresas e das empresas de pequeno porte, configuraria um retrocesso em relação ao SIMPLES, fato que impediu o legislador de adotar o método de Crédito do Tributo para a

---

<sup>19</sup> CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

CF/88, ADCT:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

não-cumulatividade dessas contribuições. É verdade que a União já convivia com o IPI, imposto onde a não-cumulatividade se opera com a técnica do destaque desse imposto na nota fiscal. Ocorre que, no mercado interno, o IPI só alcança as pessoas jurídicas industriais<sup>20</sup> ou a ela equiparadas, universo consideravelmente menor do que aquele dos contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, contribuições que incidem sobre as receitas das empresas em geral, alcançando das grandes corporações ao açougueiro da esquina. Estender essa sistemática a todas as empresas, como já se comentou, seria um retrocesso em relação ao SIMPLES (posteriormente, SIMPLES NACIONAL), além de aumentar substancialmente o custo da arrecadação, visto que a quantidade de contribuintes a ser controlada seria muito elevada.

Nesse contexto, apresentar-se-á a questão da não-cumulatividade com o exame das hipóteses legais das sociedades cooperativas, do SIMPLES e da Zona Franca de Manaus.

### 3.1.1 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Relativamente ao cooperativismo, o legislador precisa estar atento ao alcance da definição do ato cooperativo estabelecido no art. 79 da Lei nº 5.674, de 16 de dezembro, de 1971, hoje com *status* de lei complementar:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda, esses atos estarão fora do alcance das exações tributárias<sup>21</sup> que pretendem

---

<sup>20</sup> De acordo com o art. 51 do CTN, no mercado interno, contribuinte do imposto é o industrial ou a quem a ele se equiparar.

<sup>21</sup> KRUEGER, Guilherme; MIRANDA, André Branco de (Coord.). *Comentários à Legislação das Sociedades Cooperativas*. Tomo II. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, p. 171-186.

alcançar o faturamento. Então há que ser excluído do total das receitas dessas cooperativas os valores referentes às operações entre cooperativa e seus associados.

É o caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária que se encontram no regime não-cumulativo; elas têm a base de cálculo reduzida pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001<sup>22</sup>.

Com essas exclusões, a base de cálculo dessas contribuições no faturamento dessas sociedades cooperativas situa-se em torno de 20% da base original, o que, normalmente, produz acúmulo de crédito nas operações dessas sociedades, pois os créditos superam os débitos. Logo, dependendo dos tipos de produtos e da cadeia de produção, se essas sociedades se constituem num elo da cadeia, terminam por afetar a neutralidade do tributo. Como há comando constitucional para que essas sociedades tenham tratamento tributário especial<sup>23</sup>, o legislador não teve muita maleabilidade para alterar a carga tributária do setor.

Nesse caso, se uma cooperativa vende um produto a um valor “X” para um determinado cliente, essa cooperativa não paga PIS/PASEP e COFINS sobre “X”, pois há que se deduzir desse valor os valores referentes aos atos cooperados, mas a base de cálculo dos créditos para seu cliente será “X”. Essa distorção há que ser considerada para efeitos da arrecadação pretendida com essas contribuições. Em outras palavras, não se pode conceder créditos para todas as aquisições, caso contrário, em alguns casos o valor recolhido ao Tesouro seria inferior ao valor dos créditos concedidos. Tal situação não faz sentido para um tributo com função arrecadadora.

---

<sup>22</sup> Posteriormente a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, reduziu ainda mais essa base de cálculo: Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

<sup>23</sup> CF de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

### 3.1.2 SIMPLES

No que diz respeito às empresas que adotam o SIMPLES<sup>24</sup>, por não terem a mesma carga tributária das pessoas jurídicas em geral e estarem no regime cumulativo dessas contribuições, também são fontes de distorções de natureza semelhante àquelas vistas nas sociedades cooperativas, principalmente pelo valor de créditos que geram para seus clientes<sup>25</sup>, geralmente maiores que os valores por elas recolhidos. Entretanto, são notórias as vantagens comparativas das pessoas jurídicas inseridas no SIMPLES: redução da carga tributária, pagamento mensal unificado de impostos e contribuições, simplificação das formas de cumprimento das obrigações com o fisco.<sup>26</sup> O SIMPLES é considerado uma conquista das empresas de pequeno porte e das microempresas e lei que pretendesse alterar essa sistemática de tributação para que fosse possível uma “não-cumulatividade ideal”, aumentando a carga tributária, seria inconstitucional, pois ofenderia a Constituição ao não conferir tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

### 3.1.3 ZONA FRANCA DE MANAUS

A Zona Franca de Manaus-ZFM, concebida para fomentar o desenvolvimento da região, após a queda do preço internacional da borracha, é um pólo industrial que, em função de sua localização, não sobrevive sem favores fiscais. O art. 4º do

---

<sup>24</sup> As disposições do SIMPLES foram criadas pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e restaram revogadas quando da criação do SIMPLES NACIONAL pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>25</sup> O art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que criou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, determina que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus (sic) à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Entretanto, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007, declara que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>26</sup> SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: O exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro*. São Paulo: Saraiva 2011, p. 30

Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro, de 1967, considera, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro<sup>27</sup>: a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM, ou reexportação para o estrangeiro.

### 3.2 NECESSIDADE DA MITIGAÇÃO

Como, de acordo com o § 2º do art. 149 da CF/88<sup>28</sup>, as contribuições sociais não incidem sobre as receitas de exportação, a Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS para a ZFM:

“Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.”

Geralmente a matéria-prima é enviada para a ZFM e incorporada a produto industrializado na região e, posteriormente, vendido para outras regiões do Brasil com alíquotas de PIS/PASEP e COFINS menores que as alíquotas gerais<sup>29</sup> (1,65% e 7,6%,

---

<sup>27</sup> DL 288/67:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

<sup>28</sup> CF/88 art. 149:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

<sup>29</sup> Lei 10.833/2004:

Art. 3º

§ 5º Excetua-se do disposto no *caput* deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de:  
(Incluído pela Lei nº 10.996/04)

I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

a) na Zona Franca de Manaus; e

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade;

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a:

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS;

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal.

respectivamente). Então, pela mesma natureza da tributação das sociedades cooperativas e do SIMPLES, o modelo de tributação da ZFM também gera distorções para criação de um modelo ideal de tributação não-cumulativa. Trata-se, como já visto, também de uma situação amparada por disposição constitucional.

