

## **1. Introdução.**

A não cumulatividade do PIS e da COFINS foi pleiteada durante anos pelos contribuintes em geral, mas, em várias situações, sua implementação implicou custos até mesmo superiores àqueles suportados na sistemática cumulativa. O “balão de ensaio” ocorreu com o PIS, quando da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002), que instituiu a sistemática de forma restrita àquela contribuição e apenas para determinadas hipóteses, majorando, contudo, a alíquota a elas aplicável (de 0,65% para 1,65%).

A própria Exposição de Motivos da MP 66 explicita que não havia qualquer intenção de redução da carga tributária, asseverando que “constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep”.

Assim, o que se viu com a nova sistemática, salvo raras exceções, foi a subsistência ou mesmo a majoração do ônus decorrente da contribuição ao PIS, quer no que respeita à proporção entre os valores apurados como devidos e as receitas auferidas, quer no que tange aos custos operacionais para a apuração do tributo e aos riscos envolvidos. Afinal, se antes a apuração dos valores devidos era relativamente simples, com a sistemática não cumulativa tal atividade tornou-se muito mais complexa. A não cumulatividade não apenas obrigou as empresas a adotarem diversos novos controles e registros, inclusive quanto à necessária distinção entre as operações que geravam ou não direito ao crédito, como implicou sensível agravamento dos riscos fiscais decorrentes do exercício da atividade empresarial, dada a possibilidade de questionamento, pela fiscalização, acerca de determinados créditos ou critérios adotados.

Os ajustes necessários não foram feitos à época e a mesma sistemática foi introduzida para a COFINS em 30 de outubro de 2003, com a edição da Medida Provisória nº 135 (convertida na Lei nº 10.833/2003), aumentando ainda mais os custos e riscos envolvidos (nesta, a alíquota foi majorada de 3% para 7,6%).

Desde as edições das MPs ns. 66 e 135 e respectivas Leis de Conversão ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, foram introduzidas diversas alterações na legislação e nos atos regulamentares atinentes a ambas as contribuições, em verdadeira colcha de retalhos, com diretrizes cada vez mais complexas e onerosas, incidências monofásicas e plurifásicas, cumulativas e não cumulativas, repletas de exceções das mais diversas. A racionalidade do sistema e a redução da carga, imaginadas quando dos pleitos de “modernização” de tais contribuições, infelizmente, não se concretizaram. Como registram, dentre outros, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcântara Viana, “o sonho se transfigurou em pesadelo”, tendo sido implementada sistemática “ainda mais danosa que o ‘efeito cascata’ que se pretendeu mitigar na origem das discussões”, fazendo com que as contribuições de que se cuida “se tornassem um verdadeiro ‘*frankenstein* tributário’”<sup>1</sup>.

A perplexidade, como não poderia deixar de ser, deu origem a diversos questionamentos. Discute-se, em especial, se as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 são legítimas e constitucionais, bem como a abrangência da sistemática não cumulativa nelas prevista. A par de questões que, apesar de extremamente relevantes, não serão examinadas nesta oportunidade<sup>2</sup>, cumpre definir a amplitude da não cumulatividade aplicável às

---

<sup>1</sup> O termo “*insumos*” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema, em “PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Gilberto de Castro Moreira Junior. São Paulo: Ed. MP, 2011, pág. 409.

<sup>2</sup> Tais como a violação aos artigos 245 e 195, §§ 9º e 12 da Constituição Federal (face à indevida regulação, por medida provisória, de dispositivo constitucional alterado entre 01/01/1995 e 11/09/2001, assim como por ter sido fixado regime diferenciado de recolhimento de forma não condizente com aquela autorizada na Constituição, em especial ao determinar que contribuintes que desenvolvam a mesma atividade econômica fiquem sujeitos a sistemáticas distintas, a depender do regime de apuração do lucro para fins de imposto de renda) e o desvio de finalidade do ato legislativo, ao fixar sistemática não cumulativa com alíquotas majoradas em relação às operações mantidas na sistemática cumulativa (ou seja, a pretexto de instituir sistemática não cumulativa, adotou-se manobra para assegurar o mesmo – quando não superior – efeito da apuração cumulativa, dificultando e gerando maiores custos aos contribuintes, assim como frustrando o objetivo constitucional envolvido), objeto de considerações em outras oportunidades.

contribuições de que se cuida e, por consequência, o conceito de insumo a ser adotado, em especial nas operações praticadas pelas agroindústrias.

