

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**O CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E A PARA A COFINS NÃO-
CUMULATIVOS**

MAURICIO LUÍS MAIOLI

Porto Alegre

2009

MAURICIO LUÍS MAIOLI

**O CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E PARA A COFINS NÃO-
CUMULATIVOS**

*Trabalho de conclusão de curso, Curso de
Especialização em Direito Tributário, Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários*

**Porto Alegre
2009**

À Rafaella - o meu conceito de amor.

AGRADECIMENTOS

À minha família pela compreensão da ausência e pelo incentivo.

Aos meus colegas de IBET pelas calorosas discussões jurídicas.

Aos advogados Rafael.Nichele e Renato Belloli pelo aprendizado.

"The words have different meaning".

Syd Barret

RESUMO

A presente monografia pretende analisar a conceituação do vocábulo *insumo* a ser aplicado na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS sob um prisma infraconstitucional. O primeiro capítulo aponta a base legal sobre a matéria. O segundo, inicia com a contextualização do termo insumo no ordenamento jurídico bem como com uma análise da conceituação aplicada tanto pela jurisprudência judicial quanto pela administrativa. Ato contínuo, com base nos dados obtidos, se enfrenta a possibilidade ou não da utilização do conceito de insumo próprio da legislação do IPI. O terceiro capítulo é dedicado ao conceito de insumo que entendemos decorrer categoricamente da legislação infraconstitucional. O quarto e último capítulo veicula uma análise pontual sobre elementos que a Receita Federal não considera como insumo para creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos, com a pretensão de verificar se os mesmos estão o ou não englobados pelo conceito aqui proposto.

Palavras chave: Insumo – Conceito – Crédito – Não-Cumulatividade – PIS – COFINS – Legislação – Infraconstitucional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 PREVISÃO LEGAL	10
1.1 LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.....	10
1.2 NORMATIZAÇÃO INFRALEGAL.....	11
2 CONCEITO DE INSUMO - TEXTO E CONTEXTO	12
2.1 NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.2 CONCEITUAÇÃO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.....	17
2.3 CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.....	21
2.4 CONCEITO DE INSUMO NO IPI - IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO	22
3 CONCEITO DE INSUMO PROPOSTO	25
3.1 FUNDAMENTAÇÃO DAS PREMISSAS ARGUMENTATIVAS	25
3.2 CONCEITO PROPRIAMENTE DITO.....	30
4 CASOS PRÁTICOS – ELEMENTOS CONSIDERADOS INSUMOS	33
CONCLUSÕES	36
REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar especificamente o conceito da expressão “insumo” utilizado na legislação infraconstitucional referente às contribuições do PIS e da COFINS, (mormente a Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e a Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003) que instituiu a sistemática da não-cumulatividade para tais tributos.

Foi realizado um específico corte metodológico de pesquisa com o intuito de alcançar um mínimo razoável aprofundamento científico.

Não se pretende analisar aqui a constitucionalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições citadas. Parte-se do pressuposto que o art. 195, § 12º, da Constituição Federal introduzido pela EC nº 42/03 (pelo legislador constitucional derivado) é constitucional ao delegar ao legislador ordinário a competência para definir os setores aos quais a não-cumulatividade será aplicada. Da mesma forma, não se pretende deduzir o conceito de insumo por meio de uma análise da não-cumulatividade como princípio constitucional em oposição aos direitos fundamentais também expressos na Constituição Federal tais como a proibição ao confisco, a capacidade contributiva e a igualdade.

O problema que impulsionou a presente pesquisa é a utilização pela Administração Tributária Federal, bem como pela jurisprudência, do conceito de insumo para as contribuições do PIS e da COFINS em analogia à conceituação prevista na legislação do IPI, tendo como fundamentação legal, unicamente, a legislação infraconstitucional vigente.

Por esta única razão, a primeira premissa a determinar o corte metodológico é a não confrontação do direito ao crédito de insumos por meio de uma análise constitucional. Parte-se do pressuposto de que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a não-cumulatividade em acordo com a Constituição Federal tanto respeitando o art. 195, §12, da CF, quanto aos Direitos Fundamentais.

Sendo assim, as perguntas que nos propomos a responder por meio da presente investigação são essencialmente as seguintes:

1. Pode-se utilizar o conceito de insumo da legislação do IPI, em analogia, para ser o conceito de insumo das contribuições do PIS e da COFINS para a obtenção de créditos na sistemática da não-cumulativa?

2. Há um único conceito técnico jurídico da expressão insumo?

3. Exemplificativamente, o que pode ser considerado insumo para fins de aproveitamento de crédito na sistemática da não-cumulatividade das contribuições estudadas.

A eleição do tema se deu basicamente por dois critérios, quais sejam a pertinência jurídica e o impacto prático econômico.

A falta de consenso na doutrina quanto à conceituação de insumo, bem como a atualidade do tema¹, verificada, sobretudo pelas constantes modificações da legislação do PIS e da COFINS sobre diversos pontos, indicam a sua pertinência jurídica.

Por sua vez, verifica-se que a alíquota do PIS é de 1,65%, e a alíquota da COFINS é 7,6% ambas sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil², perfazendo um total de **9,25%**. Assim, tendo em vista que os créditos para abatimento do débito das contribuições é calculado também com base nesse percentual, verifica-se o enorme impacto econômico, que a conceituação de insumo determina para as empresa.

Por meio do presente trabalho se pretende buscar uma conceituação do insumo de acordo com uma interpretação fundamentada em argumentos devidamente valorados. Ou seja, realizar uma decisão interpretativa da legislação com base em premissas efetivamente fundamentadas, pois “fundamentar é justamente proporcionar acesso interpessoal às razões que motivaram determinada decisão de interpretação³”.

O método de estudo partiu da análise legislativa em comparação com as decisões no âmbito administrativo e judicial para um cotejo com a doutrina sobre o tema.

Por fim, não se tem a pretensão de colocar um ponto final ao tema, mas apenas contribuir com nossas ideias para a evolução e aprofundamento do tema proposto.

¹ Somente nos últimos quatro anos a Receita Federal do Brasil respondeu a mais de 400 consultas sobre o alcance da expressão insumo relativamente a possibilidade de creditamento para o PIS e a COFINS.

² Artigos 1º e 2º das leis 10.637/02 e 10.833/03.

³ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 de dezembro de 2008. O nosso estudo se baseará nas orientações sobre argumentação na excelente obra ora citada.

1 PREVISÃO LEGAL

1.1 LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA

Tendo em vista que o ponto central para o estudo da matéria é a legislação infraconstitucional atualmente vigente, é necessário primeiramente transcrever a base da legislação ora analisada. Assim, seguem-se excertos das leis ordinárias que instituíram a sistemática da não-cumulatividade, respectivamente, do PIS e da COFINS em nosso ordenamento jurídico:

Lei 10673/02:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso).

Lei 10.833/03:

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

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso).

A análise do presente tema tem sua base na legislação infraconstitucional pelos motivos acima aduzidos, mas também, pela ausência de uma definição constitucional do termo “insumo”. É sabido que a norma constitucional quando se refere a determinado termo sem conceituá-lo está recepcionando (adotando) a definição pré-constitucional infraconstitucional⁴. No presente caso não temos nem mesmo um norte para a significação constitucional, tampouco alguma citação constitucional referente ao termo *insumo* na sistemática da não-cumulatividade que nos permitisse buscar a sua definição, como regra geral, no bojo da legislação anterior.

⁴ Nos termos do RE 390840.