Com essas limitações, entendeu o legislador de submeter à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, na sistemática não-cumulativa, somente as empresas que declarassem o imposto de renda com base no Lucro Real<sup>30</sup>, grupo que não representa mais do que 30% das empresas nacionais (excluídas as do SIMPLES NACIONAL), mas é onde se concentram mais de 80% da arrecadação federal, tomando como base o imposto de renda<sup>31</sup>.

Após o advento das Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003, as pessoas jurídicas, relativamente à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, podem ser tributadas de três formas: (i) pela sistemática não-cumulativa, (ii) pela sistemática cumulativa ou (iii) pela sistemática do SIMPLES (hoje SIMPLES NACIONAL), tendo sempre o faturamento ou receita bruta como base de cálculo, mas com alíquotas gerais<sup>32</sup> distintas para o PIS/PASEP e COFINS: 1,65 % e 7,6% (sistemática não-cumulativa<sup>33</sup>), respectivamente, 0,65% ou 1,65% (sistemática cumulativa<sup>34</sup>), respectivamente, e para as

---

<sup>30</sup> Na verdade a Medida Provisória nº 66, de 2002, excluiu da cobrança não-cumulativa as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e as que declararam o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. A Forma usual da declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é com base no Lucro Real ou Presumido, mas no SIMPLES Nacional esse tributo já está unificado com vários outros. O art. 124 do Decreto nº 3.000/1999 diz que a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>31</sup> ESTATÍSTICAS TRIBUTÁRIAS. DIPJ 2004 SÍNTESES. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/DIPJ2004.pdf>>. Acesso em 09.05.2012.

<sup>32</sup> Essa é a alíquota geral, mas há vasta lista de alíquotas distintas, a depender do produto, se combustível ou não, se está entre aqueles de tributação monofásica, se a pessoa jurídica está, ou não, na ZFM, etc.

<sup>33</sup> Lei nº 10.637/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Lei 10.833/2003:

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).

<sup>34</sup> Lei nº 9.718, de 1988 (PIS/PASEP e COFINS cumulativos):

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e

peças jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL<sup>35</sup> o recolhimento é um percentual da alíquota que, por sua vez, depende da receita bruta da empresa, mas que varia de zero a 2,63% da receita bruta.

Como delineado anteriormente, aqui o legislador ordinário dispôs de maior liberdade para desenhar a não-cumulatividade. Abandonou a técnica de imposto contra imposto do IPI e do ICMS e aplicou o Método Indireto Subtrativo, de acordo com a Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 135/2003:

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

Porém, como se verá mais adiante, o método subtrativo indireto não foi utilizado considerando todas as compras necessárias para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica. Vê-se que aqui a não-cumulatividade é baseada na possibilidade de uso de créditos relativos a determinados custos e despesas, previstos na própria lei, para descontar do valor devido dessas contribuições.

Dentre as aquisições que dão direito a crédito, sobressaem-se os insumos (que serão objeto de análise posterior):

“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

importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

<sup>35</sup> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)” (grifo aditado).

Esse crédito consiste no produto da multiplicação da alíquota da COFINS ou do PIS/PASEP pelo valor dos mencionados custos e despesas<sup>36</sup>, dentre as quais se incluem os insumos, objeto de estudo mais adiante, mas que para esse momento podemos considerar como sendo os bens e serviços necessários à produção de outros bens e serviços.

Nesse ponto é importante observar que o valor desse crédito, diferentemente da técnica de imposto contra imposto, independe, em regra, do valor efetivamente recolhido na etapa anterior, desde que tenha havido alguma incidência. Assim, se uma pessoa jurídica recolhe a COFINS pelo regime não-cumulativo e adquire insumo de uma pessoa jurídica optante pelo SIMPLES NACIONAL, por exemplo, ainda que esse insumo tenha sido tributado (via receita bruta) apenas em 0,95%, a pessoa jurídica que o adquiriu pode creditar-se em 7,6%. É isso mesmo: pode creditar-se em 8 vezes o valor recolhido na etapa anterior. O mesmo raciocínio também se aplica às empresas fornecedoras que estão no regime cumulativo da Lei nº 9.718/1998.

A conclusão do parágrafo anterior se extrai do disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2003 e do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, ambos com a mesma redação:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(....)

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

---

<sup>36</sup> Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º:

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

Lei 10.833, de 2003, art. 3º:

§ 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

Para negar o crédito, o dispositivo exige apenas que a aquisição de bens e serviços não tenha sido onerada pelo PIS/PASEP ou pela COFINS, ou, de maneira inversa: há direito ao crédito qualquer que seja a alíquota sofrida pelo insumo (via faturamento) na cadeia anterior.

Assim, a lei permite concessão de créditos à pessoa jurídica alcançada pela não-cumulatividade independentemente da situação, cumulativa ou não-cumulativa, de seu fornecedor. Essa é a razão pela qual nem todas as aquisições podem gerar créditos - e nisto reside a não-cumulatividade mitigada - posto que, em regra, um produto não pode estar onerado com X% de COFINS e gerar 2X% de crédito desse tributo para quem o adquire.

Naturalmente, como as pessoas jurídicas do SIMPLES NACIONAL e as que declaram o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, dentre outras elencadas por lei, por estarem no regime cumulativo, não têm direito de crédito, é possível que ao longo de determinada cadeia formada por essas pessoas jurídicas, um determinado insumo esteja onerado por uma carga tributária que ultrapasse 7,6% do seu valor, visto que aqui o tributo incide em cascata e a lógica exposta no item anterior se inverteria. Entretanto, isso só confirma a **não-cumulatividade mitigada** dessas contribuições.

Como se observa, são limitadas as aquisições que geram créditos. Não são todas as despesas ou custos incorridos para a produção de bens ou serviços que possibilitam a geração de créditos. O ônus com a própria mão-de-obra não gera direito de crédito<sup>37</sup>.

Estar-se-á, assim, diante de um método que não corresponde a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não-cumulatividade dos tributos sobre valor agregado: base contra base ou tributo contra tributo. Aqui, a não-cumulatividade não decorre, necessariamente, da lógica matemática da tributação do valor agregado, mas, sobretudo, da vontade do legislador, é o que se pode chamar de **não-cumulatividade mitigada**.