## **2. Não cumulatividade necessariamente plena e integral.**

À época das Medidas Provisórias ns. 66 e 135 e respectivas Leis de Conversão (ns. 10.637/2002 e 10.833/2003), dúvidas surgiram acerca da possibilidade de se tratar distintamente setores equivalentes ou receitas de origens diversas, mas auferidas pela mesma empresa, bem como quanto a quais seriam os limites e garantias de um sistema não cumulativo então previsto apenas em lei ordinária. Afinal, autorizava o já referido § 9º do artigo 195 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 20, que “*As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra*”<sup>3</sup>. Tal possibilitaria a aplicação diferenciada da sistemática não cumulativa?

De outro lado, estariam as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 obrigadas a fixar sistemática efetivamente não cumulativa, ou, inexistente tal determinação na Constituição Federal, a denominada “cobrança não cumulativa” poderia se limitar a meros créditos, ficando o legislador ordinário liberado para concedê-los a quem bem entendesse e nas hipóteses que bem quisesse?

A fim de sanar tais indefinições, dando a um só tempo segurança ao legislador (para estabelecer o tratamento diferenciado) e aos contribuintes (para que não ficassem sujeitos a uma não cumulatividade “capenga” ou apenas aparente e parcial), foi editada a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, pela qual foi introduzido o § 12 ao artigo 195 da Constituição Federal. A partir de então, passou a haver expressa determinação constitucional no sentido de que “*A lei definirá os setores de atividade econômica para os*

---

<sup>3</sup> Redação posteriormente alterada, conforme antes referido, pela EC 47/2005.

*quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput<sup>4</sup>, serão não cumulativas” (grifo não original).*

Se na ausência da Emenda Constitucional nº 42 poder-se-ia, eventualmente, entender que a não cumulatividade do PIS e da COFINS se daria nos limites da lei ou, ainda, que não se trataria propriamente um sistema não cumulativo, mas de meros créditos em determinadas situações, para o que teria o legislador total autonomia enquanto mero benefício fiscal (raciocínio este, de qualquer modo, improcedente, mas ora admitido como hipótese argumentativa), com o advento da EC 42 não há dúvida quanto a estar o legislador autorizado a obrigar a adoção de tal sistemática de apuração pelos agentes dos “setores de atividade econômica” que houver por bem definir. Mas, uma vez definidos os setores, o PIS e a COFINS “serão” necessária e integralmente não cumulativos, sob pena de contrariedade ao preceito constitucional de que se cuida.

De fato, a EC 42, a exemplo da EC 20, admite certa margem de discricionariedade do legislador ordinário na definição dos setores sujeitos ao regime não cumulativo de apuração de determinadas contribuições, entre as quais, aquelas incidentes sobre a receita ou o faturamento, como é o caso do PIS e da COFINS. Ocorre que, uma vez determinado o setor que deva adotá-la, a não cumulatividade há de ser plena e integral, sem qualquer restrição, sendo indispensável a observância dos preceitos que caracterizam a figura e devendo existir adequação entre meios e fins, em decorrência do princípio da proporcionalidade (art. 5º, LIV da Constituição Federal).

Nas palavras de Natanael Martins, “*para que se possa garantir a eficácia do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, o rol de operações passíveis de creditamento deveria ser interpretado de maneira extensiva ou entendido como tendo caráter meramente explicativo. Isso porque o interesse do constituinte derivado consiste em evitar a incidência em cascata das contribuições sociais sobre a receita e tal desígnio somente será alcançado*

---

<sup>4</sup> Quais sejam, as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a receita ou o faturamento (inciso I,b) e do importador de bens ou serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar (inciso IV).

*se os créditos passíveis de apropriação alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”<sup>5</sup>.*

O objetivo da apuração não cumulativa é afastar o efeito cascata e possibilitar que cada elo do processo seja onerado apenas nos limites da riqueza por ele acrescida. A não cumulatividade implica, necessariamente, a não sobreposição de incidências (isto é, a não “tributação em cascata”). Assim, o sistema não cumulativo de apuração das contribuições deve ser estruturado de forma a proporcionar aos contribuintes a completa eliminação do ônus decorrente de sua incidência nas etapas anteriores de circulação de bens e/ou prestação de serviços. Caso contrário, haverá sobreposição, “tributação em cascata”, efeito cumulativo (em suma, cumulatividade).