1.2 NORMATIZAÇÃO INFRALEGAL

A Fazenda Nacional externou o seu entendimento do que seria considerado insumo para efeito da obtenção de créditos a serem descontados na sistemática da não-cumulatividade da contribuição do PIS por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (alterada pela IN 358/2003- art. 66), e, em relação a COFINS por meio da IN 404/04. Tendo em vista que a atual redação de ambos é idêntica se transcreve abaixo o texto da IN 404/2004:

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

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

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

b.2) na prestação de serviços; (...)

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

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.

Em primeira análise comparativa verifica-se que o conceito de insumo foi cuidadosamente delimitado pela norma infra-legal. Contudo, tal enquadramento semântico foi feito sem qualquer exposição de motivos, demonstrando, logo à primeira vista, a adoção de significação de determinada expressão sem demonstração de sua fundamentação racional.

Como veremos mais adiante a ausência de fundamentação quanto às razões de escolha da definição a ser utilizada é recorrente tanto na jurisprudência administrativa quanto na judicial.

2 CONCEITO DE INSUMO - TEXTO E CONTEXTO

2.1 NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Para definir com precisão o conceito de insumo primeiro faz-se necessário situar o contexto em que o termo está inserido. Faremos o caminho inverso para obtenção do preciso significado do vocábulo *insumo* ao analisarmos antes do texto propriamente dito o seu contexto. Como refere o Professor Paulo de Barros Carvalho, “Não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguísticas e extralinguísticas⁵”. Assim, verifica-se que *insumo*, aqui, é pressuposto de *crédito*, pois topologicamente na legislação encontra-se referido nos artigos legais atinentes a crédito. Por sua vez, *crédito* é a peça básica da sistemática da não-cumulatividade de recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS.

A não-cumulatividade das contribuições referidas não é a mesma não-cumulatividade prevista para o IPI ou para o ICMS. Ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja a mesma, os contornos do instituto são diversos. Ou, em outras palavras, o seu significado, decorrente da interação entre os signos e o intelecto do intérprete, é outro.

Essa polissemia não é exclusiva do termo “*não-cumulatividade*” no âmbito da Ciência do Direito. Muito menos raridade. Exemplificativamente, o signo linguístico *processo* aparece em nosso ordenamento com, no mínimo, 10 (dez) diferentes significados semânticos fundamentais⁶. Por sua vez, Paulo Ayres Barreto encontra 18 (dezoito) acepções diferentes, somente no contexto tributário, para o vocábulo *contribuição*⁷, em sua tese de doutoramento, sem nos esquecermos das 6 (seis) significações diversas do vocábulo tributo apresentada por Paulo de Barros Carvalho⁸. Para citarmos apenas três exemplos da mesma variedade de significados que uma expressão pode assumir, tal como acontece com outros vocábulos tais como *Direito*, *Lançamento*, dentre outros.

Conclui-se, portanto, que ao ser empregado um termo linguístico o mesmo deve ser empregado de acordo com o contexto que o cerca, sob pena de se utilizar conclusões relativamente a um instituto em soluções buscadas para outro.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*: São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p.18.

⁶ CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004. p. 18 a 22.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. São Paulo: PUC: 2005.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*: São Paulo: Editora Saraiva, 2005. p.19.

Parece óbvia essa colocação, mas a insistência no ponto é proposital. É justamente pela imprecisão terminológica e total desprezo de uma interpretação jurídica racional que atualmente o conceito de *insumo* padece de incerteza junto à doutrina e de falta de análise junto aos tribunais administrativos e judiciais.

Neste ponto, discordamos de um tratamento generalizado dos tributos como inclusive encontramos, por exemplo, na doutrina de Daniel Carneiro⁹:

Ressalta-se que basicamente a não-cumulatividade representa a possibilidade de o contribuinte creditar-se do valor do IPI, ICMS, PIS e COFINS relativamente àqueles produtos e serviços que já sofreram a incidência do tributo em operações anteriores, visando, em última análise desonerar a cadeia produtiva. Trata-se, pois, de mecanismo que permite ao contribuinte, em cada nova operação, creditar-se no quantum debeatur, com os créditos de correntes do mesmo tributo pago nas operações anteriores. Contabilmente faz-se mediante o encontro de contas de débito e crédito, extraindo-se desse confronto o quanto a ser pago ou até mesmo a não ser pago, transferindo-se o crédito para a nova incidência.

Compartilhamos, pelo contrário, da conclusão emitida pelo professor Ives Gandra da Silva Martins¹⁰, para quem: “*A diferença de métodos de neutralidade tributária (no Brasil conhecida como não-cumulatividade) implica diferença de natureza dos tributos, inclusive jurídica.*”

Assim, não se pode utilizar generalizadamente a definição da não-cumulatividade correspondente a um tributo para qualificar outros tributos com previsão legal completamente diversa.

A não-cumulatividade do IPI está prevista no texto constitucional originário, no art. 153, § 2º, II, bem como a não-cumulatividade do ICMS também está prevista na Constituição no art. 155, II, §2º, I. Por sua vez a não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi prevista pelo legislador constitucional derivado, por meio da EC 42/03, o qual somente determinou caber à lei a definição do setores para os quais as contribuições seriam recolhidas conforme essa sistemática.

Ao contrário do IPI e do ICMS, a não-cumulatividade das contribuições não veio com suas características sequer minimamente explicitadas no texto constitucional. Todavia, depreende-se da Constituição o critério material de incidência das contribuições, sendo,

⁹ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 116, maio 2005. p33 e 34.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. e FERNANDES, Edison Carlos. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS*: São Paulo: Quartier Latin, 2007.

portanto, imperativo lógico atentar ao fato de que as contribuições incidem sobre a **receita**¹¹, conforme o art. 195, I, “b”, prevê.

O objetivo último dessa sistemática é a não tributação em cascata, para prestigiar a neutralidade da tributação referente à determinada cadeia produtiva. É sabido que a não-cumulatividade das contribuições decorre de grande pressão de setores da sociedade que visavam unicamente a neutralidade da tributação referente aos produtos e/ou serviços objetos de sua atividade econômica. Assim, o emprego do termo não-cumulatividade deu-se, na falta de outro, em analogia ao termo que determinava a neutralidade tributária no bojo do IPI e do ICMS. Entretanto, não quer dizer que suas significações sejam a mesma. Sendo a *não-cumulatividade* referida como uma sistemática, ou um regime, se esta sistemática é diversa, a significação do vocábulo é, por consequência, diversa.

Neste sentido, alerta o professor Leandro Paulsen¹², para a diferenciação da sistemática quanto às contribuições, apontando três considerações, quais sejam (1) a falta de critérios constitucionais a serem observados para a não-cumulatividade, (2) inexistência de cadeia econômica, tendo em vista que a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, e aquela que reputamos de maior importância, (3):

A não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Resta claro, pois, que para uma análise das contribuições do PIS e da COFINS sempre se deve atribuir a devida importância ao seu critério material de incidência que vem a ser a receita. É, portanto, a *receita* o conceito que informa (que instrui) o conteúdo semântico de *insumo*, como analisaremos adiante.

Especificamente sobre o tema o professor Pedro Lunardelli assinala que:

A proposta de definir o conceito de insumo dentro deste regime de não cumulatividade da contribuição do PIS, pressupõe afastarmos dos critérios que já estão sedimentados em nossas mentes por conta da utilização deste mesmo vocábulo insumo, para trabalhar questões relacionadas com a não cumulatividade do IPI e do ICMS.

¹¹ Não é objeto deste estudo analisar o conceito de receita ou sua possível diferenciação de faturamento. Doravante iremos sempre nos referir ao critério material como sendo a receita, muito embora saibamos que o art. 1º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 se referem a faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas independentemente da sua denominação ou classificação contábil.

¹² PAULSEN, Leandro. Contribuições. *Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2007. p 184.