---

<sup>37</sup> Lei nº 10.833, de 2003 Art. 3º:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

E não poderia ser diferente, ao eleger o valor dos créditos como sendo o resultado do produto do valor das aquisições pela mesma alíquota da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidente sobre o faturamento do adquirente (normalmente 1,65% (PIS/PASEP) e 7,6% (COFINS), respectivamente), e não o *quantum* realmente pago na etapa anterior, como é o caso do IPI e do ICMS, o valor desse crédito se afastou do valor que foi de fato recolhido anteriormente e, como existe uma miríade de receitas sujeitas a alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS inferiores a 1,65% e 7,6%, respectivamente, o direito de créditos a todas as aquisições poderia acarretar, em determinados casos (reduzido valor agregado, por exemplo), crédito superior ao débito.

Vê-se que essa não-cumulatividade mitigada do PIS/PASEP e da COFINS tem origem na lei e se exaure na lei. As aquisições que dão direito a crédito são só e somente só aquelas enumeradas pela lei, não se pode interpretá-la a ponto de reconhecer direito de créditos não prevista por ela ou deixar de reconhecê-los reduzindo-lhe o alcance. Esse ponto é fundamental para a discussão sobre que tipo de insumos dá, ou não, direito a crédito.

Sobre isso vale a pena ver como a sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições é explicada por Marco Aurélio Greco<sup>38</sup>:

“Vale dizer, as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade que, em parte se assemelha ao “base sobre base” - na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes - e, em parte se assemelha ao “imposto sobre imposto”, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= “receita”).

Este modelo não surge solto no ar, isolado do conjunto. Por isso, não deve ser visto como algo estanque, mas como modelo em sintonia com o pressuposto de fato que lhe dá fundamento e legitimidade constitucional.

---

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS*. Revista. *Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 12. Nov./ 2004. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=14010>>. Acesso em: 12.10.2011.

Por esta razão, as deduções previstas na legislação de PIS e COFINS não devem ser confundidas com deduções que existam para fins de imposto sobre a renda e CSLL. Ou seja, não é pelo fato de determinado valor poder ser deduzido, ou configurar despesa para fins destas duas exigências que, automaticamente, será dedutível para fins de PIS e COFINS. Também aqui é importante acentuar que o referencial para determinar o direito à dedução é a receita ou faturamento e não a renda ou o lucro.”

Considerando que pouco importa qual o valor que foi recolhido de PIS/PASEP e COFINS na fase anterior, tem razão Marco Aurélio Greco quando afirma que “relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes”.

O legislador também trouxe para a não-cumulatividade dessas contribuições sociais a mesma lógica do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativa ao IPI:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>39</sup>, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Assim dispõe a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2007:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da

---

<sup>39</sup> Lei nº 9.430/1996

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

De fato, o direito de creditar-se dos tributos incidentes nos insumos, ainda que a saída dos produtos deles advindos esteja desonerada, é a confirmação efetiva da não-cumulatividade. Caso contrário, embora aliviados do tributo incidente sobre o valor agregado nessa fase da cadeia (insumo-produto), esses produtos permaneceriam onerados pela carga tributária incidente nos insumos. Assim, para que haja efetiva desoneração é necessário reconhecer o direito de crédito nessas situações.

Outro aspecto a observar sobre a não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS diz respeito ao direito de creditar-se sobre o valor de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços<sup>40</sup>. Esse direito de crédito não é reconhecido pela legislação do IPI, pois, como já visto, de acordo com o art.153, § 3º da CF/8, a não cumulatividade do IPI se faz compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Como o valor dos bens incorporados ao ativo imobilizado não compõem o valor da operação seguinte, não há como aproveitar o IPI relativo a esses bens que incidiu na operação anterior.

### **3.3 INSUMOS**

#### *3.3.1 CONCEITO DE INSUMOS*

Nem a Lei nº 10.637/2002 nem a Lei nº 10.833/2003 definem insumos. Aliás, a própria legislação do IPI também não define insumos, embora reconheça como tais as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à

---

<sup>40</sup> Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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;

industrialização<sup>41</sup>. Assim sendo, deve a interpretação do termo insumos ser buscada no vernáculo para ver seu sentido comum<sup>42</sup>.

O Dicionário Houaiss registra que insumo é “(...) cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços”<sup>43</sup>.

Entretanto, para visualizar de forma juridicamente adequada, é necessário ver o conceito de insumos em seus diversos aspectos e sua relação com a não-cumulatividade.

### 3.3.2 CONCEITO DE INSUMOS NA VISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em nossa opinião, como se verá em detalhes mais adiante, a legislação infralegal reduz a não-cumulatividade dessas contribuições ao limitar o conceito de insumos para o PIS/PASEP e a COFINS, contrariando assim as leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003 que pretendem regulamentar.

O direito de crédito sobre insumos consta do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

“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

<sup>41</sup> Decreto 7.212/2010 (regulamento do IPI), art. 43:

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos.

<sup>42</sup> Lei Complementar 95/1998

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

<sup>43</sup> HOUAISS, Antônio. VILAR, Mauro de Sales. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

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<sup>44</sup>. (grifos editados)

As Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de SRF nº 2004, assim definem insumos utilizados na fabricação ou produção de bens: matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, inclusive o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação<sup>45</sup>. No caso de determinado serviço utilizado para a produção de uma mercadoria ou outro serviço, para ser considerado como insumo, essas instruções normativas exigem que esse serviço seja aplicado ou consumido na fabricação dessa mercadoria ou desse serviço.

---

<sup>44</sup> TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, anexa ao Decreto 7.660, de 23.12.2011

<sup>45</sup> Instrução Normativa SRF nº 247/2002:

§ 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) 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.

Instrução Normativa SRF nº 404/2004:

§ 4º 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.

O Ato Declaratório Interpretativo 4, de 3 de abril de 2007, confirma esse último entendimento, agregando ainda que não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação e com o fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme e ainda as despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.<sup>46</sup>

Ao exigir que insumos utilizados na fabricação ou produção de bens necessitam sofrer alterações físicas - em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação -, a norma se aproxima do direito de crédito dado pela legislação do IPI. Nesse ponto pecou a administração tributária, pois reduziu o alcance da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Em nenhum momento essas leis restringem a necessidade dos insumos terem aplicação direta sobre o bem produzido, aliás, sequer definem insumos. Disso resulta que determinadas aquisições, necessárias ao processo produtivo, não dão direito a crédito porque não seriam consideradas como insumos à luz das normas infralegais.

