



A NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMO

The non-cumulative contribution to PIS and COFINS and the input concept
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 25/2020 | p. 103 - 121 | Jul - Ago /
2020
DTR\2020\8353

Thaís Silveira Araújo

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).
Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Advogada em
Contencioso Tributário. tsilveiraaraujo@gmail.com

Área do Direito: Tributário

Resumo: O artigo analisa os efeitos jurídicos da não cumulatividade nas contribuições, elevado ao status de princípio constitucional pelo advento da Emenda Constitucional 42/2003, bem como a influência do conceito de insumo em sua aplicação. A matriz constitucional da não cumulatividade é regulamentada e, porventura, restringida pela legislação infraconstitucional, a qual, por sua vez, emprega o critério de insumo para caracterizar as hipóteses de creditamento. A subjetividade do entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR despertou a necessidade de novas proposições interpretativas, de modo que, pretendendo a plena eficácia do princípio constitucional, o trabalho confronta criticamente a não cumulatividade das contribuições e a terminologia insumo.

Palavras-chave: Não cumulatividade – Contribuição – Insumo

Abstract: The paper aims to analyze the legal effects of the non-cumulative contributions, raised as a constitutional principle by the Constitutional Amendment 42/2003, as well as the hold of the input concept in its effectiveness. The constitutional core of the non-cumulative principle is regulated and perhaps restrained by legislation that uses the criteria of input to characterize the possibilities of credit payment. The subjectiveness evoked by trial of the Special Appeal 1.221.170/PR awakened a need of new interpretations of the input meaning in the credit deduction system, in way to full effectiveness of the constitutional principle, the study critically confronts input as a legal terminology and the non-cumulative contributions.

Keywords: Non-cumulative – Contribution – Input

Sumário:

Introdução - 1.Natureza jurídica das contribuições - 2.Princípio constitucional da não cumulatividade e a Contribuição ao PIS e a COFINS - 3 O conceito de insumo na não cumulatividade do PIS e da COFINS - Conclusão - Referências

Introdução

A Contribuição ao PIS e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) se enquadram na espécie tributária de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, cuja incidência sobre o faturamento do contribuinte será apurada, a depender do setor de atividade econômica em que inserido, em regime cumulativo ou não cumulativo de tributos.

O regime não cumulativo das contribuições, nada obstante previsto na Constituição Federal, resta instrumentalizado na legislação ordinária, que é a que prevê como sistemática a dedução de valores pagos a título de PIS e de COFINS na aquisição de certos bens, serviços e despesas, entre eles, bens e serviços utilizados como insumo no ciclo produtivo ou na prestação de serviços.

Conferiu a Autoridade Fiscalizadora interpretação restritiva do conceito de "insumo",

permitindo a aplicabilidade do princípio constitucional tão somente em relação às despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços vinculados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à comercialização ou à prestação de serviços.

Ocorre que a matriz constitucional da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS possui eficácia plena, não admitindo limitações advindas da legislação ordinária e muito menos de atos normativos infralegais expedidos pelo Poder Executivo. Em consonância à tendência de afastamento de normas restritivas, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, consolidou entendimento de que a caracterização como "insumo" terá como escopo critérios de essencialidade e de relevância da atividade econômica desempenhada, o que também foi refletido em novos julgamentos administrativos e disposições infralegais, como o Parecer Normativo COSIT 5, de 17 de dezembro de 2018.

Com vistas em materializar a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS prevista na Constituição Federal, adentrará na regra matriz das contribuições e seu núcleo constitucional, no princípio per si e no conceito semântico do termo "insumo", buscando salvaguardar a eficácia plena do direito ao creditamento.

1. Natureza jurídica das contribuições

1.1 As contribuições e a regra-matriz de incidência tributária

O sistema tributário nacional, regido precipuamente pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, classifica os tributos entre as normas de estruturação previstas na Constituição Federal, utilizando-se de critérios de disposição legal de vinculação da materialidade, de vinculação da arrecadação a uma despesa específica e da necessidade de restituição do montante arrecadado¹, em impostos, contribuições, contribuição de melhoria, taxas e empréstimos compulsórios.

A espécie tributária de contribuição pode ser definida como "tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado"², restando positivada no artigo 149 da Constituição Federal. A depender da finalidade da atuação estatal, a contribuição é classificada em interventivas, corporativas e sociais, essas subdivididas em genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação, entre outros, e destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social.

