

CRÉDITOS DE PIS E COFINS:

uma análise jusfilosófica

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 116/2014 | p. 137 - 150 | Mai - Jun / 2014
DTR\2014\1929

Diego Diniz Ribeiro

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Doutorando em Ciências Jurídico-Filosóficas pela Universidade de Coimbra, em Portugal. Professor titular da cadeira de Processo Civil da Faculdade de Direito do Instituto Municipal de Ensino de Bebedouro. Professor convidado dos cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da GVLaw, Ibet e EPD. Advogado.

Área do Direito: Tributário

Resumo: Após 10 anos do advento do regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, ainda se verifica uma forte discussão a respeito de quais insumos dariam direito a crédito aos contribuintes, discussão essa que, a nosso ver, decorre de uma indevida concepção do direito e, conseqüentemente, uma inadequada metodologia jurídica. Isso porque os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes) procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos jurídicos idênticos e que nada mais são do que o retrato de uma concepção normativo-legalista do direito. Assim, a discussão aqui travada gravita em torno da criação de um conceito de insumo pretensamente decorrente de uma interpretação sistemática da lei, calcada pelo emprego de uma analogia interpretativa ou formal-sistemática, a qual, ao pretensamente criar um conceito abstrato e universal de insumo, ignora as particularidades de uma operação em concreto e as indagações problemáticas dela decorrentes.

Palavras-chave: PIS - Cofins - Créditos - Equívoco metodológico - Indevida concepção do direito.

Abstract: After ten years the advent of non-cumulative PIS and Cofins, there is still a strong argument about which inputs give rise to a credit to taxpayers discussion which, in our view, stems from an improper conception of law and therefore inadequate legal methodology. This is because the different sides of this clash (tax authorities and taxpayers) want to get a response through the same legal convening of methods, which are nothing more than a portrait of a legalistic-normative conception of law. Thus, the discussion here revolves waged around the creation of a concept of input allegedly resulting from a systematic interpretation of the law, modeled by employing an interpretive-formal or systematic, which, allegedly analogy to create an abstract and universal concept of input ignores the particularities of an operation on concrete and the problematic arising from it.

Keywords: PIS - Cofins - Credits - Methodological misunderstanding - Unduly conception of law.

Sumário:

1.Introdução - 2.Créditos de PIS e Cofins e o conceito de insumo à luz do tradicional método jurídico: o mais do mesmo - 3.Créditos de PIS e Cofins e o conceito de insumo a partir do caso em concreto: o direito realizado jurisdicionalmente - 4.Conclusões - 5.Bibliografia

1. Introdução

As contribuições de que tratam os arts. 195 e 239 da CF/1988 (LGL\1988\3),¹ i.e., a Cofins e o PIS, respectivamente, são duas das principais exações no âmbito federal,² o que, logicamente, redundava em um permanente conflito de interesses entre a União e os contribuintes, conflito esse agravado com o advento do regime não cumulativo dessas exações.³

Uma peculiaridade até então presente no regime tributário das exações aqui tratadas era a sujeição de ambas ao denominado regime cumulativo, ou seja, as referidas contribuições incidiam em todas as etapas da cadeia de produção sem a geração de descontos ou créditos aos contribuintes. Todavia, com o propósito de eliminar a cumulatividade desses tributos foram publicadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, alterando a dinâmica de recolhimento das referidas contribuições sociais para o denominado regime não cumulativo tributário.

Assim, tais contribuições passaram a incidir de forma não cumulativa, concedendo-se ao contribuinte, como regra geral, créditos de PIS e de Cofins incidentes na aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades (arts. 3.º da Lei 10.637/2002 e 3.º da Lei

10.833/2003), os quais se tornaram passíveis de compensação com o próprio PIS e Cofins devidos ao fim do período de apuração.

Por outro giro verbal, no regime não cumulativo os bens utilizados como insumo na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dariam direito a crédito de PIS e Cofins, os quais seriam compensados com débitos para com essas contribuições.

Apesar do transcurso de 10 anos desde o advento do regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, ainda persistem inúmeras celeumas a respeito de quais insumos dariam direito a crédito aos contribuintes. E, de forma metodologicamente inadequada,⁴ a mais contundente dessas discussões diz respeito ao conteúdo semântico do termo *insumo* para fins de creditamento de PIS e Cofins.