Essa definição de insumo se aplica ao IPI, conforme esclarece o Parecer Normativo nº 65/79 da antiga Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal:

“(...) geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários *strito*

---

<sup>46</sup>Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/2007:

Art. 1º No caso de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com:

I - fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme; e

II - aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput mesmo que os empregados referidos nos incisos I ou II estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.

*sensu* e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”<sup>47</sup>.

Da mesma forma, não se pode considerar insumos somente os serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto.

O campo de incidência da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS é muito mais amplo do que o do IPI que incide somente sobre produto que sofreu processo de industrialização. Para esse imposto faz sentido a definição acima de insumos, mas para as contribuições em tela não tem uma aplicação adequada, posto que se está diante de exação sobre o faturamento, sobre a totalidade de receita da pessoa jurídica.

Então, é esse conjunto de elementos necessários para a obtenção da receita, quer sofram, ou não, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, que deve ser levado em consideração para definir se se trata, ou não, de uma aquisição de insumo. Também é irrelevante se a ação dos insumos é exercida diretamente sobre o produto em fabricação. De igual modo, serviço usado como insumo não é somente aquele que é aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto ou na prestação do serviço. O que se deve perquirir é se esses insumos de fato são necessários para a realização da correspondente receita da venda de produto ou de serviço.

### 3.3.3 CONCEITO DE INSUMOS NA DOUTRINA

De outro lado, no âmbito doutrinário, Marco Aurélio Greco<sup>48</sup> entende que se trata de contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, e não a produção de um bem físico, pressuposto de fato do IPI. 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**. Isso significa que a definição de insumos para essas contribuições deve levar em consideração o processo formativo que culmina com a receita e não apenas

---

<sup>47</sup> Brasil. Secretaria da Receita Federal. COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL. Parecer CST n° 65, de 1979.

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 12. Nov./2004. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=14010>>. Acesso em: 12.10.2011.

eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Por isso ele também entende que a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é mais ampla do que aquela do IPI.

Nesse contexto, Greco entende que o termo insumos para o PIS/PASEP e a COFINS tem alcance diferente daquele dado ao IPI. Da mesma forma, continua Greco, como o pressuposto de fato do PIS e da COFINS é receita e não lucro, pressuposto de fato do Imposto sobre a Renda e da Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL, as deduções previstas na legislação de PIS e COFINS não devem ser confundidas com deduções que existam para fins de imposto sobre a renda e CSLL.

Ao analisar a exigência das Instruções Normativas (IN) da Receita Federal (RFB) de que o insumo deve sofrer desgaste em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, André Mendes Moreira<sup>49</sup>, observa:

“A ação direta sobre o produto em fabricação foi exigência posta, por primeira vez, pelo Parecer Normativo CST nº 181/74 para caracterização dos produtos intermediários em matéria de IPI. Entretanto, foi rechaçada pela jurisprudência, estando hoje superada. Assim, ao voltar com esse requisito, a IN restringe juridicamente a amplitude que a legislação pretendeu conferir ao creditamento do PIS/COFINS quando utilizou a nomenclatura insumo. Para que a norma editada pela RFB seja válida, o requisito do contato direto deveria ser abolido no que tange ao creditamento sobre os outros bens referidos na IN/RFB nº 404/04. Do contrário, os produtos intermediários, tal e qual interpretado pela jurisprudência, já abarcarão – com sobras – os materiais que a referida IN pretendeu indicar ao erigir a quarta categoria (quaisquer outros bens) de insumos geradores de crédito do PIS/COFINS.”

Natanael Martins<sup>50</sup>, ao tratar do conceito de insumos, assim leciona:

“Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade. (...) No caso da Contribuição ao PIS e a COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade

---

<sup>49</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 401

<sup>50</sup> MARTINS, Natanael. *O conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS*. In PIS-COFINS. Questões e polêmicas e atuais. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octávio Campos. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203-204.

meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo, de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Não sem razão que o PIS e a COFINS 'não-cumulativos' elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil. Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.”

Greco e Moreira são unânimes em reconhecer que a não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS é mais ampla do que aquela do IPI e, arrematando, Natanael Martins também conclui que o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

### 3.3.4 CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A seguir serão analisados vários acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que versam sobre insumos.

No acórdão 3202-00.226 do Conselho de Recursos Fiscais, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção entendeu que o conceito de insumos é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ<sup>51</sup>, mais amplo, portanto, que aquele definido pela Administração Tributária por meio das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Na origem, a empresa havia adotado o entendimento de que tinha direito ao crédito de valores relativos a aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, considerados, por ela, como custos indispensáveis à fabricação e ao transporte dos bens destinados à venda. De acordo com o referido acórdão, a RFB teria dado ao termo **insumo** o mesmo entendimento que teria sido adotado para o IPI, fazendo referência ao conceito de insumos trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79.

---

<sup>51</sup> CARF, 2ª T., 2ª Cam., 3ª Seção. Ac 3202-00.226 Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior, 08.12.2010. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012

De acordo com o Relator do processo, o conceito de insumo aplicável ao PIS e a COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade do PIS e da COFINS estaria mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. Ainda de acordo com o Relator, 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 1999<sup>52</sup>, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e a COFINS não-cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

No Acórdão 201-81.139<sup>53</sup> do então Conselho de Contribuintes, tratava-se de investigar se a aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota de veículos (doze caminhões e duas Kombis) que tinha vínculo direto com a atividade da empresa, pois serviam para transporte de produtos e insumos entre estabelecimentos da recorrente, daria ou não direito a crédito. A investigação também se estendia às despesas de

---

<sup>52</sup> Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

<sup>53</sup> CC, 2ª Cam., 2º CC. Ac 201-81.139. Relator: Walber José da Silva Primeira Câmara, 02 .06. 2008. Disponível em

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>.

Acesso em 03.06.2012

serviços contratados de pessoa jurídica que serviam para retirar os resíduos (restos de couro, gordura, lodo, etc.) dos tanques, onde o couro é tratado, e transportar por caminhões, duas ou três vezes por dia.

Por voto de qualidade, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, reconhecendo o direito aos créditos relativos à aquisição de combustíveis e lubrificantes e aos dispêndios com remoção de resíduos industriais, considerou que o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. **Insumos seriam todos os custos, despesas ou encargos** vinculados ao produto ou serviço vendido, como disciplina o art. 21 da IN SRF nº 460/2004<sup>54</sup>. (destaques editados).