A contribuição ao PIS e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) se enquadram no tipo de contribuição social destinada ao custeio da seguridade social, que, conforme preceitua o artigo 194 da Carta Magna, "compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social", sendo delineadas suas hipóteses de incidência no artigo 195, inciso I, alínea b, e 239, da Constituição Federal de 1988.

Da materialidade constitucional das mencionadas contribuições, decorre a regra-matriz da incidência tributária, assim entendida como norma tributária em sentido estrito, que delimita a hipótese e a consequência das regras instituidoras dos tributos. A disposição constitucional, porém, não exerce papel isolado na construção da regra-matriz de incidência tributária. Certo é que sua estruturação demanda a interpretação exercida pelo jurista na percepção do texto, consoante brilhante elucidação do professor Paulo de Barros Carvalho:

"Não sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. [...]. E a norma jurídica é, exatamente, o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso



consciente, da mesma forma que tantas outras noções não jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas. Diz-se, portanto, que a noção é jurídica, pois se enquadrava numa determinada hipótese jurídica.”³

Especificamente em relação à COFINS e à contribuição ao PIS, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária se desdobra no antecedente da norma, em seu critério material, entendido como a aferição de receitas que, pela legislação ordinária, conformará o faturamento, no âmbito espacial, a ser percebido no território nacional, no lapso temporal de apuração mensal.

No conseqüente da regra, temos o critério pessoal, em que o sujeito ativo será a União, por ser de competência federal o recolhimento do tributo, ao passo que o sujeito passivo será a pessoa jurídica que auferir receita, consoante disposição infraconstitucional. O critério quantitativo delimita que a base de cálculo para o recolhimento do tributo será o faturamento, aplicando-se alíquota a depender do regime de tributação, se cumulativo ou não cumulativo.

E é também por previsão constitucional, com o advento da Emenda Constitucional 42, de 2003 (LGL\2003\481), que se extrai que a sistemática de apuração das mencionadas contribuições dar-se-á pelo regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o setor de atividade econômica a que pertence o contribuinte.

Muito embora o texto constitucional estabeleça o núcleo essencial da instituição dos tributos, entre eles as contribuições, certo é que a estruturação da regra-matriz proveniente da Carta Maior se conectará com a regulamentação constante em lei complementar e lei ordinária, no que o jurista Alberto Xavier denomina “processo fragmentado de concretização progressiva”⁴.

Sendo assim, a análise da Contribuição ao PIS e da COFINS demanda a interpretação da legislação ordinária e de suas especificidades.

A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, conhecida por sua abreviatura COFINS, foi instituída pela Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991 (LGL\1991\15), para incidir sobre o faturamento mensal do contribuinte, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”⁵. A previsão legislativa originária não estipulava qualquer sistemática de desconto de créditos, o que foi mantido pelo advento da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998 (LGL\1998\127), legislação que, até os dias atuais, disciplina o regime jurídico cumulativo da mencionada contribuição, aplicável aos contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) submetidos ao lucro presumido e aos expressamente indicados no artigo 10 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (LGL\2003\670).

É nesta Lei 10.833/2003 (LGL\2003\670), originária da conversão da Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003 (LGL\2003\3034), que surge a sistemática não cumulativa de apuração da COFINS, que se instrumentaliza pelo desconto de créditos calculados em relação a diversos bens e serviços indicados nos incisos subsequentes, entre eles os utilizados como insumo.

Por sua vez, a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) foi instituída, anteriormente ao advento da Constituição Federal de 1988, pela Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970 (LGL\1970\6), tendo sido recepcionada no novo texto constitucional pela previsão do artigo 239 cumulada ao arquétipo constitucional do artigo 195. A hipótese de incidência e demais particularidades da mencionada contribuição guardam semelhança com a COFINS, diferindo apenas na alíquota fixada. Por assim ser, também a Contribuição ao PIS apresenta sistemática de apuração cumulativa e não cumulativa, a primeira regulamentada na Lei 9.715, de 25 de novembro de 1988, e a última estipulada nas Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Princípio constitucional da não cumulatividade e a Contribuição ao PIS e a COFINS

2.1 O princípio constitucional da não cumulatividade

Para a sistemática de apuração e arrecadação de alguns tributos, a Constituição Federal da República de 1988 previu uma repartição da carga econômica entre todos aqueles que participam do processo produtivo de bens e serviços, instituindo o princípio da não cumulatividade como um limite objetivo na persecução dos princípios de justiça da tributação, da capacidade contributiva e da uniformidade na distribuição da carga tributária.