2. Créditos de PIS e Cofins e o conceito de insumo à luz do tradicional método jurídico: o mais do mesmo

Como dito alhures, o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e Cofins gravita em torno do conteúdo semântico do signo “insumo”, i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

Por sua vez, o principal motivo *jurídico*⁵ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista,⁶ sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.

Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos⁷ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (a) pela criação de um conceito (geral, abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (b) uma interpretação sistemática da *lei*, calcada na figura da (c) analogia.⁸

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁹ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto,¹⁰ dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e Cofins também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e Cofins apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico.¹¹

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico¹² para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime não cumulativo do PIS e da Cofins é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da Cofins decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a Cofins, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda¹³ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (a) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (b) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos *interpretativos*. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de

direito,¹⁴ o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico.¹⁵ Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática.¹⁶

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹⁷ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e Cofins. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da Cofins como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

3. Créditos de PIS e Cofins e o conceito de insumo a partir do caso em concreto: o direito realizado jurisdicionalmente

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é *um* e os homens nele são *muitos*”,¹⁸ motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”.¹⁹ Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um *continuum* prático, ou seja, ele é constituído²⁰ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso *decidendo*.²¹ Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente *prudencial*, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso *decidendo*.”²²

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional²³ tem um importante papel para o direito,²⁴ na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a conseqüente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “*consensus* jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da ‘consciência jurídica geral’, com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça”.²⁵

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso *decidendo*²⁶ para o direito e para a sua permanente (re)construção conteudística. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso *decidendo* são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, conseqüentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e Cofins não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, conseqüentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins depende de uma análise do caso em concreto, em especial (a) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (b) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

Diante desse entendimento, um determinado bem pode ser considerado insumo para um específico contribuinte, mas não para outro. É o caso, v.g., das despesas gastas para pagamento de “taxas” para as administradoras de cartões de crédito e débito.

Para grandes empresas de varejo ou de *e-commerce*, cujas vendas na modalidade de cartão de

crédito e débito resultem importante parcela da sua receita bruta,²⁷ tais “taxas” configuram insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins, já que, sem tal modalidade de pagamento, haveria uma redução considerável na receita auferida por essas empresas. Já para outros empreendimentos, cujas vendas com cartões de crédito e débito não sejam tão significantes, o custo com as citadas “taxas” financeiras talvez não possa ser tratado como insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.²⁸

Para essa questão discussão em particular, os tribunais não têm admitido o creditamento de PIS e Cofins.²⁹ Isso porque, à esteira das críticas aqui feitas, o Judiciário brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista, fixou o “conceito” de que a “taxa” sobredita seria um custo operacional e que, conseqüentemente, *nunca* se enquadraria no conceito de insumo definido pela atividade judicativa.

Em outros termos, independentemente da atividade empresarial exercida e, por conseguinte, das particularidades fáticas daí decorrentes, a aludida “taxa” financeira jamais se enquadraria no conceito de insumo, sendo essa a resposta abstrata e, por sua vez, passível de ser ofertada pelo Poder Judiciário antes mesmo da apresentação de um caso em concreto para resolução.

Acontece que, à esteira das críticas feitas no presente trabalho, a análise do caso em concreto e, em especial, das particularidades fáticas que permeiam uma determinada atividade empresarial, é fundamental para delimitar o que configura ou não insumo para essa atividade, não existindo, por conseguinte, uma resposta pré-estabelecida.

Nesse diapasão, inclusive, é o entendimento de alguns dos Conselheiros da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), conforme se constata da análise do julgamento do Processo Administrativo 13053.000112/200518,³⁰ oportunidade em que o Carf entendeu que a indumentária exigida em lei para fins de produção de alimentos (indústria avícola) é insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins. Nessa oportunidade, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann assim se manifestou:

“(…) Quais os bens e serviços que podem ser considerados insumos para fins de gerar crédito para apuração do PIS e da Cofins?

Infelizmente que *não há como se ter uma resposta única para todos os casos*, de tal maneira que sempre será necessário verificar se para a produção daquele bem ou daquele serviço aquele bem ou serviço utilizado seria classificável como insumo para fins de crédito (…).

Não é fácil, mas necessário analisar, em cada caso, se o bem ou serviço objeto do processo administrativo, pode ser classificado como insumo para fins de crédito de PIS e Cofins (…).

Em conclusão, *para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento para PIS e Cofins eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias*. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço (…)” (grifos nosso).