Esse acórdão foi motivo de recurso impetrado pela Procuradoria da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). A 3ª Turma da CSRF, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>55</sup> afirmando que o legislador considerou insumos os gastos que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens e serviços por ela realizada e, assim considerou insumos as despesas com combustíveis e lubrificantes e também com a remoção de resíduos industriais.

Observa-se, mais uma vez, decisão do CARF que considera a abrangência do termo **insumos** mais além daquela conceituada pela Administração Tributária.

No acórdão 203-12741, de 11 de março de 2008, do então Conselho de Contribuintes, a Terceira Câmara, por maioria, apoiada na legislação do IRPJ, entendeu que

---

<sup>54</sup> IN SRF 460/2004:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes:

I - de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

<sup>55</sup> CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CSRF 3ª Turma. Acórdão 9303-01.035. Relator: Henrique Pinheiro Torres, 23.08.2010. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012

as despesas decorrentes da contratação de **seguros**, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, **se caracterizam como insumos** e podem gerar créditos para o PIS/PASEP e a COFINS<sup>56</sup>.

Novamente foi dado maior alcance ao termo **insumos** do que aquele estabelecido pela Administração Tributária. Essa decisão também foi apoiada na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, na mesma esteira do acórdão 3202-000.423, já comentado.

Entretanto, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acórdão em sentido diverso. Foi o que ocorreu no acórdão 203-12.473, de 17 de outubro de 2007, nele o Conselho adotou o mesmo entendimento da Administração Tributária e desconsiderou como sendo insumos despesas 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<sup>57</sup>.

Vê-se que, diversamente foi decidido no acórdão 203-12741, antes mencionado, despesas com seguro não foram consideradas como despesas de insumos. Além disso, despesas com peças de reposição de máquinas, claramente necessária para a atividade da empresa, também não foram consideradas para efeito de creditamento de PIS/PASEP e COFINS.

---

<sup>56</sup> CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 3ª Câmara. 2º Conselho. Acórdão.203-12741. Relator: Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, 11.03.2008. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012

<sup>57</sup> CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 3ª Câmara, 2º Conselho. Acórdão 203-12.473. Relator: Odassi Guerzoni Filho, 17.10.2007. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012

Adotando o conceito de insumos da Administração tributária, o acórdão 202-19.126<sup>58</sup> do então Conselho de Contribuintes também não considerou despesas de insumos as despesas com produtos que não integram diretamente o produto final.

Nesse acórdão, a Segunda Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, tal e qual a Administração Tributária, entendeu que deve ser perquirido se os insumos entram no processo produtivo ou integrando o produto final, quando não cabem maiores digressões, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado desgaste físico e /ou químico. Segundo esse acórdão, esses seriam os requisitos para um produto ser considerado insumo.

### *3.3.5 CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS*

O entendimento predominante nos Tribunais Regionais é o de que insumos são produtos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda, assim entendidos como 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. Ou seja, esses tribunais estão interpretando o termo insumos na mesma “pegada” da administração tributária, conforme se observa da análise crítica dos julgados a seguir destacados.

Na Apelação Cível nº 2004.38.00.037579-9/MG, uma indústria de alimentos que fabricava e comercializava produtos alimentícios pedia, inicialmente, segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem/MG, consistente no indeferimento do creditamento de débitos à PIS/COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de material de limpeza/desinfecção e dedetização.

---

<sup>58</sup> CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 2ª T. 2º CC. Acórdão 202-19.126 Relator: Gustavo Kelly Alencar, 02.07.2008. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012

A 7ª Turma do Tribunal Regional da 1ª Região, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, não deu provimento à apelação, afirmando ainda que:

os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, estaria jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso”.<sup>59]</sup>

Depreende-se desse julgado que o Tribunal se contentou em acatar a definição de insumos extraída das citadas instruções normativas, não perquirindo se essa definição redizia ou não o alcance do termo **insumos** trazido pelas Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na Apelação Cível em Mandado de Segurança (MAS) nº 200761000093629, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região é questionado sobre a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal ao artigo 3º, das Leis nº(s) 10.833/03 e 10.637/02, que tratam dos créditos decorrentes do recolhimento da COFINS e do PIS, através do Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF nº 4/2007, pretendendo-se reconhecer sua ilegitimidade por ofensa a diversos princípios constitucionais tributários. Vale a pena se destacar esse fragmento da ementa:

“8. A regra de não-cumulatividade estabelecida para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), depende de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas

---

<sup>59</sup> TRIBUNAL REGIONAL DA 1ª REGIÃO, Apelação Cível nº 2004.38.00.037579-9/MG, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1. 04/12/2009. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>>. Acesso em 04.06.2012.

atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, o conceito de insumo para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e da COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de cujo confronto não se verifica qualquer vício das regras insertas na ADI nº 04/07 não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.

9. Plenamente legítima a restrição estabelecida no Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF nº 4/2007, ante a inexistência de previsão legal para o creditamento pleiteado, também não se afigurando ofensa ao princípio da não-cumulatividade previsto para as contribuições PIS e COFINS, nem aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva (CF, art. 145, 1º), da vedação de efeito confiscatório (CF, art. 150, IV), da propriedade (CF, art. 5º, XII) e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV).”<sup>60</sup>.

Apesar do acórdão sabiamente declarar que o conceito de insumo para definição dos bens e serviços que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03, também declara que do confronto entre esses dispositivos legais e o ADI-SRF nº 04/2007 não se verifica qualquer vício. Esta última afirmativa não é acompanhada de demonstração que justifique a assertiva. Nesse trabalho, tem-se entendimento distinto, pois, o ADI-SRF nº 04/2007, tal como as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, relativamente às leis matrizes, restringem o direito de créditos somente aos insumos que são diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Tal restrição não deriva dos comandos legais.

Sente-se a ausência de cotejamento entre o alcance do termo **insumos** dado pelo ADI-SRF nº 04/2007 e aquele trazido pelas Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03.