Conceitua o Professor Paulo de Barros Carvalho, a respeito da limitação objetiva decorrente da não cumulatividade dos tributos:

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação de industrialização de produtos”⁶.

Como premissa básica da não cumulatividade, é imperativo o creditamento total do tributo que incidiu nas operações anteriores, surgindo, daí, uma nova relação jurídica que, além da regra-matriz de incidência do tributo, delinea a existência de crédito a favor dos contribuintes e débito do Ente Tributante.

Sobre a existência de duas relações jurídicas e regras matrizes concomitantes, também elucida o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Neste sentido, observado o princípio da não-cumulatividade, veremos que, na incidência tributária dos impostos “indiretos”, não se trata de apenas uma regra-matriz, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no mesmo suporte fático, como duas foram as relações jurídicas, e conseqüentemente a atuação de dois sujeitos de direito diferentes, que se propagam pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao reembolso (direito ao crédito). Elucidando por meio de exemplos, observa-se que, numa única ocorrência do mundo físico-social (venda de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação), abriu-se espaço para o impacto de duas normas jurídicas distintas: a da regra-matriz de incidência do ICMS e a da regra que estipula o direito ao reembolso pelo valor do imposto pago nas operações realizadas”⁷.

A existência de duas normas jurídicas distintas, tanto a de regra-matriz de incidência como a do direito ao crédito, é o que motiva a Carta Magna em aludir à sistemática da compensação, garantindo o direito constitucional subjetivo do contribuinte de abater o quantum pago ou a pagar a título de tributação nas operações anteriores ao momento a recolher também nas operações subseqüentes.

Desta maneira, restaria ao contribuinte recolher aos cofres públicos a diferença obtida nesta operação matemática, ou, se de tal operação resultar um saldo a seu favor, o direito ao reembolso no ciclo produtivo adiante, consubstanciando, assim, a base mantenedora do princípio da não cumulatividade, que é norma cogente aos Entes Tributantes e insuscetível de restrição pela legislação infraconstitucional.

2.2 A não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS

A sistemática não cumulativa de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS foi inicialmente instituída pelas Medidas Provisórias 66, de 29 de agosto de 2002, e 135, de 30 de agosto de 2003, as quais foram convertidas, respectivamente, nas Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Apenas com o advento da Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003 (LGL\2003\481), é que a não

cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS foi elevada à alçada constitucional, com a seguinte redação:

“Artigo 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

O advento da técnica arrecadatória na legislação ordinária e a própria semântica da norma constitucional explicam a existência de divergência quanto ao alcance e quanto à vinculação da não cumulatividade na incidência das mencionadas contribuições, mormente se sua aplicabilidade pode ser restringida por normas infraconstitucionais, como de fato o é.

Para alguns doutrinadores, com destaque para Solon Sehn, a redação do § 12 do artigo 195 da Constituição Federal autorizaria a limitação dos efeitos da não cumulatividade pelo legislador ordinário, tanto na restrição do regime para um segmento empresarial como na própria amplitude do creditamento:

“Ora, se o legislador pode o mais, que é excluir por completo a aplicabilidade do regime para um determinado segmento, certamente também pode o menos, apenas restringindo o alcance da não cumulatividade. Afinal, em matéria de competência, cui licet quod est plus licet utique quod est minus (“quem pode o mais, pode o menos”). Portanto, lamentavelmente, a não cumulatividade continua na esfera de liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional. Este deverá definir os setores em que será aplicada, o método de operacionalização e, principalmente, a amplitude do direito ao crédito, o que, sem dúvida, representa o aspecto de maior relevância”⁸.

Esta vertente se respalda nas próprias normas vigentes no ordenamento jurídico que, além de prever dois distintos regimes de apuração das contribuições (o cumulativo e o não cumulativo), para disciplinar a não cumulatividade, institui técnica específica de tributação, em que “o montante do crédito será calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos bens, serviços e despesas incorridos, conforme se trate de contribuição ao PIS ou de COFINS”⁹.

Noutras palavras, caberia ao texto legal determinar o procedimento para o cálculo do crédito e, principalmente, os valores incorridos nas operações anteriores a serem descontados do montante obtido a título de valor da contribuição ao PIS e da COFINS, como sucede com os bens e serviços utilizados como insumo.