Se não houver o devido cuidado, facilmente poderemos incorrer no equívoco de transportar para a não-cumulatividade do PIS, os atributos que definem a palavra insumo no contexto da não-cumulatividade daqueles tributos, concluindo que com base em tais critérios, gerariam crédito apenas aqueles bens ou serviços que venham a ser empregados no processo fabril do sujeito passivo desta contribuição. Teríamos, então para esta não-cumulatividade, o denominado crédito físico que, há décadas, vem sendo alegado como o que norteia o regime não cumulativo dos aludidos impostos¹³.

Em que pese ambas sistemáticas visarem a desoneração fiscal da cadeia econômica, em resposta ao anseio da sociedade pela busca de um sistema de tributação justo que não viole direitos fundamentais dos contribuintes, tecnicamente o modo de efetivação dessa vedação da tributação em cascata é diferenciada, como já dito, em face da materialidade de cada tributo analisado.

Para o IPI e para o ICMS a neutralidade tributária pode facilmente ser verificada e implementada devido a clara concepção de cadeia produtiva. Para o ICMS, tendo em vista que o seu critério material é a operação de circulação de mercadorias, basta aplicar a alíquota ao imposto na saída do bem e descontar o valor do imposto que incidiu na entrada do bem. Assim, é realizada uma espécie de encontro de contas entre o débito do tributo da saída com o crédito da entrada. Procedimento técnico que resta ainda facilitado pelo destaque do imposto na entrada da mercadoria.

No caso do IPI a situação é semelhante. Tendo em vista que a sua materialidade é a industrialização de bens, não se trata de entrada de bens para revenda, mas sim da efetiva entrada de insumo que serão aplicados no produto industrializado. Assim, desconta-se o débito da saída com o valor do crédito da entrada, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas operações anteriores.

Assim, é de fácil percepção a incidência do imposto somente no valor efetivamente acrescido a ele em cada etapa da cadeia produtiva.

As leis que instituíram a não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS também visaram a introduzir a cobrança em regime de valor agregado conforme informa a exposição de motivos da MP 66 que posteriormente foi convertida na Lei 10.637/02: “proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”.

¹³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 95, p122.

Todavia, verifica-se a quase impossibilidade efetiva de destacar (visualizar) o valor agregado relativamente a um tributo que incide sobre todos os tipos de receita da empresa. Na falta de uma efetiva cadeia econômica, bem como na presença de uma materialidade incidente sobre cada pessoa considerada individualizadamente, torna-se impossível a obtenção da efetivação da neutralidade se buscarmos, unicamente, qual o valor incidente sobre determinado produto na fase anterior. E é assim, pela singela razão de que não foi unicamente sobre a receita do produto que o ente anterior na *cadeia* recolheu o tributo, bem como não será unicamente sobre a receita do produto que o atual contribuinte recolherá a exação.

Sendo assim, o legislador entendeu por conceder créditos para serem abatidos do montante devido do tributo. Em síntese, se verifica a totalidade das receitas; se aplica a alíquota, prevista no inciso 2º, e se desconta desta alíquota o valor resultante da aplicação da alíquota relativamente aos créditos previamente previstos pelo legislador (art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03). Foi criada uma forma de não-cumulatividade correspondente à autêntica subvenção pública¹⁴.

Sendo assim, segue abaixo o texto das leis¹⁵ que arrolou os créditos passíveis de desconto do tributo:

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

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

- a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e
- b) no § 1o do art. 2o desta Lei;
- 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;

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009.

¹⁵ Somente transcreve-se uma vez, posto que a redação das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é muito semelhante.

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

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

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

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

Assim, esse é o contexto - problemático -, em que o conceito de insumo está inserido, e com o qual ele deverá se compatibilizar. A partir de agora analisaremos o *texto* do insumo.

2.2 CONCEITUAÇÃO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Na busca da conceituação de insumo para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS, decidiu-se iniciar a pesquisa pela jurisprudência, tendo em vista que ao judiciário é atribuída a tarefa de interpretação e aplicação da lei quando há insegurança e contenda entre os jurisdicionados.

Vale pontuar que não há muitos julgados sobre o tema, tendo em vista que somente a pouco tempo os tribunais estão se manifestando sobre a matéria. A razão possivelmente recai no fato de a legislação ser recente. O Superior Tribunal de Justiça não analisou ainda a matéria.

Constatamos que as razões divergem de julgado para julgado, e por conta disso transcreveremos abaixo as seis “*definições*” do termo insumo nas quais a jurisprudência de modo geral está se baseando ao proceder a interpretação de quais bens poderiam ser considerados como insumos¹⁶. Seguem-se abaixo quatro julgados do Tribunal Regional da Quarta Região e dois julgados do Tribunal da Terceira Região. Vejam-se:

1. Insumo é “todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina.” (...) “A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado”¹⁷. No corpo do acórdão refere que:

¹⁶ Neste momento não nos ateremos aos exemplos de bens, posto que essa análise será efetivada em capítulo próprio.

¹⁷ TRF4, APELREEX 2007.72.01.000244-4, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 25/11/2008.

“Com efeito, o alcance do significado de insumo já foi objeto de apreciação quando da sua interpretação para o fim de creditamento de IPI (...)”

2. “Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Por ser numerus clausus, a norma não comporta ampliação.¹⁸”

3. “Somente pode ser considerado insumo o que se relaciona diretamente à atividade da empresa”¹⁹. E no corpo do acórdão: “insumo é o que se incorpora no processo de transformação do qual resultará o produto, seja bem ou serviço”(…) “Embora o sistema de não-cumulatividade das contribuições seja distinto do aplicado aos tributos indiretos, como o IPI (...), entendo que em relação aos insumos há semelhança de tratamento, na medida em que somente pode ser assim considerado o que se relaciona diretamente à atividade da empresa, com restrições, portanto.

4. A adoção do princípio da não-cumulatividade, para o PIS e a COFINS, não significa dizer que todas as despesas da empresa, estejam ou não relacionadas às suas atividades, podem gerar créditos, sem nenhuma limitação²⁰.

5. Quanto à efetiva caracterização desses valores como insumos, vale observar que não há qualquer disposição legal específica que inclua ou exclua tais valores nessa categoria. Nesses termos, aparenta estar no âmbito das interpretações possíveis desses dispositivos legais aquela que só admite o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços. (...) Como salientado na solução de consulta nº 29/2004, transcrita às fls. 386, as despesas em questão não se enquadram nessa situação. “Se, por hipótese, nenhum serviço for prestado no período, tais gastos não deixariam de existir para a empresa”. Assim, “esses dispêndios não representam, pois, custos dos serviços prestados, mas sim despesas da atividade da pessoa jurídica”²¹.

6. “O conceito de insumo esposado na IN SRF n.º 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o creditamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa”²².

Abaixo analisaremos as fundamentações relativamente a cada argumentação:

(1) O conceito de insumo foi analisado relativamente ao creditamento do IPI, norma, esta, que deve ser aplicada ao PIS e à COFINS.

Em vários julgados se utiliza o conceito de insumo atribuído pela legislação do IPI, porém, em nenhum momento as razões para essa utilização são apresentadas. Há nessa

¹⁸ TRF4, AC 2005.71.00.017148-9, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E. 25/11/2008.

¹⁹ TRF4, AC 2007.71.07.001474-6, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 26/11/2008

²⁰ TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO – 292064 Processo: 200703000113900. SP QUARTA TURMA Data da decisão: 15/08/2007 TRF300133558 Juiz Fabio Prieto

²¹ TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 282660 Processo: 200461000189190 SP TERCEIRA TURMA Data da decisão: 17/01/2008 Documento: TRF300139876 Renato Barth

²² TRF4, AC 2007.72.01.000791-0, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 19/11/2008

utilização por analogia de conceitos 3 (três) problemas graves. Primeiro, em nenhum momento a legislação do PIS e da COFINS autoriza a utilização analógica do conceito do IPI; Segundo; mesmo não permitindo, expressamente a utilização do conceito emprestado, não são apresentados quaisquer fundamentos que autorizem a adoção da significação emprestado da legislação do IPI; e por último, segundo o artigo 108 do CTN²³, a analogia somente é permitida caso não acarrete exigência de tributo não previsto em lei. No presente caso, a analogia utilizada nos julgados determina a exigência de tributo sobre base legal não prevista na lei.