Diferentemente do IPI e do ICMS, em que a não cumulatividade dá-se sob a sistemática “imposto sobre imposto” (com apuração periódica) por imperativo constitucional (artigos 153, § 3º, II e 155, § 2º, I), no que tange ao PIS e à COFINS a Constituição Federal não explicita qual técnica deva ser adotada. O legislador ordinário, de seu turno, adotou o “método indireto subtrativo”<sup>6</sup>, equivalente à sistemática “base sobre base” ou de incidência sobre o valor agregado<sup>7</sup>. Embora não se deduza, do total das receitas, o valor total das despesas, aplicando-se a alíquota cabível sobre o resultado (técnica “base sobre base” pura), admite-se que, do valor apurado conforme alíquota e base de cálculo legalmente fixadas, sejam descontados “créditos calculados em relação” aos custos legalmente elencados<sup>8</sup>.

Não possui o legislador, contudo e como antes referido, liberdade absoluta para fixar quais operações ensejarão ou não direito a crédito. Considerando o amplo espectro de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos (todas as receitas da pessoa jurídica, independentemente da origem ou denominação), a aquisição de qualquer bem, direito ou

---

<sup>5</sup> *O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS*, em *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 204.

<sup>6</sup> Conforme Exposição de Motivos da MP 135 (item 7).

<sup>7</sup> Expressão constante da Exposição de Motivos da MP 66 (item 2).

<sup>8</sup> Conforme artigos 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

serviço (ou seja, quaisquer custos ou despesas incorridos), desde que condizente com o objeto social da empresa e cujo valor esteja sujeito à incidência das mesmas contribuições, deve ensejar o crédito do montante equivalente para que a pessoa jurídica possa deduzi-lo dos débitos gerados pelas receitas que vier a auferir.

Afinal, se o PIS e a COFINS não cumulativos incidem sobre quaisquer receitas (salvo determinadas exceções), os créditos devem ser considerados sobre quaisquer despesas (observadas as mesmas exceções). Sendo estas (despesas) oneradas pelas mesmas contribuições na qualidade de receitas auferidas pelos respectivos fornecedores ou prestadores de serviços, a ausência do crédito implicaria claro e inequívoco efeito cumulativo. Apenas o respectivo crédito, em tais situações, evita a agregação em duplicidade destes tributos, como custo, ao preço dos bens e serviços a serem comercializados, agregação esta que os encareceria em prejuízo do consumidor e cujo afastamento consiste no único objetivo pretendido pela sistemática não cumulativa.

Portanto, toda e qualquer despesa, se condizente com a atividade da pessoa jurídica (e, assim, incorrida conforme critérios de necessidade e adequação, objetivando gerar a receita tributável) e sujeita ao PIS e à COFINS enquanto receita de quem receba tais recursos, deve ser necessariamente considerada na apuração não cumulativa de tais contribuições. Em outras palavras, são legítimos todos os créditos atinentes ao PIS e à COFINS incidentes sobre bens e serviços adquiridos para ou no regular desenvolvimento, ainda que indiretamente, das atividades do contribuinte<sup>9</sup>. Caso contrário, haverá sobreposição, isto é, dupla incidência ou efeito cumulativo.

Facultando a Constituição Federal, ao legislador ordinário, apenas a escolha dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições de que se cuida “serão não cumulativas”<sup>10</sup>, trata-se de conteúdo preceptivo mínimo a ser observado, sob pena de tornar

---

<sup>9</sup> Desde que, obviamente, trate-se de setor de atividade econômica sujeito à apuração não cumulativa de tais contribuições e cujas respectivas receitas serão oneradas pelo PIS e pela COFINS.