Ocorre que a atecnia legislativa não encontra guarida na disposição constitucional, que é a norma responsável por estipular o prescritor e o descritor da regra-matriz de incidência tributária da não cumulatividade. De fato, o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal confere à legislação infraconstitucional a autonomia em definir os sujeitos passivos vinculados à sistemática não cumulativa das contribuições, no entanto, não atribui à mesma espécie normativa a capacidade de restringir conceito já empregado no decorrer do texto constitucional.

Ao tratar da não cumulatividade, conforme disposições regentes do ICMS e do IPI no artigo 155, § 2º, inciso I, e no artigo 153, § 3º, inciso II, respectivamente, a Constituição Federal foi clarividente em prescrever técnica de compensação plena, abatendo os valores recolhidos nas operações anteriores com as subsequentes.

Logo, o emprego do termo para a sistemática de arrecadação de demais tributos deverá ser coerente ao contexto constitucional, conforme dispõe Fabiana Del Padre Tomé:

“Relativamente ao IPI e ICMS, o constituinte houve por bem elucidar o conteúdo da não-cumulatividade, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o incidente nas anteriores. No que concerne à não-cumulatividade necessária à instituição de impostos e contribuições residuais, silenciou o legislador constitucional acerca do seu significado e abrangência. Mas, como já manifestado em outra



oportunidade, concluímos que o conceito de “não-cumulatividade” utilizado pela Constituição da República é uniforme. Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a superposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico. Entendemos que todas as vezes que o constituinte empregou o termo “não-cumulativo”, fê-lo para referir-se àquela sistemática em que cada etapa do ciclo de operações ou prestações sopra apenas uma incidência tributária.”¹⁰ (sic)

Incontestemente, então, que a não cumulatividade perfaz verdadeira imposição constitucional, de eficácia plena e que prevalece em detrimento da legislação ordinária, não constituindo uma faculdade a ser exercida livremente pelas normas hierárquicas inferiores. É esse o entendimento de Yoshiaki Ichihara, o qual consigna que “o legislador infraconstitucional não é livre pra estabelecer perfis de tributos distintos do previsto no Texto Constitucional, em face do princípio da estrita legalidade que orienta o sistema tributário nacional”¹¹.

Ao ser disciplinada pela legislação ordinária, a não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS adquire particularidades em sua modalidade de apuração, correspondente ao método indireto subtrativo. Esta sistemática determina que serão descontados da contribuição a recolher créditos apurados mediante a aplicação da alíquota incidente para a mesma contribuição para as situações previstas na lei, notadamente para os bens e serviços adquiridos e para os custos, despesas e encargos incorridos pelo contribuinte e que restarem fixados no artigo 3º da Lei 10.637/2002 (LGL\2002\598) e também no artigo 3º da Lei 10.833/2003 (LGL\2003\670).

É o artigo 3º das mencionadas normas, portanto, que exerce o papel fulcral de delimitar os bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos na vigência do critério temporal que geram o direito ao desconto de créditos. Por isso, Solon Sehn entende que a regra-matriz de incidência tributária do creditamento para o PIS e a COFINS advém do dispositivo legal, assim estipulando:

“O direito ao crédito, a rigor, decorre de uma norma jurídica autônoma construída a partir dos arts. 3º e ss. da Lei n. 10.833/2003 (LGL\2003\670). Esta, em seu antecedente, descreve abstratamente os efeitos que geram direito ao crédito (hipótese de creditamento). No conseqüente, uma relação jurídica, na qual o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) assume a condição de sujeito ativo do direito subjetivo de abater um determinado valor [...] da importância devida a título de tributo. Os incisos [...], permitem a identificação do critério material do antecedente da regra-matriz do direito ao crédito, [...], ao lado dos critérios espacial (todo o território nacional) e temporal (o primeiro dia do mês subsequente). [...], por sua vez, indicam os critérios quantitativo [...] e pessoal (a União na condição de sujeito passivo e o contribuinte da Cofins, como sujeito ativo da relação jurídica.”¹²

Não se nega que o direito ao crédito está vinculado ao exame da legislação específica, notadamente do inteiro teor do artigo 3º tanto da Lei 10.637/2002 (LGL\2002\598) como da Lei 10.833/2003 (LGL\2003\670). Ocorre que, até mesmo pela simetria entre a norma instituidora dos tributos e do creditamento, a aplicabilidade da não cumulatividade deve guardar correlação com a materialidade constitucional do artigo 195, § 12.

E, pelo espírito do legislador constituinte que impôs um dever de tributação não cumulativa decorrente de norma constitucional cogente e de eficácia plena, notório que as bases de creditamento disciplinadas na lei ordinária devem ser interpretadas com vistas à eficácia plena do princípio e direito insculpido na Constituição Federal.

Sendo assim, as hipóteses legais de deduções serão examinadas em contexto extensivo, à luz da matriz constitucional.

2.3. As previsões legais de deduções: insumo

A relação dos bens, serviços e despesas que dão azo ao desconto de créditos resta discriminada no artigo 3º tanto da Lei 10.637/2002 (LGL\2002\598) como da Lei 10.833/2003 (LGL\2003\670). A opção pela indicação expressa das hipóteses legais de dedução denota que o princípio da não cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS é concretizado em situações taxativamente indicadas pelo legislador ordinário, o que, de início, levaria à conclusão de um distanciamento do modelo pleno de creditamento decorrente da própria matriz constitucional desse direito.

No entanto, tem-se que o rol taxativo de deduções legais merece ser interpretado à luz da regra-matriz de incidência tributária das contribuições e do direito ao crédito que, em sua estruturação, se relaciona ao acréscimo patrimonial do contribuinte, leia-se, à receita bruta e ao faturamento proveniente das atividades empresariais por ele exercidas. Ora, se o critério material de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS está vinculado à percepção de receitas pelo contribuinte, também estará o critério material da regra-matriz de creditamento.

Isso significa que o direito ao crédito surge dos gastos e das despesas incorridos pelo contribuinte na consecução de suas atividades empresariais que, em última instância, resultam na aferição de rendimentos prevista na tributação. É a vinculação às funções sociais do sujeito passivo, então, que caracteriza o viés interpretativo das hipóteses de desconto.

A interpretação extensiva ao rol dos artigos 3º da legislação é legitimada, inclusive, pela amplitude semântica dos conceitos nela previstos que, nas lições de Solon Sehn, “mitiga os efeitos da taxatividade”¹³. Não é outra a situação do insumo, cuja conceituação deve ser analisada tendo em vista a plenitude do preceito constitucional de não cumulatividade.

3 O conceito de insumo na não cumulatividade do PIS e da COFINS

3.1 Considerações iniciais sobre insumo: semântica

O Construtivismo Lógico-Semântico edifica a Teoria do Direito mediante um estudo analítico da norma jurídica, consubstanciado por técnicas de estudo e de interpretação de planos sintáticos, semânticos e pragmáticos das estruturas semânticas que conformam o Direito positivo.

É pela Semiótica, descrita como o estudo das unidades representativas do discurso formado por “língua”, “linguagem” e “fala”, que a investigação do Direito aplica premissas voltadas ao estudo das unidades representativas do discurso. A respeito de sua utilização como técnica metodológica na compreensão da ciência jurídica, descreve Aurora Tomazini de Carvalho que:

“A sintaxe da língua portuguesa, por exemplo, analisa as relações das palavras na frase e das frases no discurso. A semântica preocupa-se com o significado destas palavras e frases. E, a pragmática examina o modo pelo qual as pessoas se utilizam destas palavras e frases na realização para se comunicarem. Aplicando esta técnica ao direito positivo, o estudo de seu plano sintático, que tem a Lógica como forte instrumento, permite conhecer as relações estruturais do sistema e de sua unidade, a norma jurídica.”¹⁴

Logo, o entender dos efeitos e do alcance da não cumulatividade das contribuições pressupõe a observação dos vocábulos empregados pelo legislador na implementação das hipóteses legais de dedução, notadamente, o significado conferido à palavra “insumo”, constante no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, para fins de creditamento.

O Grande Dicionário Houaiss significa o conceito de insumo como o “bem (trabalho, capital, terra, matéria-prima etc.) utilizado ou transformado em outros produtos pelo



processo produtivo de uma empresa; fator de produção; input”¹⁵. A reprodução do substantivo em inglês justifica destacar que, naquela língua¹⁶, o verbete se vincula à contribuição oferecida no desencadear de um processo, também quando são abstratos os aspectos colaborativos ao desenvolvimento.

A amplitude semântica da terminologia adotada pelo legislador ordinário, conforme ensinamento de Solon Sehn já reproduzido anteriormente, propiciaria a plenitude da não cumulatividade nos ditames da diretriz constitucional, mitigando a taxatividade do rol de hipóteses de deduções prevista no artigo 3º da legislação.

O que fez a Autoridade Administrativa, no entanto, foi exatamente o inverso da potencialização da não cumulatividade da Constituição Federal. Ao regulamentar as situações geradores de créditos de PIS e de COFINS, exorbitou da competência da Administração Pública e restringiu ainda mais o direito ao creditamento, conferindo sentido diverso ao da semântica do vocábulo.

Com vistas em regular a incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, a Receita Federal do Brasil expediu as Instruções Normativas SRF 247, de 21 de novembro de 2002, e 404, de 12 de março de 2004, que, ao disporem sobre o conceito de insumos, utilizaram como premissa a vinculação direta entre a hipótese autorizadora do crédito e bem ou serviço objeto das atividades empresariais do contribuinte, pressupondo a incorporação e transformação física do ativo.

Ocorre que a significação conferida pela Autoridade Administrativa não é coerente com o critério material ou com a base de cálculo das contribuições (leia-se, receitas auferidas pela pessoa jurídica), muito menos com a regra-matriz de direito ao creditamento, decorrente da própria regra-matriz dos tributos. Em verdade, a disposição normativa pretendeu aplicar fundamentos relacionados ao Imposto de Produtos Industrializados, cuja incidência sobre o bem industrializado justifica a necessidade de integração ao produto final.

Sobre o parâmetro aplicado pela Receita Federal do Brasil e sua dissonância com a legislação das contribuições, leciona Solon Sehn:

“Todavia, não é válida a equiparação realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimos ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial.”¹⁷

Para a eficácia plena da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, a regulamentação do desconto de créditos deve se aproximar aos custos e despesas incorridos pelo contribuinte na obtenção das receitas, o que não necessariamente implica o emprego do bem ou do serviço no produto final a ser comercializado pela pessoa jurídica, até mesmo porque o Poder Regulamentar conferido à Administração Pública pelos artigos 84 e 87 da Constituição Federal autoriza a expedição de Instruções Normativas que tenham por objetivo a função de complementaridade à lei já existente, para sua fiel execução. Assim aduz Maria Sylvia Zanella Di Pietro quanto à delimitação material do Poder Regulamentar conferido ao Executivo:

“Portanto, no direito brasileiro, [...], só existe o regulamento de execução, hierarquicamente subordinado a uma lei prévia, sendo ato de competência privativa do Chefe do Poder Executivo. [...]. Em todas essas hipóteses, o ato normativo não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 37,



caput, da Constituição).¹⁸

No contexto em apreço, as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 não consistiram em mera regulamentação da legislação das contribuições, mas, sim, em efetiva inovação no ordenamento jurídico, restringindo direitos do contribuinte que não se associam à matriz constitucional da não cumulatividade e à regra-matriz de incidência tributária dos tributos destacados. Logo, a restrição do conceito de insumo jamais poderia ser instituída pela edição de Instrução Normativa, eis que os efeitos advindos da mudança exorbitam a função normativa do Poder Regulamentar. Por tal razão, as normas foram objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, com seu consequente afastamento.

3.2 O novo conceito de insumo do Superior Tribunal de Justiça: REsp 1.221.170/PR

Em julgamento sob a sistemática de recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça apreciou a definição de insumo conferida pela Receita Federal do Brasil nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, consolidando a tese de que possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS terá como escopo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem/serviço para a atividade econômica desempenhada.

Prevaleceu o entendimento certo do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, de que o conceito esposado pela Autoridade Fazendária desvirtua o princípio constitucional da não cumulatividade, cuja racionalização, conforme perspicaz voto do julgador, é diversa da aplicada ao IPI:

“E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante e brilhante como a do sol nordestino [...]”¹⁹

A partir do afastamento das normas infralegais restritivas, o direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS demandará uma análise casuística dos insumos utilizados no processo produtivo de cada contribuinte, à luz da essencialidade ou da relevância para as atividades empresariais exercidas, os parâmetros definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Além do processo metodológico sugerido pelo Tribunal Superior, defende-se que a definição de insumo deve obedecer à matriz constitucional da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, cuja eficácia plena somente se instrumentaliza quando a aplicação de normas exaradas na lei ordinária é em consonância à regra-matriz do creditamento, insculpido no artigo 195, § 12, da Constituição Federal.

Esta, no entanto, não foi a abordagem conferida pela Autoridade Administrativa diante da amplitude ao conceito de insumo atribuída pelo Superior Tribunal de Justiça. Depois do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, diversas disposições regulamentadoras foram expedidas, sem que a não cumulatividade das contribuições fosse implementada na sua condição de princípio constitucional.

3.3.O novo entendimento da Fazenda Pública: Parecer Normativo COSIT/RFB 5, de 17 de dezembro de 2018, e posteriores

A amplitude semântica devolvida ao vocábulo insumo pelo julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR não passou ilesa pela Receita Federal do Brasil que, tendo por objetivo repercutir os critérios de essencialidade e de relevância do bem e do serviço dedutível para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 05, de 17 de dezembro de 2018.



Ultimando fixar premissas para a fiscalização do creditamento das contribuições, a norma regulamentadora adotou o mesmo escopo do Tribunal Superior, qual seja, a composição do bem e do serviço ao processo produtivo da comercialização da mercadoria ou da prestação de serviços, seja por integrarem estruturalmente o ciclo de produção, seja por imposição legal ou por particularidades da cadeia.

É por tal razão que, no entender da Autoridade Administrativa, o precedente do Superior Tribunal de Justiça não abarcou insumos geradores de créditos na atividade de revenda de bens, bem como os custos e as despesas incorridos posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação de serviços. De outro lado, o afastamento das Instruções Normativas restritivas permitiu que os bens e serviços utilizados por imposição legal, como os uniformes e os equipamentos de proteção individual, além dos produtos e serviços de limpeza, sejam enquadrados na hipótese do artigo 3º, inciso II, tanto da Lei 10.637/2002 (LGL\2002\598) como da Lei 10.833/2003 (LGL\2003\670) para fins de dedução.

Este sentido vem se refletindo nas orientações posteriores apresentadas pela Receita Federal do Brasil, eis que, nos julgamentos em âmbito administrativo e nas Soluções de Consulta expedidas desde o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, prevalece a tese de essencialidade e relevância a ser aferida no ciclo produtivo do contribuinte, melhor dizendo, na efetiva produção de bens ou prestação de serviços.

A exemplo do entendimento atual da Fazenda Pública, as Soluções de Consulta 218 e 228, ambas de junho de 2019, versaram sobre o creditamento de insumos, afastando o direito ao crédito na locação de veículos²⁰, mas autorizando o desconto na hipótese de pagamentos de segurança automotiva e de vale-pedágio para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transportes²¹.

De igual maneira, ao consolidar a regulamentação da Cofins mediante expedição da Instrução Normativa 1.911, de 11 de outubro de 2019 (LGL\2019\9198), a Receita Federal do Brasil valeu-se do alicerce da essencialidade e da relevância definidos pelo Superior Tribunal de Justiça, sem, todavia, aplicar tais elementos ao critério material da contribuição, notadamente, ao faturamento da pessoa jurídica e, sim, ao processo da prestação de serviços ou da produção de bens destinados à comercialização²².

Certamente, a subjetividade da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça dará ensejo ao advento de novas instruções normativas, mas desde já é possível concluir que o critério adotado pelo Tribunal Superior e pela Autoridade Administrativa não logrou êxito em materializar a matriz constitucional da não cumulatividade. Isso porque toda a fundamentação conferida ao termo insumo mais se associa ao ciclo inerente à produção de um bem ou prestação de serviço do que ao critério material da regra-matriz das contribuições e do creditamento para os mesmos tributos. O viés interpretativo desconsiderou que o conceito de insumo está relacionado, precipuamente, às receitas auferidas pelo contribuinte e não às mercadorias produzidas ou aos serviços prestados.

Esta é a única conclusão alcançada por Fabiana del Padre Tomé:

“Com suporte nessas premissas, entendemos que, para fins de creditamento de PIS e de COFINS, “insumo” é conceito correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento da atividade empresarial, quer seja ela de caráter produtivo, comercial ou de prestação de serviços. Se o objetivo do constituinte derivado, ao inserir o § 12 ao art. 195 do Texto Magno, foi evitar a incidência em cascata das contribuições incidentes sobre a receita, tal desígnio só será alcançado se permitido o crédito relativo a todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa, por estarem compreendidas entre os fatores que possibilitam a obtenção de receitas.”²³

Daí a razão da eficácia plena da não cumulatividade das contribuições pressupor a aplicação do conceito de insumo para salvaguardar o dinamismo das atividades

empresariais e a abrangência dos custos e despesas incorridos na aferição de receitas, que é o critério material do direito ao crédito e da regra-matriz de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Conclusão

A Constituição Federal exerce papel basilar na formação do Sistema Tributário Nacional, tanto ao instituir regras de competência de instituição de tributos e de legislação geral tributária como ao estipular conceitos relevantes para a instrumentalização da tributação, cuja eficácia, pela matriz constitucional e pelo seu status hierárquico, é plena e cogente.

Por assim ser, a interpretação da norma insculpida no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, deve levar em consideração o espírito do constituinte ao disciplinar a não cumulatividade, que apenas restringiu os sujeitos ativos da exação, mas não o critério material da regra-matriz do direito ao creditamento. Ora, a não cumulatividade das contribuições é plena, de modo que é premissa básica do princípio o direito total ao crédito.

Isso significa que as bases de creditamento disciplinadas na lei ordinária devem ser interpretadas com vistas à eficácia plena do princípio e do direito insculpido na Constituição Federal, situação em que se insere a regulamentação do conceito de insumo para o desconto de créditos de PIS e de COFINS. Até o presente momento, as disposições infraconstitucionais não lograram êxito em salvaguardar o princípio constitucional da não cumulatividade e muito menos observaram a semântica da expressão ao estipular as normas de regência.

Ainda que no julgamento do Recurso Especial 1.221.170 o Superior Tribunal de Justiça tenha declarado a ilegitimidade do entendimento adotado pela Autoridade Fazendária, fato é que a subjetividade do conceito de essencialidade e de relevância utilizados pelo Tribunal Superior tampouco atinou para a matriz constitucional da não cumulatividade e sua relevância na significação de insumo.

Inconteste que o desconto de créditos decorrente da aquisição de insumos para a Contribuição ao PIS e à COFINS deve se associar à regra-matriz das mencionadas contribuições, logo, aos insumos adquiridos na obtenção do faturamento pelo contribuinte, e não como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e regimentado pela Receita Federal do Brasil, que trazem conceitos atinentes ao ciclo produtivo de mercadoria ou de prestação de serviços.

Referências

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. 15. tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico – Semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss: sinônimos e antônimos. 1ª reimp. da 3. ed. São Paulo: Publifolha, 2012.

LEXICO. Definition of input. Disponível em: [www.lexico.com/en/definition/input].

MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000.

ONO, Juliana. M. O.; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Manual do PIS e da COFINS. 4. ed. atual. até 04.12.2013. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: [www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf].

1 MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos. São Paulo: Max Limonad. p. 222-223.

2 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed. 15. tir. São Paulo: Malheiros. p. 134.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 258.

4 In: SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 28.

5 Artigo 2º da Lei Complementar 70/1991.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 190.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 327.

8 SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 270-271.

9 TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: [https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf] .

10 TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: [www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf].

11 ONO, Juliana. M. O.; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. In: Manual do PIS e da COFINS. 4. ed. atual. até 04.12.2013. São Paulo: FISCOSoft, 2013. p. 133.

12 SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não-cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 272-273.

13 SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 311.

14 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico- Semântico. São Paulo: Noeses, 2009. p. 135.

15 HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss: sinônimos e antônimos. 1. reimp. da 3. ed. São Paulo: Publifolha, 2012.

16 "What is put in, taken in, or operated on by any process or system. A contribution of work or information". In: LEXICO. Definition of input. Disponível em: [www.lexico.com/en/definition/input].

17 SEHN, Solon. PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315.

18 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 94-95.

19 Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.221.170/PR, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª S., j. 22.02.2018, DJe 24.04.2018.

20 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit 218, de 26 de junho de 2019. DOU 01.07.2019, Seção 1, p. 141.

21 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit 228, de 27 de junho de 2019. DOU 01.07.2019, Seção 1, p. 142.

22 Artigo 172 da Instrução Normativa RFB 1.911/2019.

23 TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de "insumo" para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: [www.ibet.com.br/ibet-antigo/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf].