

**PIS/COFINS E A DESVIRTUAÇÃO DE CONCEITOS DE  
DIREITO PRIVADO: ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA  
NÃO SE PRESTAM A DEFINIR O CONCEITO DE INSUMO  
E NEM CONFEREM EFETIVIDADE À REGRA DE NÃO-  
CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ARTIGO 195, § 12 DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

*Mauricio Cezar Araújo Fortes<sup>1</sup>*

## **INTRODUÇÃO**

O presente artigo analisará criticamente o desenvolvimento das jurisprudências administrativa e jurisprudencial acerca do entendimento sobre quais operações podem gerar créditos para as Contribuições para o PIS e para a COFINS.

Como é sabido, a previsão de não-cumulatividade das referidas contribuições encontra-se no artigo 195, § 12 da Constituição Federal<sup>2</sup>, na redação dada pela Emenda

---

1. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Teresina. Procurador do Estado do Piauí. Advogado.

2. Art. 195 (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Constitucional 42/2003. O dispositivo atribui à “lei” a possibilidade de definir “setores da atividade econômica” para os quais as contribuições para o PIS e para a COFINS terão caráter não-cumulativo.

As leis reguladoras da EC 42/2003 definiram uma lista de operações capazes de gerarem créditos de PIS e COFINS. Dentre tais operações, estão incluídas: despesas de aluguéis, energia elétrica, bens incorporados ao ativo imobilizado ou intangível e utilizados nas atividades da empresa, bem como “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.<sup>3</sup>

A exata delimitação semântica do termo “insumo”, utilizado para delimitar o direito ao crédito dos contribuintes, passou a ser discutida administrativa e judicialmente, gerando a seguinte evolução jurisprudencial:

- i) Primeiro, tentou-se aplicar um conceito *restritivo* de insumo, tal previsto na legislação do IPI, que contemplava apenas “bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação”<sup>4</sup>;

---

3. Arts 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

4. Vide REsp 1.020.991, Relatado pelo Ministro Sérgio Kukina, assim ementado: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITACÃO DO CONCEITO DE INSUMO. **BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.** ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Elia-

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

- ii) Seguiu-se uma interpretação **ampliativa** do conceito de insumo, tal como preconizado na legislação do IRPJ, segundo a qual toda despesa dedutível para efeito de IRPJ seria capaz de gerar créditos para o PIS e para a COFINS;
- iii) Por fim, adotou-se a posição **intermediária** do conceito de insumo, segundo o qual o conceito de insumo deve ser definido caso a caso, de acordo com os critérios de “*essencialidade e relevância*” postos em cotejo com a atividade econômica exercida pela empresa. A tese foi fixada sob a sistemática de Recursos Repetitivos no REsp 1.221.170 (*Caso Anhambi*), que restou assim ementado(grifamos):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância** de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para

---

na Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

*determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se **aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com:** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Assim, o critério para compreensão do termo insumo deve ser feito de acordo com a seguinte técnica:

- i) primeiro, estabelece-se o parâmetro de controle, que é a atividade da empresa. Tal atividade pode ser objetivamente aferida, por exemplo, por meio do CNAE da empresa;
- ii) Verifica-se se a operação é “essencial”, no sentido de imprescindível à atividade empresarial obtida no item “i” acima. O teste de “essencialidade” pode ser feito por meio da subtração da referida operação da atividade da empresa e verificação de sua viabilidade econômica ou;
- iii) Verifica-se a “importância” de determinado gasto ou despesa, devendo o termo “importância” ser aferido de acordo com um critério de “relevância” do gasto para a atividade empresarial.<sup>5</sup>

---

5. Os conceitos de essencialidade e relevância foram assim definidos no Voto da Ministra Regina Helena Costa no âmbito do REsp 1.221.170:

“**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

“**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Aos gastos “essenciais” ou “importantes”, de acordo com o método acima especificado, desde que anteriormente tributados pelo PIS e pela COFINS, deve ser atribuído o direito de crédito.

Exemplo da aplicação de tal método na seara administrativa pode ser encontrado no acórdão 3402-006.830 do CARF, relatado pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo, onde se discutia a possibilidade de despesas com direitos autorais efetivadas pela indústria fonográfica gerarem direito ao crédito de PIS/COFINS. Entendeu o CARF que os gastos com direitos autorais seriam essenciais à atividade da indústria fonográfica, motivo pelo qual deveria ser garantido o direito ao crédito.

Passamos a argumentar que a definição do conceito de “insumo” utilizada para delimitar o direito ao crédito de PIS/COFINS, além de ser incorreta e gerar insegurança jurídica, é desnecessária para a correta delimitação do direito ao crédito da contribuição em discussão. Pelo contrário: a expansão do conceito de insumo nada mais é que a afirmação da tese de que os limites ao direito de crédito podem ser extraídos diretamente da definição de não-cumulatividade.

## **1. Duas interpretações possíveis (e equivocadas) do artigo 195, § 12 da Constituição Federal**

A discussão que pretendemos levar adiante no presente trabalho diz respeito à exata delimitação da competência legislativa outorgada pelo artigo 195, § 12 da Constituição:

*Art. 195 (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*

---

item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço”.

A partir do texto acima podemos construir duas interpretações extremadas.

A primeira, que chamaremos de **restritiva**, é que a lei referida no dispositivo pode estabelecer regime de não-cumulatividade para todos, alguns ou nenhum setor da atividade econômica. Como consequência, se cabe ao legislador ordinário estabelecer ou não o regime não-cumulativo, há também liberdade para estabelecer o modo como esta não-cumulatividade se dará, definindo a sua amplitude, seu alcance. Assim, segundo este raciocínio, resquícios de cumulatividade no regime não-cumulativo seriam nada mais que resultado do exercício legítimo de uma competência constitucional outorgada ao legislador ordinário: afinal, se ao legislador ordinário caberia estabelecer que o regime para determinado setor seria cumulativo, poderia, ao mesmo tempo, estabelecer uma não-cumulatividade com resíduos cumulativos.

Este argumento parte do princípio de que o termo “não-cumulatividade” previsto no artigo 195, § 12 da Constituição não tem sentido nenhum, ou pelo menos um sentido fluído o suficiente para garantir ampla liberdade ao legislador ordinário.

A segunda interpretação extremada, que chamaremos **ampliativa**, seria a de que, embora tenha o legislador ordinário ampla liberdade para definir os setores da economia para os quais seria aplicado o regime não-cumulativo, uma vez escolhido o setor, deve ser dada máxima eficácia à não-cumulatividade.

Este argumento parte da tese oposta à anteriormente exposta, é dizer: não-cumulatividade seria um termo cujo alcance estaria completamente delimitado, não cabendo nenhum tipo de escolha ao legislador ordinário. Leis regulando o tema seriam ou inúteis, por apenas repetirem as regras inerentes à não-cumulatividade, ou inconstitucionais, por desrespeitarem estas regras.

Ambas as interpretações são equivocadas.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A uma porque a competência legislativa para estabelecer as bases da tributação deve respeito a diversos princípios constitucionais, como o da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência<sup>6</sup>. Assim, a liberdade de escolha de um ou outro setores econômicos, embora seja ampla, não é absoluta. Imagine-se, por exemplo, duas empresas fornecedoras de produtos distintos, mas que compitam entre si no mercado internacional em função principalmente do preço. Escolher o setor econômico de apenas uma das empresas para integrar o regime não-cumulativo de PIS-COFINS (e, por via de consequência, garantir-lhe a possibilidade de creditar-se de valores de PIS-COFINS de etapas anteriores da cadeia produtiva), representaria uma discriminação não justificada da empresa submetida ao regime cumulativo, que teria custos maiores em relação à sua concorrente.

A duas porque o termo “não-cumulativo” é, em certa medida, indeterminado<sup>7</sup>. E a indeterminação, no direito, sempre será uma delegação de competência. Trata-se, na verdade, de uma decorrência dos processos comunicacionais: uma palavra selecionada pelo emissor da mensagem poderá ou não ser aplicada pelo receptor a certos objetos. Quanto menos preciso for o alcance de um termo, maior a delegação de competência para que o receptor da mensagem o determine<sup>8</sup>.

Eis, em linhas gerais, o motivo do desacerto da tese ampliativa: não há definição absoluta do termo “não-cumulativo”. E, conforme se demonstrará adiante, há diversas escolhas a serem adotadas pelo legislador infraconstitucional capazes

---

6. A este respeito, por todos, SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* – vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.

7. Segundo Karl Engisch, conceitos jurídicos indeterminados caracterizam-se pela existência de um núcleo conceitual, que abrangeria os casos nos quais o conteúdo e alcance de um conceito são claros, e halo conceitual, que se refere a situações em que a inclusão na classe do conceito gera dúvida. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. João Baptista Machado (trad.). Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983, p. 209.

8. ARAÚJO, Clarice von Oertzem de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005., p. 30-31.

de restringir, em certa medida, a não-cumulatividade prevista no artigo 195, § 12 da Constituição.

Não é possível – e aqui reside o erro da tese restritiva – dizer que o termo “não-cumulatividade” não tenha sentido nenhum. Isso porque a língua, que é a parte social da linguagem, não decorre de um ato de vontade de um determinado indivíduo, tratando-se, antes de tudo, de um contrato coletivo ao qual devemos nos submeter caso queiramos participar de um processo comunicativo<sup>9</sup>. Portanto, quando a Constituição se refere à não-cumulatividade, denota uma categoria de objetos, e não qualquer objeto. Do que decorre a impossibilidade de o legislador ordinário atribuir qualquer regramento à não-cumulatividade prevista constitucionalmente para o PIS e para a COFINS.

Do exposto, podemos estabelecer como premissa para a investigação que empreendemos no presente trabalho, uma posição **intermediária** na interpretação do artigo 195, § 12 da Constituição, segundo a qual a lei ordinária ali prevista tem liberdade relativa para estabelecer as regras do regime não-cumulativo do PIS e a COFINS. Os limites a esta liberdade podem ser encontrados nos princípios que norteiam a tributação – notadamente os da isonomia, da livre concorrência e da livre iniciativa – bem como no alcance do termo “não-cumulativo”, que não pode ser desvirtuado.

Passemos a analisar estes limites.

## 2. Da não-cumulatividade e suas funções

Nossa Constituição faz quatro referências à não-cumulatividade em seu texto: quando trata do regime não-cumulativo do IPI<sup>10</sup>, quando estabelece as regras constitucionais refe-

---

9. BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. Izidoro Blikstein (trad.). 16. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, pp. 17-18.

10. Art. 153. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: (... ) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

rentes ao regime não-cumulativo do ICMS<sup>11</sup>, no artigo 195, § 12 e ao prever a competência residual da União para instituir impostos não previstos na Constituição (grifamos):

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

Vê-se, portanto, que o constituinte originário possibilitou a criação de novos impostos pela União Federal, desde que fossem não-cumulativos. A condição imposta ao exercício da competência residual da União nos permite afirmar que o constituinte originário entreviu que impostos não-cumulativos são mais desejáveis que os cumulativos: a técnica não-cumulativa ostenta qualidade intrínseca superior à cumulativa.

A implementação de uma tributação não-cumulativa tem a vantagem principal de não influir na tomada de decisão dos agentes econômicos, permitindo que decisões sobre a estruturação de suas atividades decorram de critérios não tributários, possibilitando ganhos de produtividade e aumento de sua especialização.

Veja-se, a título de exemplo, o caso de uma empresa que exerça atividade comercial atacadista submetida a um regime cumulativo com alíquota de 10%. Existe um estímulo tributário a que essa empresa exerça também a atividade varejista, pois a mesma poderia vender seus produtos ao consumidor final sem a incidência de uma alíquota extra de 10% que

---

11. Art. 155 (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

incidiria na operação de venda para o varejista. Mesmo que a sua falta de especialização no comércio varejista gere custos da ordem de 5% do preço de venda dos seus produtos, ainda assim a empresa atacadista teria uma vantagem competitiva de 5% em relação a uma empresa varejista que atuasse no mesmo setor, apesar da sua falta de especialização.

O estímulo tributário acima narrado não existiria no regime não-cumulativo, pois o impacto do tributo pago na operação entre atacadista e varejista seria eliminado por meio do emprego de uma das técnicas possíveis de não-cumulatividade. É de se notar que esse impacto será tão maior quanto maior for a cadeia produtiva. Imagine-se, ainda no exemplo de um tributo cumulativo com alíquota de 10%, um produto com dez etapas de produção distintas: haverá um estímulo ainda maior a que todas as etapas sejam realizadas dentro de uma única empresa, pois transferir etapas da produção para outras empresas significaria um aumento de pelo menos 100% da tributação do produto. Assim, mesmo que a concentração da produção em uma única empresa gere ineficiências da ordem de 50% do custo do produto, ainda assim haverá vantagens tributárias para que a empresa não se especialize.

A verticalização empresarial acima exposta é uma das desvantagens mais evidentes da adoção de um regime tributário cumulativo. Bernard Appy<sup>12</sup> enumera outras:

- “a) Impossibilidade de desonerar adequadamente as exportações e os investimentos;*
- b) Incidência de uma carga tributária maior sobre a produção nacional que sobre produtos importados;*
- c) Estímulo a uma organização ineficiente da estrutura produtiva, pois a produção verticalizada é menos tributada que a produção segmentada, em que cada agente econômico atua em sua área de especialização;*

---

12. STJ. RECURSO ESPECIAL : REsp 1.221.170 PR 2010/0209115-0. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*d) Falta de transparência para os consumidores sobre a carga tributária incidente ao longo da cadeia produtiva”.*

As vantagens econômicas da tributação não-cumulativa explicam os motivos pelos quais sua implementação é desejável, sem, contudo, ser capaz de indicar o seu exato conteúdo. Apesar de ser possível argumentar que o constituinte originário entendeu que impostos cumulativos geram ineficiência econômica – ineficiências estas tão maiores quanto maiores forem alíquotas e valor adicionado dos produtos e que seus efeitos são sentidos quanto maior seja a inserção econômica internacional do país – e que a cumulatividade é indesejável, não nos parece ser lícito afirmar que o conteúdo jurídico da não cumulatividade deva ser o máximo possível.

Primeiro porque tal afirmação iria de encontro com a premissa intermediária estabelecida acima: afirmar que a não cumulatividade é sempre a maior possível seria o mesmo que dizer que seu conteúdo já está constitucionalmente delimitado, o que nada mais seria que afirmar a posição ampliativa.

Tal posicionamento seria até defensável, caso não tivéssemos outros impostos em que a técnica não-cumulatividade tenha sido implementada com restrições. Afirmar que a não cumulatividade deva ser ampla, seria o mesmo que dizer que todas as restrições impostas pela legislação infraconstitucional ao crédito de ICMS e IPI seriam inconstitucionais<sup>13</sup>.

### 3. (Uma) definição do conceito de não-cumulatividade

Entendemos que, dos diversos sentidos possíveis de serem empregados ao termo não-cumulatividade, quis a Constituição referir-se à **técnica utilizada para regulamentar a incidência de um tributo em duas ou mais fases de uma cadeia produtiva, de modo a propiciar neutralidade e transferência do ônus financeiro de um tributo determinado para o consumidor**

---

13. Conforme será visto adiante.

**final**<sup>14</sup>. Assim, os limites da não-cumulatividade seriam obtidos por meio da determinação do tributo a ter a cumulatividade excluída e da conjugação de dois fatores: i) neutralidade e ii) transferência do ônus econômico para o consumidor final.

Explicamos.

A cumulação de tributos pode dizer respeito a: i) exigência de mais de um tributo a partir da mesma hipótese de incidência, que se daria de forma “cumulada”; ii) a inclusão tributos na base de cálculo de outros tributos ou; iii) a incidência do mesmo tributo sobre mais de uma etapa da cadeia produtiva. A não-cumulatividade aqui referida diz respeito à acepção iii) acima. Portanto, ao discutirmos o conceito de não-cumulatividade estaremos nos referindo ao mesmo imposto tendo cumulação eliminada por meio de uma técnica.

Diversas técnicas podem ser utilizadas para este desiderato, desde métodos aditivos indiretos de aferição de não-cumulatividade, métodos subtrativos de crédito do imposto pago ou, tal como ocorre no PIS e na COFINS, subtrativos na comparação de base contra base. No final, o que importa é eliminar a incidência cumulada do mesmo tributo sobre o mesmo fato imponible.

Neutralidade, na definição acima, refere-se ao dever de as normas tributárias respeitarem os princípios da isonomia, da livre iniciativa e livre concorrência. Nesse sentido, normas tributárias neutras não devem afetar as decisões dos agentes econômicos (livre iniciativa) ou gerarem distorções concorrenciais, de modo que produtos em condições similares devam estar submetidos a cargas fiscais similares.

Normas tributárias não podem, injustificadamente, limitarem a livre circulação de bens e serviços: se dois serviços ou mercadorias são similares, a norma não neutra de tributação que imponha ônus tributários desiguais, sem uma justificativa

---

14. MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: NOESIS, 2010, pp 57 e 83.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

válida, dificulta a atividade daquele que recebe o maior ônus fiscal. Aqui temos o conceito de neutralidade externa, é dizer, a necessidade de as normas serem neutras em sua aplicação a diferentes contribuintes. Por outro lado, o respeito à neutralidade exige que as normas tributárias não determinem, na medida do possível, as escolhas dos agentes econômicos, especialmente no que diz respeito à maneira como devam organizar suas atividades. Aqui, a neutralidade se apresenta no seu aspecto interno, é dizer, com relação ao próprio contribuinte. A aplicação do regime não-cumulativo deve ser feita com respeito à neutralidade, tanto interna quanto externa.

Como exemplo de aplicação, é possível afirmar que, na hipótese de coabitação de incidências cumulativas e não-cumulativas de um tributo – tal como ocorre no PIS e na COFINS – a implementação de técnica não-cumulativa que obstrua a recuperação de tributos incidentes sobre mercadorias adquiridas para revenda não respeita a não-cumulatividade por não ser externa (cargas tributárias diferentes para os regimes) e internamente neutras (favorecimento à verticalização).

Por outro lado, o regime não-cumulativo deve transferir ao consumidor final o ônus econômico do tributo, querendo isto dizer que nem todos os gastos efetuados pelos agentes econômicos poderão ter o tributo anteriormente incidente recuperado. Para tanto, surge o problema de determinar juridicamente o conceito de consumidor final.

Tal determinação é difícil na medida em que a economia funciona em um ciclo, com transferências econômicas entre “empresas”, famílias e governo sob a forma de salários, trabalho, produtos e serviços, preços e tributos. Especialmente no que diz respeito a “empresas”, falar em consumidor final está geralmente ligado à ideia de um produto ou bem que irá se exaurir ou que não será repassado para outrem. O consumidor final será, nesse sentido, o último a usufruir do bem ou serviço que lhe é destinado. Em termos jurídicos podemos dizer que o consumidor final, para fins de não-cumulatividade tributária, é: i) o não contribuinte do tributo ou; ii) o contribuinte

que adquira bem ou serviço sem a finalidade de utilizá-lo em operação subsequente que constitua fato gerador do mesmo tributo não-cumulativo.

Assim, por exemplo, no ICMS, que procura retirar a cumulatividade nas operações com mercadorias, é feita uma subtração do imposto pago na etapa anterior daquele devido em cada etapa da circulação econômica. A possibilidade de o adquirente de uma mercadoria auferir créditos do ICMS termina quando ele não é contribuinte do ICMS (quando exerça unicamente a atividade de prestação de serviço, por exemplo) ou quando, sendo contribuinte, aquele bem será utilizado para seu próprio uso e consumo, deixando de ser mercadoria.

Assim, mostram-se perfeitamente possíveis e constitucionais as regras limitadoras da possibilidade de crédito previstas nos artigos 20, § 1º e 33 da Lei Complementar 87/96. Tais regras nada mais fazem que delimitar o direito de crédito daquele que realiza operação com mercadoria: se um bem é adquirido para ser usado ou consumido, ele deixa de ser “mercadoria”, logo, ele não integrará operação de circulação posterior, devendo o ônus do ICMS recair sobre o adquirente, pois ele será o consumidor final do bem; se um bem adquirido é estranho à atividade comercial do estabelecimento, não poderá o adquirente usufruir de crédito em relação a este produto, pois o mesmo não será comercializado, não havendo que se falar de operação posterior.

Como se vê, a determinação da hipótese de incidência do tributo a ter a cumulatividade excluída é de fundamental importância para que se possa auferir, em cada caso concreto, os limites para qualificação de uma operação como destinada a um consumidor final. No caso do ICMS, a partir do momento em que um bem deixa de ser mercadoria, passa o seu adquirente a ser considerado consumidor final. No caso do IPI, não é possível recuperar créditos referentes a aquisições de bens que não serão integrados no processo de industrialização (imaginem-se uma indústria que adquira um veículo para transporte de seus produtos).

#### **4. Da utilidade do conceito de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS**

Como visto acima, a exclusão da incidência cumulativa de um tributo sobre uma cadeia produtiva pode ser feita por meio da aplicação de diversas técnicas. No caso do PIS e da COFINS, foi feita opção pelo método subtrativo de base contra base, no qual se atribui um crédito proporcional ao valor das operações sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da COFINS. Tal crédito é contraposto ao débito gerado nas operações próprias do contribuinte.

Conforme exposto acima, a técnica adotada na legislação de regência obedecerá ao mandamento do artigo 195, § 12 da Constituição se forem preenchidos os critérios de neutralidade e transferência do ônus financeiro para o consumidor final, garantindo-se o crédito de PIS/COFINS nos casos em que o contribuinte não seja o consumidor final do bem ou serviço, tomando por base a hipótese de incidência das contribuições. Foi visto que esta análise depende da finalidade com que o contribuinte adquire o bem o serviço.

Determinar a finalidade do contribuinte ao adquirir um bem ou tomar um serviço, para efeitos não cumulativos, é tarefa das mais complicadas, especialmente quando a hipótese de incidência do tributo tenha escopo amplo. É o caso do PIS e da COFINS que, desde a promulgação a Emenda Constitucional 20/1998, passaram a ostentar como hipótese de incidência o auferimento de receita ou faturamento, termos que pretendem abarcar ingressos relacionados ou não à atividade exercida pela empresa, independentemente de sua classificação contábil<sup>15</sup>.

Sendo o fato imponível das contribuições o auferimento de qualquer receita ou faturamento, independentemente de sua classificação contábil, ter-se-ia que levar em conta que qualquer produto ou serviço adquiridos pela empresa com a

---

15. Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 1º.

finalidade de gerar qualquer tipo de receita ou faturamento, independentemente de sua classificação contábil, deveria ser passível de gerar créditos de PIS e COFINS.

O legislador ordinário, contudo, limitou o direito de crédito a:

*Lei 10.637/2002, Art. 3º (...)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

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

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

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

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

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*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.*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

Ocorre que as hipóteses listadas na legislação de regência, embora abrangentes, não conseguem abarcar a totalidade dos gastos efetivados com a finalidade precípua de gerar receita. Quer-se com isto dizer que o legislador ordinário, ao regulamentar o direito ao crédito de PIS/COFINS, o fez em desacordo com a competência que lhe foi constitucionalmente conferida, não porque a não-cumulatividade não possa ser delimitada por norma infraconstitucional, mas porque o parâmetro de controle das operações cujo crédito deve ser garantido é por demais amplo.

Incidisse o PIS/COFINS apenas sobre receitas operacionais e não teria o contribuinte direito ao crédito de despesas financeiras; pelo contrário, como as receitas não operacionais financeiras integram a hipótese de incidência das contribuições, deve-se garantir que as despesas financeiras que tenham sofrido incidência anterior de PIS/COFINS também gerem créditos.

Veja-se, a título de exemplo, que o contribuinte tem direito ao crédito de aluguéis de imóveis apenas quando utilizados nas atividades da empresa. Imagine-se uma empresa comercial que alugue um imóvel com a finalidade de ali implantar um estabelecimento comercial e, no entanto, resolva sublocar o estabelecimento para outro contribuinte. Sobre os alugueis recebidos pela empresa comercial incidirão PIS e COFINS; sobre os valores pagos a título de aluguel, não lhe será garantido crédito. Há, no caso, desrespeito à neutralidade, tanto externa (imóveis sublocados terão tributação maior que os imóveis próprios), quanto interna (contribuintes terão de adotar determinada organização de seus negócios como modo de poder usufruir créditos de PIS e COFINS); além disso, o

sublocador não pode ser considerado consumidor final do contrato de aluguel, visto que aluga o imóvel com a finalidade de sublocá-lo para outra pessoa.

Por outro lado, são negados aos contribuintes créditos referentes a gastos destinados precipuamente à auferição de receita. Veja-se, por exemplo, os gastos com publicidade ou com empresas de cartão de crédito. Tanto um quanto outro são destinados a aumentar as chances de auferimento de receita. São gastos correntes, efetuados por praticamente todos os comerciantes e sobre os quais incide o PIS e a COFINS.

Limitar os créditos referentes a estes gastos não passa pelo teste da neutralidade interna, na medida em que os contribuintes – especialmente os maiores – serão estimulados a realizarem eles mesmos os serviços de publicidade ou a implementarem bandeiras próprias de cartão de crédito, em flagrante afronta à neutralidade interna. Por outro lado, difícil dizer que os gastos com publicidade ou as facilidades decorrentes da aceitação de pagamento com cartão de crédito não componham o leque de atributos subjetivos de um produto, pois certamente serão levados em conta no momento da venda.

A lógica do “insumo”, entendido como bem que adere àquele que será produzido ou comercializado, aplicável ao IPI e ao ICMS, não se amolda ao PIS e à COFINS, justamente porque o complemento do verbo indicativo do aspecto material da hipótese de incidência faz referência a “produto industrializado” e “mercadoria”. No PIS e na COFINS, ao contrário, temos faturamento ou receita de qualquer classificação contábil.

Do contrário, o termo insumo diz respeito a tudo quanto empregado na produção ou comercialização de bens ou na prestação de serviços, abrangendo máquinas, capital, mão-de-obra, serviços e equipamentos

É, no entanto, compreensível que a discussão sobre créditos de PIS e COFINS se concentre na definição de insumo: é que o termo dentre todos aqueles que compõem as listas fechadas das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é o que

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

comporta maior abertura semântica, podendo seu alcance ser discutido tanto administrativa quanto judicialmente. Lamentável que a discussão em torno do direito ao crédito de PIS e da COFINS ocorra por meio da deturpação do conceito de insumo que, conforme demonstrado acima, não tem nenhuma relação com critérios de relevância ou essencialidade.

Pior ainda é atribuir ao julgador o poder de determinar aquilo que é ou não essencial ou relevante ao desempenho de uma determinada atividade empresarial, segundo critérios que, contanto tentem cumprir a louvável função de estabelecer parâmetros de julgamento, nada mais fazem que dar uma roupagem objetiva a um julgamento que permanece subjetivo: difícil apontar quais serviços e produtos sejam adquiridos por contribuintes que não tenham a finalidade precípua de aumentar suas receitas.

## 5. Conclusões

A liberdade conferida ao legislador ordinário para estabelecer o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é relativa. Segundo a posição intermediária adotada no presente trabalho, os limites à competência ordinária estão nos princípios da isonomia, da livre concorrência e da livre iniciativa e nas regras de não-cumulatividade.

Ao estabelecer as regras para o implemento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o legislador deve obedecer às regras de neutralidade e transferência do ônus financeiro ao consumidor final. A neutralidade deve ser analisada em relação aos seus aspectos externos (comparando o contribuinte com outros contribuintes) e internos (referentes à própria organização dos contribuintes); a transferência do encargo financeiro ao consumidor final deve levar em conta tanto a finalidade da despesa efetuada pelo contribuinte, levando-se em conta a hipótese de incidência do tributo.

A partir destes critérios, podemos concluir que as hipóteses apontadas nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não esgotam os casos em relação aos quais deveriam ser garantidos créditos de PIS e da COFINS.

O conceito de insumo adotado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, além de ter o seu conteúdo desvirtuado por sua subordinação aos critérios de relevância e essencialidade, não regulamenta satisfatoriamente o direito ao crédito de PIS e COFINS, que continua tendo seu conteúdo restringido indevidamente.

## **BIBLIOGRAFIA**

ARAÚJO, Clarice von Oertzem de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: NOESES, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* – vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 241-271.