---

<sup>60</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. AMS Apelação Cível 200761000093629 , Relator Juiz Convocado Souza Ribeiro, Terceira Turma, DJF3 25/08/2009. Disponível em <http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>. Acesso em 04.06.2012

No Agravo Legal em Apelação Cível nº 2007.72.00.014164-2/SC, a agravante, inicialmente, queria ver reconhecido o direito de crédito relativo às despesas como vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniformes. Aduzia ainda que o ADI-SRF nº 04/2007 não encontraria suporte nas Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03. Salientava que os chamados insumos são todas as despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de mercadoria ou produto até o consumo final. No acórdão, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que o conceito de insumo deve ser interpretado restritivamente ao que regulamentam as já mencionadas Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03, abrangendo-se os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade.<sup>61</sup>

Aqui também se resente a ausência de cotejamento entre o alcance do termo **insumos** dado pelo ADI-SRF nº 04/2007 e aquele trazido pelas Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 que possa dar justificação à afirmativa de que o conceito de insumo deve ser interpretado restritivamente ao que regulamentam as já mencionadas Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03.

Da mesma forma se manifestou a Segunda Turma desse Tribunal Regional Federal nas Apelações Cíveis nº 1153 RS 2009.71.07.001153-5<sup>62</sup> e nº 791 SC 2007.72.01.000791-0<sup>63</sup>.

Entretanto, na Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, a Egrégia Primeira Turma da 4ª Região inovou, a reconhecer que as Instruções Normativas SRF nº(s) 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003. Segundo esse acórdão, a

---

<sup>61</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n.14164 SC 2007.72.00.014164-2, Primeira Turma, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 30/03/2011. Disponível em <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)>. Acesso em 04.06.2012.

<sup>62</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO, Apelação Cível n. 1153 RS 2009.71.07.001153-5, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 26/05/2010. Disponível em <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)>. Acesso em 04.06.2012

<sup>63</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n. 791 SC 2007.72.01.000791-0, Relatora Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, D.E. 19.11.2008. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 10.04.2012.

concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

Segundo o referido acórdão, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, conforme se destaca da ementa:

**“5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.**

**6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.”<sup>64</sup>. (grifos editados)**

Merece destaque nesse acórdão, o fato da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região ter afastado, para o PIS/PASEP e a COFINS, os critérios utilizados para creditamento do IPI, segundo a Turma, pelo fato do legislador ordinário - nas Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003 - não ter definido o que são insumos. Assim, segundo referida Turma, seria necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços

---

<sup>64</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n. 0029040-40.2008.404.7100/RS. Relator Des. Federal Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>> (mediante o preenchimento do código verificador 4323844v2 e, se solicitado, do código CRC 1B827597). Acesso em: 10.04.2012.

contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. De acordo com a Turma, serviços, nesse contexto, seriam o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

Como já registrado, a Turma também inovou ao concluir que para o creditamento de PIS/PASEP e COFINS o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Tal critério, no subitem 3.3.6 do presente trabalho, se considera inadequado.

No julgamento do AgRg no REsp 1125253/SC, o STJ também entendeu que o conceito de insumo deve ser mais amplo do que aquele definido nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, alcançando as embalagens de acondicionamento:

“PROCESSUAL CIVIL -TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS – NÃO-CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE-EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

**2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos”.**<sup>65</sup>

Nesse julgado o STJ também se baseou nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, segundo o qual são insumos todos aqueles dispêndios ligados a bens e

---

<sup>65</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp n. 1125253/SC. Relator Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 27.04.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 12.04.2012.

serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento. Nesse sentido, destaca-se o trecho do voto em que a lição de Marco Aurélio Greco é manejada:

(...) utilizando-se deste critério, um conjunto determinável de dispêndios está abrangido pelo dispositivo. Assim, por exemplo, todos aqueles ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento estão abrangidos. Também estão abrangidos os bens e serviços ligados à idéia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria (...) 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 ou funcionais) relevantes para a sua obtenção. (GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Apud: PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed., Porto Alegre, RS, Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010).<sup>66</sup>

No caso presente, do valor apurado de PIS/PASEP e COFINS, uma indústria de móveis pretendia descontar créditos relativos a despesas com embalagens de transporte, por entender serem insumos usados na produção de bens destinados à venda. O Fisco entendia que as embalagens de transporte não se caracterizam como insumos, pois o bem já estaria produzido. O Tribunal Regional da 4ª Região havia proferido acórdão entendendo que não se tratava de insumos.

Nesse julgado, a Segunda Turma do STJ, em apertada síntese, confirmou a decisão vazada no seguinte argumento: o inciso IX, do mesmo art. 3º da lei 10.833/2003

---

<sup>66</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp n. 1125253/SC. Relator Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 27.04.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 12.04.2012.

permite o desconto de crédito relativamente aos custos de armazenagem e de frete na operação de venda quando arcados pelo produtor. O produtor vendeu mercadorias (móveis) se comprometendo a entregá-las ao comprador, agregando à operação de venda a entrega. Para se efetivar a entrega, necessário se faz o transporte e, para transportar preservando as características, necessário embalar as mercadorias, logo as embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, inciso II, das Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos<sup>67</sup>.

Ainda que de forma tímida, o STJ começa a admitir que o conceito de insumos, para efeitos de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS, vai mais além do **que 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**, como quer a Administração Tributária.

### *3.3.6 CONCEITO DE INSUMOS PARA O PIS/PASEP E A COFINS*

A não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, embora prevista na Constituição, não foi por ela definida, como ocorre com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS. A não-cumulatividade dessas contribuições tem origem e regras definidas nas próprias Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003 que as instituíram e consiste em poder deduzir, do valor da obrigação tributária, créditos relativos a determinadas aquisições necessárias à realização da receita. Entre essas aquisições se encontram insumos para a produção de bens ou serviços.

Do contexto da criação dessas leis pode-se ter uma visão sistêmica da não-cumulatividade por elas desenhadas e que no presente trabalho se denominou de **não-cumulatividade mitigada**. É da inteligência dessas leis, e não da legislação do IPI ou do IRPJ/CSLL que se está autorizado a buscar o alcance da expressão insumos, tendo em

---

<sup>67</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp n. 1125253/SC. Relator Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 27.04.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 12.04.2012.

mente que eles, insumos, são, ainda que não exclusivos, os instrumentos por meio dos quais as empresas geram suas receitas (pressuposto de fato dessas exações tributárias).