<sup>10</sup> Conforme o antes referido § 12 do art. 195 da Constituição Federal, na redação da EC 42.

vazia de conteúdo e, conseqüentemente, ineficaz a própria norma constitucional<sup>11</sup>. Disto resulta que, uma vez escolhido o setor, a sistemática não pode ser híbrida. Se o legislador opta por estabelecer a apuração não cumulativa para determinado setor, deve necessariamente fazê-lo às inteiras, não podendo restringir créditos de sorte a tornar o regime parcialmente cumulativo (e, pior, sujeitando-o a alíquotas muito superiores às aquelas fixadas para a sistemática cumulativa).

Alertava Carlos Maximiliano que a lei não contém palavras inúteis<sup>12</sup>. Menos ainda o faz a Constituição Federal!

Cumprе ressaltar, outrossim, que o fato de as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 terem sido publicadas antes da EC 42 não afasta o necessário atendimento ao quanto determina referida Emenda. Por primeiro, independentemente do disposto na EC 42, a vedação aos créditos relativos ao PIS e à COFINS incidentes sobre bens e serviços adquiridos para utilização no regular desenvolvimento das atividades do contribuinte configura medida inadequada e excessiva (desproporcional)<sup>13</sup> por inviabilizar, na prática, o alcance dos fins visados pelas próprias Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2002, acarretando aumento velado da carga tributária aplicada às empresas incluídas na sistemática não cumulativa.

Como bem demonstra Humberto Ávila, o legislador tem o dever de ser coerente na regulação do sistema não cumulativo que criou.<sup>14</sup> Admitir que possa criar e suprimir

---

<sup>11</sup> Como advertido pelo Ministro Luiz Gallotti, nos autos do RE 71.758/GB: “(..) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (STF – Pleno, DJ: 31/08/1973).

<sup>12</sup> “Verba cum effectu, sunt accipienda: ‘Não se presumem, na lei, palavras inúteis.’ Literalmente: ‘Devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia.’ As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis.” (Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 18ª ed. - 1999, p. 250)

<sup>13</sup> Além de caracterizar evidente desvio de finalidade, conforme demonstrado no item anterior.

<sup>14</sup> “Aqui entra em cena o ‘postulado do legislador coerente’: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo conseqüente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores. O legislador, no entanto, não desenvolveu de modo conseqüente e isento de contradições o regime não cumulativo. Isso porque, embora o tenha adotado, deixou de honrar o critério de distinção eleito (capacidade compensatória de créditos anteriores) e a finalidade que o justifica (afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico)”. Como aponta o autor, uma das desigualdades criadas pelo legislador decorre da criação de “uma legislação casuística, definindo os contribuintes que têm e os que não têm direito

créditos, ao seu alvedrio e sob a justificativa inverídica de que estaria implementando a sistemática não cumulativa implicaria perda de coerência e racionalidade na tributação, caracterizando abuso de poder legislativo, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.<sup>15</sup>

Se tanto não bastasse, a superveniência de norma de hierarquia constitucional determinando a apuração não cumulativa das contribuições para os setores que venham a ser indicados pelo legislador implica a recepção da legislação ordinária preexistente tão somente no que coerente com tal comando, de eficácia plena, ficando revogadas as normas legais com ele incompatíveis.<sup>16</sup>

---

*a crédito, ou delimitando as operações que geram e as que não geram crédito. Ora bem, se há créditos referentes a contribuições sociais embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados para o exercício das atividades dos contribuintes, deve haver o direito à sua dedução, sob pena de o regime não cumulativo ser descaracterizado e a finalidade legal justificadora da própria diferenciação entre os contribuintes ser negada. Nesse sentido, havendo créditos inseridos no valor das operações praticadas pelos contribuintes, deve haver o direito de o contribuinte compensá-los no momento de pagar as suas contribuições sociais. Não sendo assim, o legislador contradiz o sistema regulativo criado por ele próprio, violando, com isso, a norma fundamental da igualdade. A desigualdade interna está no fato de que contribuintes que se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legal adotado (ter créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados) são submetidos a regras diferentes, sem qualquer motivo justificado.”. (O “postulado do legislador coerente” e não-cumulatividade das contribuições, em Grandes questões de direito tributário, 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2007, p.180-181, Coord. Valdir de Oliveira Rocha).*

<sup>15</sup> Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (ADI-MC 1407/DF, Rel. Min. Celso de Mello - DJ: 24/11/2000).