No trecho acima transcrito é importante destacar os trechos sublinhados que reforçam o entendimento aqui defendido, ou seja, (a) de inexistir uma resposta abstrata e universal para o conceito de insumo, (b) o qual será delineado a partir do caso em concreto, e (c) com base em todas as particularidades fáticas que o permeiam.³¹

Logo, a resolução dos casos afetos ao creditamento de PIS e Cofins não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, o qual só será delimitado em concreto, de acordo com as particularidades do caso a ser julgado.

4. Conclusões

a) após 10 anos do advento do regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, ainda se verifica uma forte discussão a respeito de quais insumos dariam direito a crédito aos contribuintes, discussão essa que, a nosso ver, decorre de uma indevida concepção do direito e, conseqüentemente, uma inadequada metodologia jurídica;

b) os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes) procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos jurídicos idênticos e que nada mais são do que o retrato de

uma concepção normativo-legalista do direito. Assim, a discussão aqui travada gravita em torno da criação de um conceito de insumo pretensamente decorrente de uma interpretação sistemática da lei, calcada pelo emprego de uma analogia interpretativa ou formal-sistemática;

c) logo, tais correntes constroem um conceito abstrato e universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e Cofins;

d) tratando-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam importância para a resolução do caso *decidendo*;

e) acontece que o direito não se resume à lei, devendo ele ser tratado como um *continuum* prático que é criado e recriado em concreto, mediante a realização de um caso *decidendo*; conseqüentemente, a definição de insumo é estabelecida pelo caso em concreto, a partir das indagações problemáticas dele decorrentes e não por meio de um conceito legal idealizado, criado previamente de forma abstrata e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

5. Bibliografia

BRONZE, Fernando José Pinto. *A metodonomologia entre a semelhança e a diferença (reflexão problematizante dos pólos da radical matriz analógica do discurso jurídico)*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

CONRADO, Paulo César. *Execução fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Tutela jurisdicional diferenciada (cautelar e satisfativa) em matéria tributária. In: _____. *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. vol. I.

NEVES, A. Castanheira. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Ed., 2008. vol. 2 e 3.

_____. *Metodologia jurídica - Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1993.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coords.). *PIS-Cofins. Questões polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

1 “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (vide Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do

Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo.”

2 Segundo informações da própria Receita Federal, entre os meses de janeiro e agosto de 2013, a União já arrecadou R\$ 152.700.000.000,00 a título de PIS e Cofins, o que equivale a aproximadamente 21% de toda a receita federal arrecadada com tributos para o período aqui indicado.

3 Aparentemente não era essa a intenção do legislador com a criação do citado regime não cumulativo. É, ao menos, o que se depreende da leitura da exposição de motivos da Med-Prov 135/2003, que posteriormente foi convertida na Lei 10.833/2003, *in verbis*: “(...) 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes - em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra (...)” (grifos nosso).

4 Conforme se pretende provar com o presente trabalho.

5 Faz-se questão de frisar o termo “jurídico, já que não se ignora a existência de outras razões para sustentar a presente discussão, em especial o fator econômico, não sendo esse, todavia, o mote do presente trabalho”.

6 Segundo uma racionalidade normativo-legalista o direito é visto como um conjunto de normas válidas (pertinentes formalmente) em um determinado tempo e espaço. Seu objetivo, portanto, é planificar condutas de forma prévia, geral, abstrata e ahistórica. Essa racionalidade jurídica é fruto de um longo processo histórico e encontra seu ápice no século XIX, com a consolidação do pensamento iluminista. Por seu turno, a mundividência daí advinda é replicada no âmbito jurídico pelo movimento codificador, cujo apogeu se dá com o Código Napoleônico de 1804.

Nesse momento histórico há uma cisão até então inexistente entre a criação do direito e sua aplicação. A unidade, característica marcante do direito nos períodos anteriores, cede espaço para uma divisão então inovadora entre o momento da criação (etapa legislativa) e o posterior instante da aplicação (etapa judicial) do direito. Aqui, portanto, o átimo fundamental para o direito é o da sua criação pela lei (momento esse em que o direito é materialmente preenchido de conteúdo), o que permite afirmar que o texto jurídico acaba por ser constitutivo da juridicidade, não existindo direito antes dele e nem para além dele. Em outros termos, o preenchimento contetudísitico do direito deixa de ser um papel preponderantemente desempenhado pela jurisprudência e pela doutrina para ser então exclusivamente protagonizado pelo poder político (político-partidário), por intermédio da lei.

7 O termo método é aqui empregado como sinônimo de uma razão crítica e intencional de um proceder. Assim, em se tratando de método jurídico, este pode ser apresentado como o modo pelo qual o direito cumprirá a sua missão de, por intermédio da resolução de casos concretos, resolver materialmente o necessário problema de convivência humana. A partir dessa perspectiva, é possível afirmar que o método jurídico trata-se “de uma índole intencional criticamente *normativa* e numa relação de reconstrução crítico-reflexiva. Parte da intencionalidade prática da realização do direito, compreendida na sua problemática específica e dirige-se reflexivo-criticamente a essa prática. É pensamento *de* uma prática *para* uma prática (...). Não se trata, deste modo, de definir um método como uma técnica (um receituário de regras instrumentais), mas de assumir o sentido realizando do próprio direito” (NEVES, Castanheira. *Metodologia jurídica - Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1993. p. 15-16) (grifos do autor).

8 Não se trata, por óbvio, do emprego de uma analogia problemática, decorrente da aproximação crítica de casos concretos, mas sim da aplicação de uma analogia interpretativa, cuja análise se limita à comparação de leis e das interpretações daí decorrentes. Trata-se, pois, de uma analogia construída no altiplano de uma abstração normativa e que demanda um raciocínio lógico-formal,

segundo o qual a analogia é vista como “uma ‘igualdade parcial’ de dois termos aproximados por referência a uma dada ‘condição’, ou ‘uma relação entre relações’ assente num ‘logos comum’ entendido como *fundamentum relationis* (matematicamente apreensível quando se joga com ‘quantidades’, mas bem mais difuso quando estão em causa ‘qualidades’ (...))” (BRONZE, Fernando José P. *A metodonomologia entre a semelhança e a diferença (reflexão problematizante dos polos da radical matriz analógica do discurso jurídico)*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994. p. 555).

9 Sistema esse hermeticamente fechado pela lei, o que também é marca registrada de um modelo normativo-legalista.

10 Mais precisamente o inc. I do art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (LGL\2002\376) - Ripi - Dec. 7.212/2010, *in verbis*:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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 (...).”

11 Nesse sentido é o disposto no art. 8.º, § 4.º, I e II, da IN 404/2004, *in verbis*:

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

§ 4.º 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 (...).”

Ainda nesse mesmo diapasão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Crédito. Insumos.

“Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. 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. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de

bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda” (Solução de Consulta n. 400, de 10.11.2008 - 8.^a Região Fiscal - grifos nosso). Ainda nesse diapasão: Solução de Consulta n. 10 da 3.^a Região Fiscal; Solução de Consulta n. 57 da 5.^a Região Fiscal.

12 Ordenamento jurídico aqui entendido como o conjunto de leis válidas (formalmente falando) em um dado tempo e espaço.

13 Esse é o entendimento de parte da doutrina:

“(…) constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coords.). *PIS-Cofins. Questões polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24).

14 Para as duas perspectivas o direito é visto como um conjunto de normas válidas (pertinentes, formalmente falando) em um determinado tempo e sistema jurídico.

15 O já citado modelo lógico-subsuntivo, que tem por escopo preservar a vontade do legislador, ainda que essa vontade esteja implícita no texto da lei e seja fruto de uma conformação conceitual decorrente de um processo de interpretação formal-sistemática.

16 Importante repetir que a analogia aqui citada é aquela típica do modelo normativo-legalista, ou seja, é uma analogia formal-interpretativa e não material-problemática.

17 E nem poderia ser diferente, já que para uma mundividência normativo-legalista, o direito é estruturado de forma geral, abstrata e ahistórica. Há, pois, uma conversão do texto da lei em proposições normativas gerais e abstratas, formulada logicamente sob uma perspectiva dual (se A então B), onde o antecedente normativo descreve um fato geral e hipotético que, uma vez ocorrido, implicará (por meio de um dever-ser neutro) a relação jurídica (também geral e abstrata) prescrita no seu consequente.

18 NEVES, A. Castanheira. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Ed., 2008. vol. 3, p. 13 (grifos do autor).

19 Op. cit., loc. cit.

20 Não formal, mas materialmente falando.

21 Para essa concepção jurídica o que assume o papel de posição central para o direito não é a sociedade (visão macroscópica do direito), mas sim o homem (visão microscópica do direito). Logo, o objeto do direito não é planificar, geral e previamente, condutas, mas sim realizar com justiça (materialmente falando) um determinado e específico problema de convivência humana.

22 Assim, “a experiência jurídica jurisdicional tem o seu ponto de partida explícito num concreto *problema jurídico* - num caso histórico-socialmente concreto de sentido problematicamente jurídico (...)” (NEVES, Antônio Castanheira. *Digesta: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Ed., 2008. vol. 2, p. 29 (grifos do autor).

23 Atividade jurisdicional aqui entendida como o “dever estatal, *predominantemente cometido pelo Poder Judiciário*, que objetiva a composição de conflitos de interesses” [CONRADO, Paulo César. Tutela jurisdicional diferenciada (cautelares e satisfativa) em matéria tributária. In: _____. *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. vol. I, p. 123] (g.n.). Trata-se, portanto, de atividade estatal que tem por escopo a resolução material dos problemas de convivência humana, atividade essa preponderantemente exercida pelo Poder Judiciário, mas também desenvolvida, ainda que de forma atípicas, pelos Poderes Executivo e Legislativo. “O uso, na definição, do vocábulo do que se pode supor, jurisdição não é atividade *privativa* do Judiciário, sendo relevante disso lembrar quando

nos propomos a definir a natureza jurídica da atividade desenvolvida por certos órgãos da Administração, como os tribunais administrativos-fiscais” (CONRADO, Paulo César. *Execução fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 1) (grifo do autor).

24 Ao ponto de Castanheira Neves afirmar que “o juízo (o juízo jurídico) é o *punctum crucis* da metodologia jurídica, é o seu problemático objecto intencional” (*Metodologia jurídica - Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1993. p. 33).

25 NEVES, Castanheira. *Metodologia jurídica - Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1993. p. 80.

26 Tal afirmação não significa negar a existência de outros critérios jurídicos - dentre eles a lei - para resolução de casos. Ocorre que, para essa mundividência, o principal critério jurídico é o próprio caso a ser decidido e as indagações (jurídicas) dele extraídas, além, por óbvio, dos precedentes, cuja *ratio decidendi* é convocada para a resolução de novos casos mediante uma racionalidade analógico-problemática.

27 Importante destacar que no exemplo aqui desenvolvido usamos, propositadamente, termos vagos, como, v.g., “importante parcela da receita”, uma vez que não há que se falar em estratificações pré-definidas, sob pena de incorrer em uma indevida normatização de uma solução, o que conflitaria com a proposta aqui desenvolvida. Em outros termos, o que se quer afirmar é que, mesmo no exemplo aqui tratado, somente o caso em concreto e as particularidades fáticas daí decorrentes (particularidades essas que demandam prova) poderão apontar se as taxas pagas para administradoras de cartões de crédito e débito configuram ou não insumo para uma determinada atividade empresarial.

28 Ainda a título de exemplo, o mesmo valeria para as taxas pagas para emissão de boletos bancários. Existem determinadas atividades empresariais que auferem grande parte da sua receita bruta mediante o pagamento dos seus produtos/serviços por intermédio de boletos bancários. Para tais atividades, os custos bancários com a emissão de tais boletos podem configurar insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.

29 “Ementa: Tributário. PIS/Cofins incidentes sobre os valores repassados às administradoras de cartão de crédito e/ou de débito. Conceito de receita/faturamento. Art. 3.º, § 2.º, III, da Lei 9.718/1998.

1. A taxa de administração de cartão de crédito ou débito é custo operacional que o estabelecimento comercial paga à administradora, não estando inclusa nas exceções legais que permitem subtrair verbas da base de cálculo da Cofins e do PIS.

2. Nesse diapasão, ‘não colhe a irresignação do agravante. É que as exações combatidas têm como base de cálculo as receitas do contribuinte. E receitas são o conjunto de ingressos financeiros obtidos com os negócios que pratica;

3. Pretender a exclusão, da base de cálculo, das taxas cobradas pelas administradoras de cartão de crédito, nos caso de vendas submetidas a este tipo de pagamento, equivaleria a confundir receita com lucro. Afinal, se autorizadas as exclusões dos custos - E nada diferencia os custos com o uso de cartões de crédito e os demais custos, custos com fornecedores, custos com empregados, custos com serviços públicos - ter-se-ia a equivalência da receita com os gastos’ (Ag 00163547520104050000, Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, TRF-5.ª Reg., 3.ª T., 29.03.2011).

4. Trata-se, portanto, de custo operacional não equivalente a insumos, que constituem material utilizado para obtenção do resultado final de produto. Inexistência de ofensa ao art. 195, I, da Constituição Federal (LGL\1988\3), bem como às Leis de regência (AC 00035382020104058000, Des. Federal Vladimir Carvalho, TRF-5.ª Reg., 3.ª T., 01.03.2011).

5. ‘As taxas cobradas pelas administradoras de cartões de crédito estão embutidas no preço de venda de produtos/serviços ao consumidor, o qual se enquadra no conceito de faturamento e receita para fins de recolhimento do PIS e da Cofins. Não há como imputar a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos às empresas detentoras das bandeiras dos cartões de crédito, porque as

convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (CTN (LGL1966/26), art. 123). O STJ - embora tratando da eficácia do art. 3.º, § 2.º, III, da Lei 9.718/1998 - firmou o entendimento de que não são excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores que forem transferidos a outra pessoa jurídica, fundamentos que, *mutatis mutandis*, se aplicam ao caso dos autos (STJ, REsp 1.157.329/RS, rel. Min. Eliana Calmon, 2.ª T., *DJe* 03.05.2010)' (Ag 0034294-30.2011.4.01.0000/DF, rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, rel. Juiz Federal Renato Martins Prates (conv.), 7.ª T., *e-DJF1* 30.09.2011).

5. Apelação não provida. Sentença mantida" (TRF-1.ª Reg., AC 0010086-68.2010.4.01.3701/MA, 7.ª T., rel. Des. Reynaldo Fonseca, rel. Juiz Federal Arthur Pinheiro Chaves (conv.); *e-DJF1* 07.06.2013).

"Ementa: Constitucional. Tributário. Mandado de segurança. PIS. Cofins. Base de cálculo. Receita bruta operacional. Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Taxa de administração de cartão de crédito e débito. Exclusão. Impossibilidade.

1. O Programa de Integração Social (PIS), criado pela Lei Complementar 7/1970, e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pela Lei Complementar 70/1991, têm por base de cálculo o faturamento.

2. O conceito de faturamento para fins de definir ou limitar a competência tributária da União, na espécie, deve ser o mesmo adotado pelo direito privado, tendo as Leis Complementares 7/1970 e 70/1991 adotado o consagrado na legislação comercial e que o identifica com a receita bruta de venda de mercadorias e serviços.

3. As Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, fixaram expressamente os limites objetivos para a distinção de bases de cálculo e alíquotas do PIS e da Cofins em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, autorizando exclusões e permitindo deduções de determinados valores para fins de apuração da base de cálculo dos tributos em questão.

4. Se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao Poder Judiciário aumentá-lo ou limitá-lo sob pena de ofensa ao princípio da separação dos Poderes.

5. Portanto, somente podem ser deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária, o que não é o caso da taxa de administração cobrada pelas administradoras de cartão de crédito/débito, valor este, como consabido, já incluso nos custos operacionais do negócio. 6. Apelação improvida" (TRF-3.ª Reg., AMS 00038072220124036100, 6.ª T., Des. Consuelo Yoshida, *e-DJF3 Judicial 1* 14.06.2013, fonte: republicação).

30 "Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Período de apuração: 01.10.2004 a 31.12.2004. Cofins. Indumentária. Insumos. Direito de crédito. Art. 3.º da Lei 10.833/2003. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. Recurso especial do procurador negado" (Carf, Câmara Superior, Processo 13053.000112/2005-18, data de publicação: 05.07.2012, contribuinte: Dour Frangosul Agro Avícola Industrial, rel. Nanci Gama. Decisão: Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo, que davam provimento. Os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann apresentarão declaração de voto).

31 Não se ignora, todavia, o fato desse entendimento não estar consolidado no referido Tribunal Administrativo, sendo possível encontrar julgados no sentido de que o creditamento de PIS e Cofins estaria atrelado à ideia de despesa necessária empregado pela legislação do IRPJ e da CSLL, conforme se observa da seguinte ementa: "Assunto: Contribuição para o Pis/Pasep. Período de apuração: 01.04.2005 a 30.06.2005 (...). Regime não cumulativo. Insumos. Materiais para Página 10

manutenção de máquinas. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (...)” (Carf, 2.ª Câm. da 2.ª T. Ordinária, Processo 11020.001952/2006-22; data de publicação: 18.05.2011, Contribuinte: Móveis Ponzoni Ltda., rel. Gilberto de Castro Moreira Junior; Decisão: Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de materiais para manutenção de máquinas, por estarem diretamente relacionados a atividade da recorrente, caracterizando-se como insumos).