De uma forma geral, as fontes de receitas da atividade empresarial são: (i) revenda de mercadorias, (ii) venda de mercadorias produzidas, (iii) prestação de serviços ou ainda (iv) receitas financeiras oriundas de aluguéis, juros, dividendos etc. Em sentido amplo, pode-se dizer que insumos são todos os instrumentos necessários para obtenção dessas receitas. Assim, pode-se afirmar que todos os incisos do artigo 3º, exceto o inciso VIII, das leis instituidoras do PIS/PASEP e da COFINS tratam de insumos (sentido lato) e não apenas o inciso II. Nessa acepção, pode-se classificar esses insumos, de acordo com a correspondente receita, em: (i) insumos de receita de revenda de mercadoria; (ii) insumos de receita de venda de produtos; (iii) insumos de receita de prestação de serviços e (iv) insumos de receitas financeiras. Logo, os insumos do artigo 3º seriam classificados em:

I - bens adquiridos para revenda (insumos de receita de revenda de mercadoria);

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 (insumos de receita de venda de produtos ou prestação de serviços);

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica (insumos de receita de venda/revenda de produtos ou prestação de serviços);

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (insumos de receita de venda/revenda de produtos ou de prestação de serviços);

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (insumos de receita de venda/revenda de produtos ou de prestação de serviços);

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 (insumos de receita de venda de produtos ou de prestação de serviços ou ainda insumos de receitas financeiras, neste último caso quando o bem locado não é 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 (insumos de receita de venda/revenda de produtos ou de prestação de serviços);

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 (não se trata propriamente de insumo, o dispositivo é necessário para evitar o *bis in idem*, pois o bem já teria sido tributado anteriormente);

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor (insumos de receita de venda/revenda de produtos);

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 (insumos de receita de prestação de serviços).

A partir dessa classificação, enfatiza-se que insumos (sentido lato) não são somente aqueles trazidos pelo inciso II do artigo 3º dessas leis, mas também aqueles mencionados nos demais incisos. Por outro lado, fora daqueles enumerados no artigo 3º, não há outro insumo (sentido amplo) cuja aquisição autorize o direito de crédito. É o caso, por exemplo, da mão-de-obra paga a pessoa física, insumo cujo crédito não foi autorizado. Neste caso, pelo fato da pessoa física não estar no campo de incidência dessas contribuições e, de acordo com o inciso II do § 2º do artigo 3º dessas leis, não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Também não dá direito a crédito a comissão do agente financeiro, despesa necessária para obtenção de receita financeira, mas que a lei não autorizou ao correspondente o direito de crédito. E assim deve ser, pois, como visto, o direito de crédito para toda e qualquer aquisição e de qualquer origem, poderia desfigurar o tributo como instrumento de arrecadação e poderia se tornar até em fonte de subvenção econômica.

Contudo, até aqui, ainda não se resolveu o problema do alcance da expressão insumos. À exceção do inciso II do artigo 3º, todos os demais insumos foram especificados, mas o inciso II embora, especificamente tenha se referido a combustíveis e lubrificantes, se referiu a **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**. Mas

quais são esses bens e serviços? Até onde se pode considerar que um bem é, ou não, insumo no âmbito desse inciso?

Para isso, é necessário ver com lupa os demais incisos do artigo 3º. Neles se verifica, de forma explícita nos incisos III, IV, VII e X, e implícita nos incisos I, V, VI e IX (lembra-se que o inciso VIII não trata propriamente de insumo), a exigência de que tais **insumos sejam usados na atividade da empresa**. Então, se estamos diante do mesmo sistema não-cumulativo, tal regra deve se aplicar também ao inciso II, logo aqui deve se entender que os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos estão delimitados pela atividade da empresa, e não pela limitação da vinculação direta com o bem produzido ou o serviço prestado, tendo em vista que, caso contrário, haveria contradição entre o comando do inciso II e os demais do artigo 3º, o que não se pode admitir, pois a norma trata da mesma não-cumulatividade, da **não-cumulatividade mitigada**.

A interpretação de que os insumos são limitados e qualificados pelo uso na atividade da empresa é, inclusive, coerente com a legislação do ICMS, veja-se o que diz, nesse aspecto, a Lei Complementar no 87/96:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

**§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.**

§ 2º Salvo prova em contrário, **presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.**” (grifos editados)

O fato da não-cumulatividade do ICMS ser diferente daquela aplicada ao PIS/PASEP e à COFINS não desqualifica o conceito implícito de insumos trazido pela Lei Complementar nº 87/96.

Pode se então concluir que **Insumos**, de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003, **são bens e serviços usados na atividade da empresa para a prestação de serviços, produção ou fabricação de bens destinados à venda.** As despesas com insumos, assim definidos, estariam aptas a compor a base cálculo de créditos dessas contribuições.

Registra-se que a arrecadação tributária do PIS/PASEP e da COFINS em 2011 foi cerca de 200 bilhões de reais<sup>68</sup> e como tais tributos, na modalidade não-cumulativa, já estão entre nós há mais de 8 anos, é hora de se pacificar o entendimento sobre o direito de créditos na aquisição de insumos trazidos pelas Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, o contribuinte pagará o tributo de fato devido com necessária segurança jurídica e os tribunais, administrativos e judiciais, terão menor volume de contenciosos para manejar.

O desenvolvimento de um país passa pelo empreendimento empresarial e este necessita de segurança e estabilidade nas suas relações jurídico-tributárias.

---

<sup>68</sup> Brasil. *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2011*. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2011/default.htm>>. Acesso em 12.05.2012.

## CONCLUSÃO

Como visto, embora majoritariamente a doutrina seja convergente no sentido de dar maior alcance ao termo **insumos** do que aquele expressado pelas INs nº(s) 247/2002 e 404/2004, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Tribunais ainda não têm essa matéria pacificada. Tem contribuído para isso, além da restrição trazida pelas normas infralegais que regulamentam as Leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram, na forma não-cumulativa, respectivamente, o PIS/PASEP e a COFINS, a própria sistemática da não-cumulatividade instituída por essas leis.

Por tudo aqui comentado, conclui-se que:

- 1) O PIS/PASEP e a COFINS na forma não cumulativa convive com essas mesmas contribuições cobradas de outras formas e/ou com alíquotas diferentes, como é o caso de determinadas cooperativas, das empresas que estão no SIMPLES Nacional, das empresas que declaram o Imposto de Renda com base no Lucro Presumido, ou ainda das empresas que estão localizadas na Zona Franca de Manaus. Tal convivência levou o legislador a criar, uma **não-cumulativa de mitigada**, distinta da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, que se caracteriza pelo fato das aquisições que dão direito a crédito são só, e somente só, aquelas enumeradas pela lei, não se podendo interpretá-la a ponto de reconhecer direito de créditos não prevista por ela ou deixar de reconhecê-los reduzindo-lhe o alcance;
- 2) Insumos, de que trata o inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, são bens e serviços usados na atividade da empresa para a prestação de serviços, produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- 3) As Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 extrapolaram nos pontos em que exigem que os insumos para produção de bens que necessitam sofrer desgastes, sobretudo quando exigem que tal desgaste necessita ter sido em função direta exercida sobre o produto fabricado;
- 4) Da mesma forma, pecam quando exigem que os insumos para a produção de serviço precisam ser aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

Assim, sugere-se que a Administração Tributária altere a definição de insumos constantes das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 e do Ato Declaratório Interpretativo nº 4/2007 adotando a definição de insumos aqui proposta. Com isso, enfatiza-se, o contribuinte pagará o tributo de fato devido com a necessária segurança jurídica e os tribunais, administrativos e judiciais, terão menor volume de contenciosos para manejar. Ganha todo o país.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *O “postulado do legislador coerente” e a não cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética. 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. São Paulo: Forense, 2001.
- BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. *A não-cumulatividade do PIS e da COFINS após a Emenda Constitucional nº 42/03*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, v. 109, 2004.
- BRASIL. Escola de Administração Fazendária. Centro Estratégico de Formação e Educação Permanente. Curso de Formação AFRFB 2010: Contribuições (PIS/PASEP, COFINS). Brasília: ESAF, 1997.
- BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. 2ª Turma, 2ª Câmara., 3ª Seção. Acórdão 3202-00.226. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior, 08.12.2010. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012
- BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CSRF 3ª Turma. Acórdão 9303-01.035. Relator: Henrique Pinheiro Torres, 23.08.2010. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012
- BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 2ª Câmara, 2º Conselho. Acórdão 201-81.139. Relator: Walber José da Silva 02 .06. 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012.
- BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 3ª Câmara. 2º CC. Acórdão 203-12741. Relator: Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, 11.03.2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012.
- BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 3ª Câmara. 2º Conselho. Acórdão.203-12.473. Relator: Odassi Guerzoni Filho, 17.10.2007. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012
- BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 2º Conselho. Acórdão 202-19.126 Relator: Gustavo Kelly Alencar, 02.07.2008. Disponível em

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 03.06.2012.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp n. 1125253/SC. Relator Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 27.04.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 12.04.2012.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 138284. Relator: Min. CARLOS VELLOSO. Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 3. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28+138284%2E+NUME%2E+OU++138284%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03.06.2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL DA 1ª REGIÃO. Apelação Cível nº 2004.38.00.037579-9/MG, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1. 04/12/2009. Disponível em <<http://www.trf1.jus.br/default.htm>>. Acesso em 04.06.2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. AMS Apelação Cível 200761000093629 , Relator Juiz Convocado Souza Ribeiro, Terceira Turma, DJF3 25/08/2009. Disponível em <http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>. Acesso em 04.06.2012

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n.14164 SC 2007.72.00.014164-2, Primeira Turma, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 30/03/2011. Disponível em <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)>. Acesso em 04.06.2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n. 1153 RS 2009.71.07.001153-5, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 26/05/2010. Disponível em <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)>. Acesso em 04.06.2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n. 791 SC 2007.72.01.000791-0, Relatora Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, D.E. 19.11.2008. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 10.04.2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Apelação Cível n. 0029040-40.2008.404.7100/RS. Relator Des. Federal Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>> (mediante o preenchimento do código verificador 4323844v2 e, se solicitado, do código CRC 1B827597). Acesso em: 10.04.2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

- CARVALHO, Cristiano. *Sistema, Competência e Princípios*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CASSONE, Vittorio. *A não-cumulatividade no ICMS, IPI, COFINS e PIS*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 5, n. 28 p. 131-179, jul/ago.2007.
- CASSIANO, Luiz Fernando Ruck. *Inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS*. Efeitos. Prescrição. *Jus Navigandi* [on line]. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7679>>. Acesso em: 23 março 2011.
- CHAVES, Helder. *Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS: Uma visão da administração tributária*. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 28, 2007.
- FERRAZ, Roberto. *A igualdade no aproveitamento de créditos de COFINS e PIS não cumulativos*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 149.
- FRANCO, Adonilson. *PIS COFINS - Regime de cumulatividade ou de não cumulatividade - Opção - Direito do Contribuinte sem restrições da Lei*. *Fiscosoft* [on line]. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2pva/pisCOFINS-regime-de-cumulatividade-ou-de-nao-cumulatividade-opcao-direito-do-contribuinte-sem-restricoes-da-lei-adonilson-franco>>. Acesso em: 22 de março 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. *Responsabilidade de terceiros e Crédito Tributário: três temas atuais*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 5, n. 28, p. 235-249, jul/ago.2007.
- KRUEGER, Guilherme (Coord.). MIRANDA, André Branco de (Coord.). *Comentários à Legislação das Sociedades Cooperativas*. Tomo II. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.
- MACHADO, Fernando Bicca. *A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS*. *Jus Navigandi*. [on line]. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7513>>. Acesso em: 22 mar. 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Observações sobre a desconsideração da personalidade jurídica perante o Direito Tributário*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 5, n. 28, p. 85-130, jul/ago.2007.
- PINTO, Carlos Alberto Nascimento e Silva. *O Conceito de Insumos a ser Aplicado no Regime Não-Cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS*. 2011. 45 f. Dissertação (Especialização em Direito Tributário). Universidade Anhanguera-Uniderp, Florianópolis, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 111, 2004.

SANTIAGO, Silas. *Simples nacional: O exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro*. São Paulo: Saraiva 2011.

SCAFF, Fernando Facury. *Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética. 2005.

SILVA, João Fernando Vieira da; CABRAL, Mariana Mázala. *O abuso do Estado na fixação da base de cálculo do COFINS*. As confusões terminológicas dos termos “faturamento” e “receita”. *Jus Navigandi*. [on line]. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/9640>>. Acesso em: 24 de março de 2011.

SUFRAMA. Modelos de Zona Franca: Incentivos. Disponível em <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_incentivos.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm)>. Acesso em 09 mai. 2012.