Salvo melhor juízo entendemos que não se pode fazer a interpretação e aplicação de normas jurídicas sem a devida fundamentação das razões desta interpretação. Mormente, quando o resultado desta atividade interpretativa terá forte impacto na estruturação de todo um tributo. Utilizar o conceito de *insumo por empréstimo da legislação do IPI, fundamentado no fato de que o alcance de insumo já fora analisado relativamente a casos de incidência de IPI*, nos parece uma argumentação em círculos. É o mesmo que motivar a escolha da significação do vocábulo da seguinte forma: *O conceito de insumo vem da legislação do IPI, pois este conceito foi definido quando da análise da legislação do IPI.*

(2) O rol do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é taxativo. Portanto insumo não admite ampliação.

Concordamos que o rol é taxativo. Bem como que insumo não permite ampliação. Mas a pergunta permanece: Qual o conceito de insumo? Qual o conceito a partir do qual não se poderá haver ampliação? Novamente esta questão não é respondida.

Que o rol é taxativo não se discorda. Mas a amplitude do vocábulo *insumo* previsto no inciso II do artigo 3º das Leis citadas deve ser cuidadosamente definida.

Essa argumentação seria semelhante em alegar que o vocábulo *prédio* previsto no inciso IV do artigo citado (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa) se refere unicamente a imóveis com mais de três andares.

²³ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(3) O sistema de não-cumulatividade das contribuições é distinto do aplicado ao IPI porém em relação aos insumos há semelhança de tratamento, o que se incorpora no processo de transformação do qual resultará o produto.

Novamente o porquê da analogia ao IPI não é esclarecida. O fato relevante quanto a este ponto é a definição peremptória pela qual, ainda que a não-cumulatividade seja diversa, o tratamento que se dá ao conceito de insumo é o mesmo, sem, contudo trazer qualquer explicação para este fenômeno.

(4) A não-cumulatividade das contribuições não prevê que se pode tomar crédito de todas as despesas da empresa.

Esta argumentação é utilizada recorrentemente para fundamentar a impossibilidade de utilização de crédito proveniente de qualquer bem que não esteja compreendido na IN 404/04. Em que pese haja abalizada doutrina²⁴ entendendo que a legislação do PIS e da COFINS permitiu a tomada de créditos da forma mais ampla possível, devendo, assim, o conceito de insumo corresponder à totalidade das despesas empregadas para obtenção das receitas da empresa, não adotamos este posicionamento. Entendemos, entretanto, que a não-cumulatividade das contribuições não permite direito indeterminado ao crédito. No subcapítulo seguinte analisaremos os contornos do conceito que propusemos para insumo.

Todavia, a problemática da argumentação que ora se objetiva, reside no fato de não ser explicado o porquê o conceito de insumo não pode ser o mais amplo possível. É o mesmo problema apresentado na objeção ao primeiro ponto acima, todavia com a particularidade de ser em relação ao limite amplo do conceito de insumo. Vale dizer, o argumento que embasa a impossibilidade de ampliação do conceito é a própria impossibilidade de ampliação do conceito. Novamente tem-se a argumentação circular.

(5) Só é admitido o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços. "Se, por hipótese, nenhum serviço for prestado no período,

²⁴ MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octavio Campos; (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord) *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 199-209. e MACHADO, Hugo de Brito, *A não-cumulatividade no sistema tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. p. 216, dentre outros.

tais gastos não deixariam de existir para a empresa". Assim, "esses dispêndios não representam, pois, custos dos serviços prestados, mas sim despesas da atividade da pessoa jurídica"

Este argumento foi trazido à objeção, tendo em vista que ele reprisou uma Solução de Consulta com uma argumentação diversa da usualmente empregada. Dizer que os gastos com os serviços não utilizados não dariam direito ao crédito, é o mesmo que dizer que os gastos relativos a bens reconhecidamente aceitos pela Fazenda como insumo (exemplificativamente o material intermediário), quando não utilizados em um mês, não dariam direito ao crédito, posto que naquele mês a empresa não obteve a receita, porém o custo não deixou de existir.

Justamente prevendo a possibilidade de não utilização dos créditos em um determinado período, foi editado o parágrafo 4º, do art. 3º das leis 10.637/02 e 10833/03, cuja redação possibilita a utilização do crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes. Veja-se: “§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”.

Isso comprova que não utilização de um crédito em um determinado mês por si só não representa a inexistência do direito ao crédito.

(6) Insumos são os elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa. Por conta disso aplica-se a IN 404.

Como fundamentação para aplicação da IN 404/04, consigna-se que os insumos compõem **diretamente** o produto ou os serviços. Esta é a linha mestra da efetiva definição do *insumo* previsto no IPI e utilizado em analogia às contribuições. Adiante analisaremos cuidadosamente, o conceito de insumo previsto para o tributo COFINS.

2.3 CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A jurisprudência administrativa representada pelas soluções de consulta realizadas perante a Receita Federal do Brasil demonstra, da mesma forma, que o conceito de insumo

aplicado é aquele veiculado na IN 404/04. Portanto o conceito de insumo com acepção restrita, tomado por empréstimo da legislação do IPI.

Para apresentar o posicionamento da Receita Federal se transcreve Solução de Consulta (SC) realizada que acaba por resumir todo o seu posicionamento:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 16 de 27 de Fevereiro de 2009
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

Explicitando o conceito, a Solução de Consulta de nº 247 de 19 de dezembro de 2007 define que se enquadram como insumo os 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 e destinado à venda.

Ainda, reforçando a aplicação da amplitude restrita do vocábulo, segue-se excerto da Solução de Consulta nº. 439 de 03 de Dezembro de 2008, que traz o conceito de essencialidade. Veja-se: “*Nessa hipótese, a perda das propriedades deve decorrer essencialmente em função de seu contato com o produto em fabricação*” (grifo nosso).

Vale pontuar que a aplicação do conceito relativo ao IPI pela Receita Federal se faz em face da norma infraconstitucional. Não é feita qualquer análise da legalidade da norma infralegal, tampouco é explicitada a razão da utilização do conceito do IPI, tal qual ocorre com a jurisprudência judicial, conforme consignado acima.

No último ponto analisaremos exemplificativamente produto a produto se está contido ou não no conceito de insumo.

2.4 CONCEITO DE INSUMO NO IPI - IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO

Conforme visto acima, o conceito utilizado tanto pela jurisprudência judicial, quanto administrativa, para definição do vocábulo *insumo* é a sua significação utilizada conforme a legislação referente ao IPI.

Segundo o Regulamento do IPI (Decreto 4.544/02), no capítulo referente aos créditos, está disposto a possibilidade de creditamento dos seguintes bens:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME²⁵, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Por sua vez o conceito de insumo não está particularizado, mas pode se depreender de outros artigos, mas, principalmente do artigo 42. Veja-se:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...)

VI - as MP, PI e ME destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles **insumos**; (grifo nosso).

A análise combinada destes artigos nos permite verificar exatamente a amplitude do conceito de insumo para creditamento no bojo da legislação do IPI. Entendemos que a significação de insumo para este tributo nem poderia ser outra, por duas razões.