<sup>16</sup> Aplica-se, *mutatis mutandi*, o mesmo raciocínio que permeou a decisão do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar questão análoga, atinente à recepção parcial das normas que disciplinavam o salário-educação quando do advento da Constituição de 1988: “**EMENTA: TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita,**

É bom que se diga que não se pretende dar ao PIS e à COFINS a feição do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro, de modo a incidirem não mais sobre faturamento ou receita, mas apenas sobre o lucro, como alegam alguns na tentativa de legitimar as restrições da Receita Federal à tomada de créditos. Não é disto de que se trata. Trata-se, apenas e tão somente, de assegurar a efetiva e integral não cumulatividade, o que só se dará, como retro demonstrado, se receitas e despesas de igual natureza receberem o mesmo tratamento: ou bem gerando débitos e créditos, ou bem não gerando nem estes, nem aqueles. A semelhança – mas não identidade (longe disso) – do resultado daí decorrente com lucro e renda tributáveis decorre do simples fato de a apuração de todos esses tributos considerar receitas e despesas em hipóteses e abrangências próprias do desenho constitucional e legal de cada um.

Certamente em razão do quanto exposto, o legislador não olvidou de fixar sistemática não cumulativa de forma plena e eficaz, nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>17</sup>. Ao menos em interpretação conforme à Constituição, é o que decorre do disposto em seus artigos 3º, II e § 3º, ao determinarem, peremptoriamente, o direito à apuração de créditos atinentes a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (inciso II), créditos estes aplicados, “exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta

---

*por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.º 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeatur por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa -- e, portanto, constitucionalizado --, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido.” (Pleno – RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ: 04/04/2003 – destaque não original).*

<sup>17</sup> Ressalvando-se, apenas, os vícios específicos de que padecem, aqui não abordados, como ressalvado ao início.

Lei” (§ 3º, grifo não original). Há expressa vedação legal ao crédito, apenas, nas hipóteses de “*mão-de-obra paga a pessoa física*” e “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*” (art. 3º, § 2º, I e II), nas quais a ausência de crédito não implica efeito cumulativo!

Portanto, a não cumulatividade do PIS e da COFINS em si, tal como explicitada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as respectivas alterações posteriores, pode e deve ser considerada como tendo atendido aos ditames constitucionais em interpretação conforme à Constituição<sup>18</sup>, entendendo-se o disposto em seus artigos 3º, II e § 3º como garantidor do direito ao crédito em relação a todos os bens, serviços, custos ou despesas onerados por referidas contribuições, adquiridos ou incorridos para ou no regular desenvolvimento, ainda que indiretamente, das atividades que gerarão receitas igualmente oneradas pelas mesmas contribuições. Qualquer entendimento distinto, de que resulte efeito minimamente cumulativo, implicará contrariedade ao disposto nas próprias Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 e no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal.

### **3. Conceito de insumo, inclusive na agroindústria.**

As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, como de resto a legislação federal em geral, não definem o conceito de insumo para fins da apuração não cumulativa de PIS e COFINS, determinando em seus artigos 3º, II, como antes referido, que as pessoas jurídicas possam descontar, do valor decorrente da aplicação das alíquotas sobre as respectivas bases de cálculo, “créditos calculados em relação a 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<sup>19</sup>, devido pelo fabricante ou importador, ao

---

<sup>18</sup> Ressalvados os vícios específicos de inconstitucionalidade de que padecem tais leis, a prejudicar a própria subsistência da sistemática não cumulativa, como visto nos itens 2 e 3.

<sup>19</sup> “Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI” (grifo não original).

Também como retro mencionado, em seus §§ 3º os mesmos artigos 3º explicitam que os créditos ali assegurados devam ser calculados e apropriados exclusivamente em relação a “bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País” e a “custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País”.

As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, assim, não obstante não tenham conceituado expressamente o termo “insumo” ou o que se deva entender como bens e serviços “utilizados como insumo”, asseguram o direito ao crédito de forma ampla, em relação a todo e qualquer bem, serviço, custo ou despesa envolvidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como antes referido, as únicas vedações expressas na lei dizem respeito a hipóteses em que não há cumulatividade a ser neutralizada.

Não determina a lei, em momento algum, que o bem, serviço, custo ou despesa devam ser diretamente vinculados à fabricação do bem posto à venda ou à prestação do serviço envolvido. Também não determina que neles se incorpore ou seja consumido, quer parcial ou integralmente, assim como não exclui as despesas incorridas na fase de comercialização do produto.

Caso tais restrições constassem de lei, haveria inconstitucionalidade em razão do efeito cumulativo daí decorrente. Sequer constando de lei, mostram-se ainda mais ilegítimas, pois, implicam restringir onde a lei não restringiu, ferindo princípio elementar de hermenêutica<sup>20</sup>, como ensina Carlos Maximiliano: “Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos

---

§ 1º Não serão objeto da exclusão prevista no *caput* os valores referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 1º.

§ 2º Os valores referidos no *caput*:

I - não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação;

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.”

<sup>20</sup> *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.*

particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas”<sup>21</sup>.

Ao regulamentar as contribuições em análise, contudo, a Administração Fiscal definiu que os gastos classificáveis como insumos estariam limitados aos próprios serviços utilizados na produção e às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem aplicados no processo produtivo (IN 247/02, art. 66, § 5º<sup>22</sup>, e IN 404/04, art. 8º, § 4º). Na Solução de Consulta nº 199, de 27/05/2010 (DISIT 08), dentre outras, indicou-se que *“O termo ‘insumo’ não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade-fim. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida”*, com o que *“Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de transporte (motofrete), viagens e telecomunicações”*.

Não há, como demonstrado, fundamento jurídico ou sequer previsão legal que possa amparar interpretação tão restritiva.

A não cumulatividade e, por consequência, o conceito de insumo não podem se dissociar da natureza do tributo envolvido. Enquanto, por exemplo, o IPI e o ICMS oneram,

---

<sup>21</sup> Ob. cit., págs. 246/247.

<sup>22</sup> “§ 5º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”.

respectivamente, a industrialização e a circulação de mercadorias, o PIS e a COFINS oneram receitas em geral, realidade muito mais ampla e abrangente. Ora, se assim é, não se pode deixar de considerar como insumo, para fins de PIS e COFINS que se pretende sejam apurados de forma não cumulativa, quaisquer bens ou serviços adquiridos, custos ou despesas incorridos, desde que sujeitos à incidência daquelas contribuições e guardem relação de pertinência com o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica geradora de receita. Portanto, o direito ao crédito deve ser visto do ponto de vista finalístico. Aquilo que é adquirido para auferir receita ou, em outras palavras, em razão da venda bens e serviços. O insumo representa um meio para atingir o fim, que é a receita.

Nos dizeres de Marco Aurélio Greco, deve-se "*considerar 'utilizados como insumo' para fins de não-cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições - que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições*". Tal avaliação deve ser feita "*no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte*", uma vez que o insumo "*limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes*"<sup>23</sup>. A “relevância” a que se refere o ilustre jurista deve ser considerada com ponderação, nos limites da “pertinência” e “regularidade” para o processo do qual se originará a realização de receitas tributáveis, sob pena de se criar restrição não prevista em lei e gerar ilegítimo efeito cumulativo.

Conclui-se, assim, que “insumo”, para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer bem ou serviço, custo ou despesa, desde que onerado por referidas contribuições e adquirido ou incorrido para ou no<sup>24</sup> regular desenvolvimento, ainda que indiretamente, das atividades que gerarão receitas igualmente

---

<sup>23</sup> “Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”, Revista Fórum de Direito Tributário, nº 34, págs. 09/30, jul-ago/2008.

<sup>24</sup> Vale dizer, mesmo se não for propriamente necessário, essencial ou indispensável “para” o desenvolvimento das atividades (de modo que estas até pudessem ser desenvolvidas sem aquele específico bem, serviço, custo ou despesa), mas tenha sido adquirido ou incorrido “no” regular desenvolvimento das atividades (integrando-se, ainda que indiretamente, ao processo produtivo ou à prestação do serviço).

oneradas pelas mesmas contribuições. Este conceito de insumo está em conformidade com o limite imposto pela racionalidade no exercício da competência tributária do PIS e da COFINS não cumulativos, devendo ser assim interpretados os dispositivos legais em comento.