Primeiro, pois a materialidade do imposto é a industrialização do produto. O artigo 153 da Constituição Federal determina que competete a União instituir impostos sobre produtos industrializados. Pela decomposição do critério material temos como seus componentes o verbo (industrializar) e o complemento (produto)²⁶. Assim, o objeto, e pressuposto de fato deste tributo é o *produto*, e não o processo de industrialização.

Neste sentido, verifica-se a um primeiro momento que a amplitude máxima possível para creditamento seria todos os elementos empregados ao processo de industrialização, porém, tendo em vista que o ponto de referência para a incidência, ou, em outras palavras, o seu pressuposto de fato é o *produto*, entendido como algo **fisicamente** apreensível²⁷. Nesta senda, o conceito de insumo acaba por ficar restrito somente aos elementos que entram em contato físico com o produto, e/ou são consumidos no processo de industrialização, ou que

²⁵ O art. 42, IV define que a sigla MP significa matérias-primas, PI significa Produtos Industrializados, e ME significa Materiais de Embalagem.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*: São Paulo: Noeses, 2008. p. 608. Ao levaremos em consideração aqui as outras duas faixas de incidência deste tributo que tem como *ponto de referência* o produto industrializado – cujo critério material é para uma a importação e para outra a arrematação -, posto que impertinentes a discussão aqui traçada.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro. (Coord.) *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: Iob Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 113.

sofrem transformação, entendidos, de maneira geral como as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, e os bens que são consumidos no processo de industrialização, mas que tenham efetivo contato com o produto.

Segundo, pois a não-cumulatividade do Imposto sobre produtos industrializados visa a neutralidade da cadeia produtiva em relação ao Imposto sobre produtos. Isso pressupõe que tenha havido incidência do imposto na etapa anterior²⁸. Portanto o insumo deve ter sofrido a incidência (ou ter sido passível de sofrer a incidência²⁹) do imposto na etapa anterior. Isso afasta, por exemplo, o creditamento da prestação de serviço (como, inclusive, é permitido na legislação do PIS e da COFINS em relação à pessoa jurídica), por mais que esta prestação tenha efetivamente sido utilizada no processo produtivo. E a singela razão, é que a *prestação de serviço* não é critério material do IPI, tampouco, a receita obtida decorrente desta prestação é critério material de IPI.

Por fim, a título de argumentação, ainda que essas duas razões não fossem pertinentes, o simples fato de a legislação do IPI ter previsto **expressamente** o que entende por insumo, definindo sua amplitude, basta para que seja esta a significação aplicada para os insumos quanto ao seu creditamento. Não havendo previsão expressa de utilização deste conceito para receita, o mesmo não pode ser indiscriminadamente utilizado, como se relativo ao PIS e a COFINS tivesse sido concebido.

Não se diga que a previsão está na normatização infralegal, como se depreende da IN 404/04, pois lhe falta validade, tendo em vista a inexistência de fundamento de validade em lei para a limitação do direito ao crédito e conseqüente ampliação do critério material de incidência do tributo.

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Ibidem*.

²⁹ A ressalva apenas remete a discussão existente quanto aos insumos isentos, alíquota zero e não tributados, bem como a existência de uma regra matriz de incidência tributária unicamente ao crédito e outra para a incidência do tributo discussão que não cabe nas estritas balizas do presente estudo.

3 CONCEITO DE INSUMO PROPOSTO

3.1 FUNDAMENTAÇÃO DAS PREMISSAS ARGUMENTATIVAS

Para se definir a verdadeira amplitude do conceito do vocábulo insumo a ser utilizado no bojo da legislação do PIS e da COFINS, pretende-se buscar embasamento em premissas fundamentadas em argumentos devidamente distinguidos e valorados. Esse proceder visa afastar a arbitrariedade argumentativa que é a responsável pela não fundamentação das premissas utilizadas na interpretação jurídica³⁰.

Para tanto, utilizaremos de método apresentado pelo professor Humberto Ávila³¹, pelo qual se objetiva fundamentar apropriadamente as premissas escolhidas para embasar a interpretação do enunciado por meio de uma valoração motivada de cada argumento utilizado.

Assim, será seguida a proposta de classificação de argumentos apresentada, para, posteriormente, realizar a subsunção das razões a cada tipo de argumento. Por fim verificaremos qual a conclusão obtida.

A interpretação jurídica deve assim respeitar as seguintes regras de interpretação *prima facie*:

- (1) os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não-institucionais;
- (2) os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentais (argumentos genéticos e históricos);
- (3) na justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento jurídico deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada³².

A primeira divisão se dá entre os argumentos institucionais e não-institucionais. Os primeiros têm maior objetivação, pois tem como ponto de referência o ordenamento jurídico. Os segundos decorrem apenas do apelo ao sentimento à justiça, remetendo a questões econômicas, éticas, ou políticas - com alto grau de subjetividade.

Os argumentos institucionais subdividem-se em imanentes e transcendentais. Por sua vez, os transcendentais subdividem-se em históricos e genéticos.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 de novembro de 2008. p. 5.

³¹ Ibidem. p. 6 a 18.

³² Ibidem p.29.

Os argumentos imanentes são divididos em linguísticos e sistemáticos. Os sistemáticos subdividem-se em contextuais e jurisprudenciais, e os linguísticos subdividem-se em sintáticos e semânticos. Esses últimos em linguagem ordinária ou técnica.

Pontualmente, agora fazendo o caminho inverso, devemos verificar um a um qual o conceito de insumo para a legislação do PIS e da COFINS.

Argumento linguístico-sintático: Esse argumento se refere à estrutura gramatical da norma. Verifica-se, pois, que o vocábulo serviço vem qualificar as ações de *prestação*, de *produção* e de *fabricação*. Ele não qualifica os substantivos *serviço*, e *produto*.

A redação é clara neste sentido: “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*”³³. Os insumos se relacionam à **ação** de fabricar/produzir/prestar, e não ao seu objeto produto/serviço. Pode-se concluir daí, portanto, que não se pode dentre toda a amplitude semântica do vocábulo escolher aquela mais restritiva que visa reduzi-lo aos bens e serviços utilizados essencialmente em contato com o produto, ou àqueles que sofram alterações e sejam consumidos pelo contato direto com o bem.

Argumento linguístico-semântico: Em linguagem ordinária devemos buscar a definição de insumo nos dicionários de nossa língua. Assim, vejam-se abaixo as definições apresentadas em dois consagrados dicionários:

Insumo: cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços³⁴.

Insumo: (Tradução do inglês *input*, por analogia com *consumo*). Econ. Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc; fator de produção. (Sin., ingl.: *input*)³⁵.

Nota-se que a significação de insumo na linguagem ordinária é a acepção mais ampla possível do vocábulo, englobando capital, horas de trabalho, dentre outros.

Por sua vez, em linguagem técnica, temos que insumo significa:

Insumo. Economia Política. 1. despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (*input*), em contraposição ao (produto), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços³⁶.

³³ Art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

³⁴ Dicionário Eletrônico Houaiss da língua portuguesa 3ª Ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

³⁵ Novo Aurélio Dicionário da língua Portuguesa. 3ª Edição. Nova Fronteira: Rio de Janeiro, 1999. p 1120.

³⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, Editora Saraiva, 1998, Vol. 02, p. In: MARTINS, Natanael. Op. Cit.

Também na acepção técnica jurídica (a qual remete a economia) a significação de insumo é considerada da forma mais ampla possível.

Portanto, interpretando o vocábulo insumo com base em argumentos linguísticos, tanto técnicos, quanto ordinários, verifica-se que a sua significação não pode sofrer qualquer restrição em relação a qual tipo de elemento a ser considerado como insumo. O único critério, segundo esse argumento linguístico, é o critério do custo (gasto). Ou seja, se o elemento representou custo (dispêndio de dinheiro) da produção, será considerado insumo.

Argumento sistemático-contextual: A análise contextual leva em consideração outras normas do sistema jurídico vigente que se relacionam com a norma analisada impactando e moldando sua interpretação e seus efeitos. No início deste estudo foi balizado o corte metodológico, em que optamos por não analisar o conceito de insumo sob o prisma constitucional. Isso não significa que entendemos desinteressar a Constituição, tampouco que deixamos de compartilhar algumas críticas neste sentido. Não! O corte metodológico apenas partiu da premissa que a legislação ordinária, assim como posta, não violou a Constituição, para, a partir daí, verificar qual o conceito de insumo neste âmbito.

De qualquer maneira, isso não nos impede de buscar na Constituição qual seja a *materialidade* dos tributos aqui tratados. O que, adicionalmente, também está explicitado na legislação ordinária. Assim, verifica-se que as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre a totalidade das receitas. Esse fato determina que o insumo tem como pressuposto de fato, e limitador máximo da amplitude da sua significação, a noção de **receita**. Ou seja, todos os gastos empregados para a obtenção de todas as receitas podem ser considerados insumo. Neste sentido, o conceito de insumo “deve ser o mais amplo possível”³⁷, abrangendo tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita. Trata-se, assim, de conceito amplo alcançando todos os custos diretos e indiretos de produção, entendido como o que se caracterize como custo segundo a teoria contábil³⁸, inclusive as despesas necessárias para a viabilização da atividade³⁹.

Todavia, entendemos que a legislação previu um limitador que não pode ser desconsiderado, qual seja, a explicitação da utilização dos insumos na *prestação* e na

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *A não-cumulatividade no sistema tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. p. 216.

³⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Não-Cumulatividade* In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. P. 421 e 422.

³⁹ MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octavio Campos; (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord) *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 209.

produção/fabricação de bens. Assim, por expressa disposição legal a amplitude máxima do vocábulo foi reduzida para ser limitada à noção de processo (ação) de produção e ação de prestação de serviços. Nesta senda, entendemos que devem ser considerados como insumos todos os bens que sejam relacionados, direta ou indiretamente com a produção ou com o serviço. Em outras palavras, o conceito abrange todos os gastos que contribuam para a produção de bens e serviços, desde que sejam relacionados à produção⁴⁰.

Devido a esse limitador **expresso**, entendemos estar fora do conceito de insumo instituído pela lei os custos que estejam diretamente relacionados a atividades que não sejam a produção ou a prestação.

Por fim, não procede a tese pela qual o conceito de insumo (inc. II do art. 3º das leis) estaria restrito em face de os outros incisos do artigo, uma vez que também apresentam exemplos de insumo (se considerarmos a amplitude máxima).

Entendemos que os *insumos* do artigo terceiro confirmam a tese aqui sustentada. De fato, energia elétrica, aluguéis, edificações e benfeitorias são insumos em sua acepção ampla, entretanto estão previstos separadamente, pois dizem respeito a toda a atividade da empresa, e não somente ao limitador acima citado (atividade de produção e de prestação).

Da mesma forma, o inciso décimo veio explicitar, que os bens ali previstos são insumos quando fornecidos a **todos** os empregados das empresas citadas, inclusive aqueles que não exerçam diretamente as atividades nele especificadas.

Argumento jurisprudencial: Conforme já dito anteriormente, a matéria aqui tratada ainda não foi analisada perante as cortes superiores. Sendo assim, devemos analisar os posicionamentos pré-existentes em matérias correlatas.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que gasto com energia elétrica e com serviços de telecomunicação não dão direito ao crédito do ICMS, sob o argumento de que se trata de bens direcionados ao uso e consumo⁴¹ da empresa, e, portanto não compõe o produto que sai da empresa e sofre a incidência do tributo sobre operação de circulação. Veja-se trecho de sua ementa: “*Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de*

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-Cumulatividade (Tributos com incidência única ou Múltipla), e a “Não-Cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. P. 421 e 422.

⁴¹ Compartilhamos do posicionamento de (José Eduardo Soares de Melo na obra ICMS, Teoria e Prática, p. 255) quanto à esta decisão, todavia em face da amplitude deste trabalho, não cabe nos alongar sobre o tema.

*componente de produto industrializado, não há falar em cumulatividade tributária.*⁴². Esse posicionamento foi mantido, todavia com um voto vencido do Ministro Marco Aurélio, que entendia pela possibilidade do creditamento da energia elétrica, pois a considerava insumo⁴³. Com a entrada em vigor da LC 87/96, primeiramente houve expresse direito a crédito da energia elétrica, mas posteriormente, o direito ao crédito ficou condicionado a termo.

Sendo, portanto, âmbito da legislação federal, a sua interpretação é competência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que manteve os precedentes determinando a impossibilidade de creditamento do ICMS com fundamento na própria legislação, bem como explicitando que se trata de bens destinados ao uso e consumo.

A energia elétrica também não é considerada insumo para efeitos de creditamento do IPI⁴⁴. Consta-se dos julgados que sempre há remissão aos precedentes relativos ao ICMS, explicitando, portanto, que o motivo de a energia elétrica não dar direito a crédito é a ausência de contato direto sobre o produto. A análise, assim, é realizada sob o prisma do conceito (restrito) de insumo próprio do IPI, que aponta como insumo os componentes ou os elementos utilizados em contato direto com o bem industrializado.

Com base nesses precedentes, constata-se que a análise realizada pelo STJ sobre se um elemento pode ou não ser considerado como insumo, se por um lado é realizada com base em previsão legal expressa, por outro, verifica-se que a conceituação explicitada está relacionada com a *materialidade* do tributo em questão.

A jurisprudência dos tribunais federais foi analisada especificamente acima, e, como demonstrado, aplica indiscriminadamente o conceito de insumo de IPI para o PIS e a COFINS sem justificar tal analogia. Assim, se por um lado a mesma esta se firmando nessa tendência, por outro, constata-se que o conceito aplicado não mantém qualquer relação com a materialidade das contribuições.

Argumentos institucionais transcendentais-históricos: Esses argumentos estão relacionados ao sentido que a norma tinha ao ser editada. Assim, neste ponto, pode-se argumentar que o vocábulo *insumo* foi inserido na norma em referência ao insumo do IPI,

⁴² (RE 200168, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 08/10/1996, DJ 22-11-1996 PP-45717 EMENT VOL-01851-11 PP-02235)

⁴³ (AI 445204 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 27/09/2005, DJ 18-11-2005 PP-00003 EMENT VOL-02214-04 PP-00802)

⁴⁴ REsp 638745/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/09/2005, DJ 26/09/2005 p. 191;

REsp 710997/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 20/04/2006 p. 142; e REsp 482435/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2003, DJ 04/08/2003 p. 277

uma vez que a Lei 10.637/02, bem como a MP 66 adotaram o conceito de insumo do IPI, posto que no mesmo ano de sua publicação, foi publicado o Decreto 4.455/02, reprisando e reafirmando as discussões sobre os insumos no âmbito do IPI. Todavia, também se pode argumentar que justamente devido à lei 10.637/02 não ter previsto expressamente que o seu conceito de insumo seria o mesmo daquele relativo ao IPI, sua *intenção* era justamente desvincular as suas significações.

Argumentos institucionais transcendentais-genéticos: Dizem respeito, no presente caso, a análise realizada da exposição de motivos. Abaixo segue excerto da exposição de motivos da MP 66/02, que foi convertida na lei 10.637/02:

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

Com base na redação acima, é possível argumentar que o conceito de insumo não englobaria a totalidade das despesas empregadas para a obtenção das receitas, em face da menção expressa a *despesas*. Por outro lado, também é possível argumentar que o conceito de insumo não foi restringido a nenhum parâmetro, tal qual o conceito de insumo alcança na legislação do IPI. Portanto, não é possível, somente com a análise deste argumento ter uma interpretação conclusiva da norma.

Argumentos não-institucionais: Por fim, os argumentos não-institucionais não estão vinculados ao ordenamento jurídico, e, sim, com razões de ordem prática. Deste modo se argumentar pela ampliação máxima do conceito de insumo para fins de creditamento em virtude da crise financeira mundial que vivemos, sendo necessária todas as formas possíveis de se alavancar o crescimento. Por outro lado, pode-se argumentar pelo conceito mais restrito de insumo, também em função da crise financeira mundial, tendo em vista que enorme redução de receita do governo deve ser combatida de alguma forma, para manter os investimentos na área social. São razões, como visto, totalmente subjetivas, e que, portanto, não podem embasar uma interpretação jurídica minimamente racional.

3.2 CONCEITO PROPRIAMENTE DITO

As regras *prima facie* apresentadas podem ser assim fundamentadas: Primeiro os argumentos *institucionais* devem se sobrepor aos argumentos *não-institucionais*, porquanto

eles tem como base o ordenamento jurídico, e assim são mais facilmente objetiváveis, além de afastar um caráter de escolha subjetivo e arbitrário. Os argumentos *imanes* ao sistema têm prevalência sobre os argumentos *transcendentes*, em face aos princípios da separação de poderes, do estado democrático e da separação e da segurança jurídica, tendo em vista que eles representam a legislação efetivamente editada e publicada, e não mera suposição e palpite da vontade do legislador⁴⁵.

Sendo assim, se depreende dos argumentos apresentados até aqui, que há maior quantidade e maior firmeza na definição do conceito de insumo como sendo **todos os elementos que implicam despesas no processo de produção e na prestação de serviços e que não foram expressamente excluídos pela legislação.**

Isso porque os argumentos institucionais-transcendentes, bem como os não-institucionais, apresentam razões defensáveis para os dois lados, e, justamente por este motivo, não podem ser considerados isoladamente sob pena de estarmos elegendo arbitrariamente o argumento para a conclusão que desejamos.

Os argumentos linguísticos e os sistemáticos-contextuais apontam todos para a significação proposta. Não obstante, os argumentos sistemáticos-jurisprudenciais tenderem, em prevalência, para a adoção da significação emprestada do IPI, a análise das decisões correlatas demonstra argumentos para os dois lados. Por fim não podemos esquecer que não há decisões do Superior Tribunal de Justiça específicas ao tema.

Todavia, diante desta definição, ainda enfrentamos a problemática dos casos duvidosos. Aqueles que, de antemão, não conseguimos definir se fazem ou não fazem parte da produção ou da prestação.

Considerando esse limitador **expresso na norma** (noção de produção e prestação), se exclui do conceito de insumo instituído pela lei os custos diretamente relacionados com a atividade comercial da empresa, tais como publicidade e propaganda, representação comercial, aluguel de prédio para show room, dentre outros.

Estes casos são facilmente detectados, pois não guardam relação com a produção ou com a prestação do serviço. Mas como resolver os casos, nos quais há dúvida se se tratam realmente de produção/prestação ou não?

⁴⁵⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º. 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 de novembro de 2008. p. 26-28.

Nestas ocasiões, propomos dois critérios, para a solução, respeitando o contexto ora verificado. Nomeamos o primeiro critério de **segregação** e o segundo critério de **preponderância** da atividade fim (produção ou prestação). Ambos dizem respeito à atividade realizada, se relacionada à produção ou se não está relacionada preponderantemente. Exemplificativamente analisemos os bens *uniformes*.

O critério de segregação se emprega para a separação dos elementos utilizados para cada uma das atividades. Simplesmente se separa o que é relacionado a uma atividade com o que é relacionado a outra. Os uniformes do pessoal da produção são considerados insumo, ao passo que o uniforme do pessoal da área comercial não o são. O caráter *duvidoso* de classificação dos *uniformes* se vistos em sua totalidade resta superado pela segregação se analisados individualmente.

O segundo critério é o da **preponderância** da atividade fim, pelo qual se analisa a qual atividade que o elemento está relacionado preponderantemente. O pessoal que faz o transporte dos insumos de uma unidade para outra da empresa, exerce atividade *preponderantemente* relacionada à produção, portanto, esse uniforme é insumo. Por sua vez o pessoal que trabalha no setor de recursos humanos não exerce atividades preponderantemente de produção, e, portanto, o seu uniforme não é insumo para creditamento do PIS e COFINS. Outros exemplos de bens se verão no capítulo a seguir.

Importante referir que sempre haverá algum grau de subjetividade na análise quanto à aplicação da *preponderância*. “Um resíduo, maior ou menor, de subjetividade é inerente a qualquer interpretação”⁴⁶, todavia pretendemos atingir uma subjetividade mínima possível por meio de uma fundamentação o mais ampla possível.

Assim, contextualmente, o **significado** de insumo está balizado pela noção de receita, mas restringido pela noção de atividade de produção e de prestação de serviço. Destarte, temos que insumos são **todos os elementos que implicam despesas diretamente ou preponderantemente no processo de produção ou na prestação de serviços e que não foram expressamente excluídos pela legislação.**

⁴⁶ Humberto Ávila, *Ibidem*. P. 31.

4 CASOS PRÁTICOS – ELEMENTOS CONSIDERADOS INSUMOS

O presente capítulo será dedicado para analisarmos pontualmente alguns bens ou serviços que a Receita Federal não considera como insumo pelas razões apontadas no subitem 2.3 acima:

1. *Água empregada no processo industrial para o resfriamento ou aquecimento de máquinas, equipamentos e moldes*⁴⁷.

A Receita entende que somente seria insumo a água utilizada diretamente em contato com o bem. Entendemos que tal posicionamento é demasiado restritivo, posto que a água utilizada para resfriamento participa **diretamente** do processo de produção, preparando os aparelhos para recebimento de novos produtos.

2. *Fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados*⁴⁸.

Fazem parte do conceito de insumo aqui proposto, com a ressalva dos dois critérios apresentados de segregação das atividades, bem como de preponderância.

3. *Seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme, respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capa*⁴⁹s

Da mesma forma que o ponto dois acima, entendemos que tais bens são insumos, respeitados os critérios de segregação e preponderância. Ponto curioso da solução de Consulta citada é fato de ter sido negado o crédito mesmo quando tais bens forem “*indispensáveis à prestação do serviço*”. Ora, tal argumento é extremamente contraditório, posto que é justamente o critério de indispensabilidade que baliza o conceito de insumo utilizado pela Receita Federal.

4. *Equipamentos de Proteção Industrial - EPI; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra*⁵⁰.

Os EPIs são equipamentos obrigatórios por lei para serem utilizados quando existe atividade industrial. Isso quer dizer que a própria legislação determina esse custo para toda empresa que pretende ter um processo industrial. Ou, em outras palavras, a própria legislação entende que tais bens são ínsitos à atividade industrial. *Materiais de campanha educacional:*

⁴⁷ Solução de consulta nº 439/08 entende não ser insumo.

⁴⁸ SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 43 de 07 de Novembro de 2008

⁴⁹ SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 260 de 26 de Setembro de 2008.

⁵⁰ SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 7 de 10 de Março de 2008.

aplicando o critério da segregação, se forem direcionados ao pessoal que trabalha com a produção podem ser considerados insumos. *Matérias do ambulatório*: pela preponderância verifica-se que a primeira razão de existir do ambulatório é para assistir o pessoal da indústria, setor que é mais suscetível de risco, portanto é insumo. Material de limpeza da obra, tendo em vista que são utilizados diretamente na atividade, é insumo. *Material de escritório*: não pode ser considerado insumo, devido à preponderância.

5. *Treinamento de pessoal; emissão de folha de pagamento, juros e tarifas bancários, serviços advocatícios, de auditoria e contábeis; seguros sobre veículos*⁵¹.

Ao treinamento da mão-de-obra se aplica o critério da segregação, pois se for treinamento do pessoal da produção ou da prestação de serviço é insumo. *Serviço de auditoria, advocatícios e contábeis*: não podem ser considerados serviços relacionados preponderantemente com a produção, e assim, não são insumos. *Seguro sobre veículos*: entendemos que não é insumo em face da preponderância. Todavia, em se tratando de prestação de serviço de transporte, deve ser considerado insumo, pois a existência do seguro compõe o serviço vendido, sendo determinante para a contratação com clientes evidencia-se que o seguro compõe o seu preço.

6. *Transporte: Seguros, vigilância patrimonial, rastreamento de cargas via satélite com pedágio*⁵².

Rastreamento via satélite de cargas segue a mesma argumentação que os seguros sobre veículos. O serviço da empresa engloba tais serviços, e por esse fato a empresa pode valorar o seu serviço a um preço maior. Poderia a empresa realizar o serviço de transporte sem o rastreamento e sem o seguro? Sim, poderia, mas essa concepção de insumo como sendo o “mínimo exigível” não considera a acepção básica do termo, qual seja a de elemento utilizado para a produção ou prestação do serviço **que a empresa oferece**. Tomemos o seguinte exemplo. É pacífico que o pneu é insumo de uma montadora de automóveis, tanto para a fábrica do Fusca quanto para a fábrica da Ferrari. Por óbvio que o pneu de uma Ferrari tem um custo superior, como também é óbvio que uma Ferrari pode rodar com um pneu de Fusca. Todavia, não se concebe que a empresa da Ferrari, mesmo utilizando pneus próprios de Ferrari, tenha direito somente a descontar crédito de insumo de um pneu de Fusca, pelo simples fato de que o produto que ela vende é Ferrari, e não Ferrari com pneu de Fusca.

⁵¹ SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 217 de 14 de Junho de 2007.

⁵² SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 395 de 06 de Novembro de 2008.

Sendo assim, tendo em vista que a transportadora vende serviço de transporte com o valor agregado⁵³ (com a qualidade) pelo rastreamento e pelo seguro das cargas, vale dizer que ela somente é contratada por seus clientes devido a esses componentes, resta evidenciado que os mesmos são insumos de sua atividade.

O *pedágio* não é insumo. Entendemos que pedágio é receita de terceiro, e por essa razão deve ser abatido da base de cálculo do tributo. Todavia, essa matéria, refoge ao objetivo do presente estudo.

*7. Transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais*⁵⁴.

O frete intercompany pode ser creditado pela empresa por fazer parte de transporte de venda. Todavia não pode ser considerado insumo na análise aqui feita. Poderia ser feita uma análise sob o prisma do princípio constitucional da livre iniciativa da empresa, que teria liberdade de instalar seu parque industrial em uma unidade, a despeito de várias, mas tal estudo ultrapassa os limites aqui propostos.

8. Consultoria em áreas técnicas industriais, como engenharia industrial, pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços, controle de qualidade, projetos e afins.

São insumos, pois são empregados diretamente no processo industrial.

*9. Representação comercial*⁵⁵.

Não é insumo, pois aplicada a preponderância, verifica-se que representação comercial não está ligada preponderantemente à atividade de produção.

⁵³ Não se está referindo á significação tributária dessa expressão, mas a de componentes do serviço/produto que determinam sua qualidade e preço.

⁵⁴ SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 26 de 30 de Maio de 2008.

⁵⁵ SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 137 de 17 de Outubro de 2007.

CONCLUSÕES

Com base nas premissas e no corte metodológico que balizaram esse estudo, é possível apontarmos as seguintes conclusões:

1. O só fato de não haver na legislação do PIS e da COFINS um conceito expresso do vocábulo *insumo* para efeitos de creditamento na sistemática da não-cumulatividade própria do tributo, não autoriza a utilização de significação própria de outro tributo, porquanto não há determinação expressa nesse sentido, tampouco identidade no contexto jurídico dos tributos (sistemática da não-cumulatividade diversa).

2. A jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, utiliza a significação de *insumo* emprestada da legislação IPI, sem, contudo, fundamentar essa opção.

3. A Receita Federal fundamenta a utilização do conceito de *insumo* unicamente na existência da IN 404/04, sem realizar qualquer controle de legalidade da norma.

4. A significação de *insumo* para o IPI decorre de formatação própria do tributo. Está de acordo com sua materialidade (industrialização de produtos), com o pressuposto de fato do tributo – produto industrializado, bem assim com a sistemática de não-cumulatividade a ele correspondente. Ademais o conceito de *insumo* está previsto expressamente na legislação do IPI.

5. A interpretação realizada com base na análise de argumentos fundamentadamente separados e valorados aponta para um significado de *insumo* diverso daquele aplicado ao IPI.

6. Argumentos institucionais linguísticos e sistemáticos-contextuais se direcionam a um norte comum, enquanto os argumentos jurisprudenciais são inconclusivos.

7. *Insumo*, para a legislação do PIS e da COFINS é **todo o elemento que implica despesa diretamente ou preponderantemente no processo de produção ou na prestação de serviços e que não foram expressamente excluídos pela legislação.**

8. Os casos duvidosos, nos quais não se verifica de antemão com clareza se o elemento faz ou não faz parte do processo de industrialização se aplica os critérios de **segregação** da atividade (separar o que faz parte do processo de produção daquilo que não faz) e o de **preponderância** (se analisa a qual atividade o elemento está relacionado preponderantemente).

Assim, respondendo resumidamente as perguntas propostas na fl. 9, com base nas conclusões alcançadas, tem-se:

1. Pode-se utilizar o conceito de insumo da legislação do IPI, em analogia, para ser o conceito de insumo das contribuições do PIS e da COFINS para a obtenção de créditos na sistemática da não-cumulativa?

Não.

2. Há um único conceito técnico jurídico da expressão insumo?

Não.

3. Exemplificativamente, o que pode ser considerado insumo para fins de aproveitamento de crédito na sistemática da não-cumulatividade das contribuições estudadas.

Nos termos do capítulo 3 (três) os bens abaixo quando relativos ao processo de produção ou de prestação de serviços são considerados insumos:

Fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme, respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capa, Equipamentos de Proteção Industrial – EPI, material de limpeza das obras, materiais para utilização no ambulatório médico da obra, treinamento de pessoal; seguros sobre veículos, vigilância patrimonial, rastreamento de cargas via satélite, consultoria em áreas técnicas industriais, como engenharia industrial, pesquisa e desenvolvimento de produtos e serviços, controle de qualidade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º. 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 de novembro de 2008

BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. São Paulo: PUC, 2005.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 116, p. 32-43, maio 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*: São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*: São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*: São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004.

FISCHER, Octavio Campos, (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord) *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Novo Aurélio Dicionário da língua Portuguesa*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

HOUAISS, *Dicionário Eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 95, p. 109-134, agosto 2003.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Não Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009.

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

MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro. Contribuições. *Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAULSEN, Leandro. (Coord.) *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: Iob Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

Referências na Internet:

Pesquisa na Legislação:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/_lei-principal.htm, acessado em 10 de março de 2009.

Jurisprudência Judicial

http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=5460&Itemid=396 acessado em 10 de março de 2009.

Jurisprudência administrativa

<http://deciso.es.fazenda.gov.br/netahtml/deciso/es/decw/pesquisaSOL.htm> Acessado em 10 de março de 2009.