Em se tratando de agroindústrias, não há como ser diferente. O entendimento de que os custos incorridos na fase agrícola não poderiam ser considerados pelo fato de o PIS e a COFINS incidirem sobre a receita decorrente das vendas do produto industrializado não se sustenta, vez que se trata de uma única pessoa jurídica, cujas atividades não podem ser cindidas para fins fiscais, em especial na ausência de determinação legal nesse sentido. Ademais, obviamente, todos os custos incorridos na fase agrícola são considerados e refletidos no preço de venda do produto industrializado.

A agroindústria industrializa a produção agrícola própria (e, se o caso, também a produção adquirida de terceiros, nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212/91) e vende o produto daí decorrente. Os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de seu turno e como antes referido, asseguram os créditos em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”* (grifo não original), o que se aplica, indubitavelmente e sem distinção, à produção agrícola e à fabricação industrial, estejam elas concentradas ou não na mesma pessoa jurídica.

Assim sendo, todos os pagamentos feitos a fornecedores e prestadores de serviços que digam respeito a recursos neles onerados pelo PIS e pela COFINS e atinentes ao regular desenvolvimento da atividade agroindustrial devem gerar o correspondente direito de crédito. É irrelevante, portanto, se tais pagamentos tenham se dado na fase agrícola ou na industrial.

Corroborando o entendimento ora externado de forma quase integral, já entendeu o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) que *“No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de ‘insumo’ é mais amplo do que aquele da legislação*

*do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os ‘bens’ e ‘serviços’ que integram o custo de produção”.* Assegurou-se, naquela oportunidade, o direito ao crédito em relação a custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose (por configurarem custo de produção), dentre os quais com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica; bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes; aquisição de bens do ativo permanente, ainda que empregados na fase agrícola do processo produtivo; e bens e serviços atinentes à manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo (4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.824, j. 27/02/2014, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim).

Apenas não foram aceitos, naquele precedente, os créditos de PIS e COFINS atinentes a despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose, sob a alegação de que, por ocorrerem na fase de comercialização do produto acabado, caracterizariam despesas operacionais não geradoras de créditos na sistemática não cumulativa. Ocorre que também tais despesas, desde que pertinentes à comercialização e pagas a pessoas jurídicas oneradas pelo PIS e pela COFINS sobre os respectivos montantes (ou seja, não caracterizadas as vedações constantes dos artigos 3º, § 2º, I e II das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003), geram necessariamente os respectivos créditos, sob pena de inaceitável efeito cumulativo. Afinal, compõem o custo do produto final, com o que a ausência do crédito implicará, claramente, dupla tributação.

Em outras decisões envolvendo agroindústrias, o CARF também assegurou o direito ao crédito de PIS e COFINS em relação a despesas direta ou indiretamente incorridas nas fases agrícola e industrial, considerando o critério de pertinência e essencialidade ao processo produtivo.

Para uma usina de açúcar e álcool, foram assegurados créditos atinentes às despesas incorridas com “*serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível,*

*transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n. 9303-004.918, j. 10/04/2017, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas).*

Para outra, entendeu-se que geram créditos “*os custos com manutenção de veículos (trator, trator esteira, motoniveladora, pulverizador, carregadora de cana, reboque utilitário, distribuidora de adubo, roçadeira, retroescavadeira, colhedora de cana, pá carregadeira, adubadeira, escavadeira hidráulica, caminhões, entre outros) e suas partes e peças de manutenção”, além das glosas anteriormente revertidas no mesmo processo quanto a “material de laboratório, equipamento de proteção e segurança; água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola; serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras; serviços aplicados na atividade cultivo da cana-de-açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza); despesa de depreciação relativa aos setores de laboratório e topografia; despesa de depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção de cana-de-açúcar”, inclusive no que respeita a “manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana” (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3402-005.280, j. 24/05/2018, Rel. Cons. Thais De Laurentiis Galkowicz, em embargos de declaração cujo acolhimento implicou complemento ao Acórdão nº 3402-004.074).*

Para uma fabricante de sucos de laranja, foram considerados legítimos os créditos atinentes a despesas com “*gás nitrogênio e, sob a rubrica material de embalagem, os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço*

*de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho) e caixas de papelão*”. Foi renovado, na oportunidade, o entendimento de que os créditos de PIS e COFINS dizem respeito aos “bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante”, de modo que, “Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo” (3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Acórdão n. 3301-004.673, j. em 23/05/2018, Rel. Cons. Marcelo Costa Marques d’Oliveira).

No Superior Tribunal de Justiça, como se sabe, a matéria foi examinada em sede de recurso especial repetitivo, tendo sua Primeira Seção fixado “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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte” (REsp nº 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22/02/2018, grifos não originais).

É preciso cuidado na interpretação e na aplicação dos termos “essencialidade”, “relevância”, “imprescindibilidade” e “importância”, cujos conceitos são distintos. Daí a necessária atenção à conjunção “ou” adotada na referida decisão, que explicita ser suficiente qualquer das referidas características. De outro modo não poderia ser, pois, como retro exposto, importa para fins de legitimar os créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa a devida ponderação acerca da pertinência e da regularidade de cada bem ou serviço envolvido para o processo do qual se originará a realização de receitas tributáveis (além, obviamente, da confirmação de que se trata de verba onerada pelas mesmas contribuições na pessoa jurídica recebedora).

Assim, enquanto a aquisição de materiais de limpeza é essencial e imprescindível para o processo produtivo de uma pessoa jurídica fabricante de gêneros alimentícios, sujeita a rígidas normas de higiene e limpeza<sup>25</sup>, mostra-se relevante e importante para o processo produtivo, por exemplo, de uma indústria automobilística, em que, apesar de não haver necessidade dos mesmos níveis de assepsia, há de se manter o ambiente de trabalho minimamente limpo, até para assegurar e preservar a dignidade de todos os seus funcionários, quando não a qualidade do produto.

É de todo conveniente que esses aspectos sejam melhor explicitados em futuras decisões tanto do CARF quanto do STJ, ou mesmo do STF, este em especial quando vier a examinar o tema em sede de repercussão geral, nos autos do RE nº 841.979/PE<sup>26</sup>.

#### **4. Conclusões.**

À vista do exposto, tem-se que, não obstante a controvérsia ainda existente acerca da matéria:

1) Devem ser as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, em interpretação conforme à Constituição Federal<sup>27</sup>, entendidas como suficientes a assegurar a não cumulatividade plena e integral, considerando-se o disposto em seus artigos 3º, II e § 3º como garantidor do direito ao crédito em relação a todos os bens, serviços, custos ou despesas onerados por referidas contribuições, adquiridos ou incorridos para ou no regular desenvolvimento, ainda que indiretamente, das atividades que gerarão receitas igualmente oneradas pelas mesmas contribuições.

2) A vedação ao crédito em hipótese assim configurada implica inaceitável sobreposição de incidências, contrariando tanto o artigo 195, § 12 da Constituição Federal quanto as próprias Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Escolhido o setor, a sistemática não

---

<sup>25</sup> Como entendeu a Segunda Turma do STJ ao julgar o RESP nº 1.246.317/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19/05/2015 (e também o CARF, no precedente antes citado, dentre outros).

<sup>26</sup> Substituto, para tal finalidade, do ARE nº 790.928/PE, ambos de relatoria do Min. Luiz Fux.

<sup>27</sup> Se superados vícios específicos de inconstitucionalidade de que padecem, não abordados nesta oportunidade.

pode ser híbrida. Se o legislador opta por estabelecer a apuração não cumulativa para determinado setor, deve necessariamente fazê-lo às inteiras; não pode restringir créditos de sorte a tornar o regime parcialmente cumulativo (e, pior, sujeitando-o a alíquotas muito superiores àquelas fixadas para a sistemática cumulativa).

3) Pelas mesmas razões, devem ser entendidos como insumos, para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS, todos os bens, serviços, custos ou despesas, desde que onerados por referidas contribuições e adquiridos ou incorridos para ou no regular desenvolvimento, ainda que indiretamente, das atividades que gerarão receitas igualmente oneradas pelas mesmas contribuições.

4) Em se tratando de agroindústria, enquadram-se no conceito de insumos que geram créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa todos os bens, serviços, custos ou despesas com as referidas características, verificados tanto na fase agrícola quanto na industrial, assim como na comercialização dos produtos cujas receitas serão oneradas por aquelas contribuições.

Mário Luiz Oliveira da Costa – Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Cursos de especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Advogado em São Paulo, sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados.