

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



227

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

227

(AGOSTO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Mara Lara

é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Mendes Moreira e César Vale Estanislau - Inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o saldo do FGTS em caso de despedida sem justa causa, instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001, face ao atingimento de sua finalidade

1. Introdução. 2. Os expurgos inflacionários e a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. 3. A natureza da contribuição instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001. 4. A contribuição social ao FGTS e as ADIs nºs 2.556/DF e nº 2.568/DF. 5. O atendimento da finalidade da contribuição social ao FGTS. 6. Conclusão.

7

Bruno Reis Pinto - A contribuição prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua revogação automática com o exaurimento de sua finalidade

1. Conceito sintetizado de tributo e a teoria quinquipartite. 2. As contribuições sociais e a necessidade de destinação do produto de sua arrecadação à finalidade para a qual foi instituída. 3. As contribuições sociais e a consequência pela não destinação do produto de sua arrecadação à finalidade para a qual foi instituída. 4. A introdução e a retirada de uma norma jurídica do sistema jurídico tributário brasileiro. 5. A relevância jurídica da enunciação-enunciada. 6. A contribuição prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua revogação automática com o exaurimento de sua finalidade. 7. Conclusão.

21

Diego de Alencar Salazar Primo e Francisco José Soares Feitosa - Da revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da Lei nº 8.137/1990

1. Introdução. 2. Da equivalência dos núcleos dos tipos. 3. Da inexistência de “direitos de importação”. 4. A Lei nº 8.137/1990 e a inteira regulação da matéria: incidência do art. 2º, parágrafo 1º, *in fine*, da lei de introdução às normas do Direito brasileiro. 5. Dos bens jurídicos protegidos. 6. Conclusão.

38

Eduardo Arrieiro Elias - A Resolução nº 13 do Senado Federal, o acúmulo de créditos de ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas e a possibilidade de dedução dos créditos acumulados na apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real

1. Introdução. 2. A Resolução nº 13 do Senado Federal e o acúmulo de créditos de ICMS. 3. Os créditos acumulados de ICMS e a sua caracterização como “custo” para fins de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real. 4. Conclusão.

48

Henrique Santos Raupp e Emerson Vioncek - O tributo “adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades

Introdução. 1. Fundamentos de teoria geral: a linguagem e o Direito. 2. O Direito positivo e a ciência do Direito. 3. O Direito enquanto conjunto de enunciados prescritivos positivos e as normas jurídicas. 4. Das espécies tributárias: breves noções. 5. As contribuições especiais: conceito e características. 6. Das espécies de contribuições especiais. 7. O “adicional do FGTS” da LC nº 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades. Conclusões.

57

Hugo de Brito Machado - Do conceito de insumo no contexto da não cumulatividade dos tributos

1. Introdução. 2. Conceito restrito adotado pelo Fisco. 3. O que é insumo segundo os dicionários. 4. O que é insumo no contexto da não cumulatividade.

66

Marcelo de Azevedo Granato - O lugar da informação: considerações sobre a interpretação do termo “resultado” na Lei Complementar 116/2003

Do Conceito de Insumo no Contexto da não Cumulatividade dos Tributos

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Não obstante existam já diversos textos, muitos deles de excelente elaboração, a respeito da não cumulatividade dos tributos, a questão relativa ao significado da palavra *insumo* ainda comporta explicação, até porque tem dado ensejo a muitos conflitos na relação Fisco-contribuinte.

Temos afirmado ser da maior importância o cuidado que devemos ter com os conceitos utilizados na linguagem jurídica, porque muitos conflitos e desacordos em torno de teses nessa área decorrem da inadequada utilização, ou da inadequada compreensão de certos conceitos. E ainda, de um certo descaso pelo elemento contextual, ou sistêmico, na interpretação dos textos jurídicos.

Sabemos todos que as palavras geralmente têm mais de um significado, e que a opção por um dos significados possíveis deve ser feita, em cada caso, considerando-se sobretudo o contexto. Em relação à palavra *insumo*, na linguagem do Direito Tributário, não é diferente. Essa palavra tem mais de um significado adequado, a depender do contexto no qual esteja empregada, merecendo especial atenção os significados, que são diversos, dessa palavra quando tratamos do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e das contribuições conhecidas como PIS/Cofins.

Esses tributos são, todos eles, não cumulativos, mas na disciplina jurídica de cada um deles a palavra *insumo* tem significado próprio, que decorre de elementos essenciais na determinação do valor a ser pago, que são diferentes em cada um deles, como neste pequeno estudo pretendemos demonstrar.

A relação tributária é, por natureza, uma relação conflituosa. De um lado dessa relação o contribuinte busca sempre a interpretação que lhe permita pagar menos, e do outro a Fazenda Pública, no anseio de arrecadar sempre mais, busca sempre uma interpretação que lhe permita arrecadar o maior valor possível. Por isto mesmo, aliás, sempre nos manifestamos contra a malsinada técnica da não cumulatividade, porque de sua prática decorrem muitas possibilidades de intermináveis conflitos, a maioria dos quais termina



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular (Aposentado) de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

sendo levado ao Judiciário, que infelizmente está sempre sobrecarregado de processos, até porque as mudanças constantes na legislação fazem com que surjam sempre novos conflitos.

A respeito dessa malsinada não cumulatividade, aliás, já em 2004 escrevemos: “A não-cumulatividade exige regramento complexo. Para demonstrá-lo basta referir a enorme quantidade de normas colocadas na Constituição de 1988, para esse fim. Enquanto na EC nº 18, de 1965, existiam apenas o art. 12 e seus dois parágrafos, na vigente Constituição existem cerca de trinta dispositivos. É o art. 155, II e seu § 2º, com nada menos de doze incisos, a maioria deles desdobrados em várias alíneas.

Na redação originária do Código Tributário Nacional, havia apenas os arts. 52 a 58. Sete dispositivos, portanto. Agora, substituindo aqueles sete dispositivos, temos a LC 87/96, com nada menos de trinta e seus artigos.

É necessário dizer mais?”¹

E de 2004 até agora muitos outros dispositivos legais surgiram tratando dessa malsinada não cumulatividade, introduzida nas contribuições PIS e Cofins, criando uma enorme complexidade na legislação tributária, indesejável sob todos os aspectos, em meio da qual o conflito entre o Fisco e os contribuintes é cada vez maior.

Sem a pretensão de fazer doutrina, vamos neste pequeno artigo estudar o conceito de insumo. Começaremos apontando algumas restrições indicadas pelo Fisco e algumas adotadas em decisões, da própria Administração e do Judiciário, daí decorrentes. Em seguida vamos aos dicionários em busca do significado da palavra insumo, e, ao final, vamos colocar o nosso pensamento a respeito desse conceito, considerando especialmente o elemento contextual.

2. Conceito Restrito Adotado pelo Fisco

No exercício do poder de tributar o Estado, vale dizer, a Fazenda Pública, sempre atribui às regras jurídicas o significado e o alcance que lhe permita arrecadar mais. E isto é natural porque o Direito é um sistema de limites, e todo titular de poder tende a superar os limites a ele estabelecidos.

Assim, a Fazenda Pública tende a adotar um significado restrito para o que se deve entender como *insumo* porque isto lhe permite arrecadar mais com a exclusão de créditos no sistema de não cumulatividade de alguns tributos. Veja-se, a propósito dessa posição da Fazenda Pública, o que afirma José Eduardo Soares de Melo.²

Já o contribuinte, situado no polo oposto da relação tributária, como pretende pagar o mínimo possível, tende a ampliar o alcance do que devemos entender como *insumo*, nesse contexto. E daí resulta um considerável número de conflitos na relação tributária.

Para o estudo do conceito de insumo no contexto da não cumulatividade dos tributos selecionamos uma decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e uma do Superior Tribunal de Justiça, que vamos analisar.

¹ Hugo de Brito Machado, “Virtudes e defeitos da não cumulatividade no sistema tributário brasileiro”, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador), *O princípio da não-cumulatividade*, CEE/RT, São Paulo, 2004, p. 94.

² José Eduardo Soares de Melo, “PIS-Cofins - aspectos polêmicos”, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador), *Aspectos polêmicos de PIS e Cofins*, Lex Magister/CEU, São Paulo, 2013, p. 89.

Apreciando recurso de uma empresa industrial de calçados, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, em processo no qual se discutia o cálculo da Cofins, proferiu decisão em cuja ementa está dito que:

“O conceito de insumo na legislação referente à Cofins não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Para uma indústria calçadista, não constituem insumos assistência médica e odontológica, comissões sobre vendas, tratamento de resíduos industriais, transporte de pessoal e pagamentos realizados a empresas de refeições coletivas, despesas de exportação e manutenção de *software*, material empregado na limpeza, uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos funcionários, valores gastos com propaganda, publicidade e anúncios, e formação profissional dos funcionários.”³

Já o Superior Tribunal de Justiça, apreciando recurso de uma empresa de telefonia, em processo no qual litigava com o Estado de Minas Gerais, proferiu acórdão em cuja ementa está dito que:

“1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, *b*, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.

3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitado se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. ‘O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-lo à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não a única hipótese de incidência do imposto.’ (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.”⁴

Essas duas decisões albergam elementos que nos permitem desenvolver nossas considerações a respeito do significado de *insumo*, no contexto da legislação tributária, explicando a diferença de significado conforme o conceito esteja no âmbito do

³ Acórdão nº 3403-001.895, 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, proferido na Seção de 30.1.2013, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 217, Dialética, São Paulo, outubro de 2013, p. 209.

⁴ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.201.635/MG, relator Ministro Sérgio Kukina, julgado em 12.6.2013.

IPI, do ICMS ou das contribuições PIS/Pasep e Cofins. Antes, porém, vamos verificar o que dizem os dicionaristas a respeito da palavra insumo.

3. O que é Insumo segundo os Dicionários

Muitos dos dicionários jurídicos são omissos. Não registram a palavra insumo. Omissão que podemos constatar até em dicionários de Direito Tributário. Nossa pesquisa, porém, foi interessante porque reforçou a nossa ideia quanto à amplitude que pode ter o significado da palavra insumo.

Maria Helena Diniz registra:

“Insumo. Economia política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (*imput*), em contraposição ao produto (*output*), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatos de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sidou).”⁵

Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, por seu turno, registra:

“Insumo. (Trad. do ingl. *imput*, por analogia com consumo) S.m. Econ. Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção. (Sin. ingl.: *input*).”⁶

No *Dicionário da língua portuguesa contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, consta:

“insumo (ĩsumu) s. m. (Do cast. *insumo*, do lat. *Insumere* ‘empregar’, ‘gastar’) *Bras. Econ.* Conjunto dos factores ou recursos que entram na produção de um bem ou serviço.”⁷

No *Dicionário Houaiss da língua portuguesa* consta:

“Insumo s. m. (1975 et AF) Econ cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.), necessários para produzir mercadorias ou serviços; Etim prov. subst. depreendido do v. lat. *insũmo*, *is*, *ũmpsi*, *ũmptum*, ou *ũmtum*, *mere*, tomar, invadir, despende, gastar; fig. empregar, em consagrar a; segundo AF trad. do ing. *imput* p. ana. com o port. *consumo*.”⁸

Finalmente, Schubert de Farias Machado e eu já registramos que:

Insumos - “São as coisas utilizadas na fabricação de um produto industrializado. A palavra tem um sentido genérico, abrangendo as matérias primas, os materiais secundários, materiais de embalagem e tudo o mais que seja utilizado para a obtenção de um produto industrializado.”⁹

Ressaltamos, porém, que essa nossa definição de *insumos* está dirigida à legislação do IPI. Para um contexto amplo, a melhor definição do significado de insumo é a formulada por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, o melhor dicionarista da

⁵ Maria Helena Diniz, *Dicionário jurídico*, volume 2, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 870.

⁶ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, p. 1.120.

⁷ *Dicionário da língua portuguesa contemporânea*, II volume, Academia das Ciências de Lisboa, Editorial Verbo, 2001, p. 2.126.

⁸ Antonio Houaiss, Mauro Salles Villar e Francisco Manoel de Mello Franco, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, p. 1.629.

⁹ Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, Atlas, São Paulo, 2011, p. 115.

língua portuguesa, ao dizer que insumo é o “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.”¹⁰ Este, aliás, é o que podemos chamar de sentido linguístico, ou significado que tem a palavra na língua portuguesa, de sorte que, salvo em situações excepcionais, assim deve ser entendida. É o sentido que tem na linguagem em geral e especialmente na que diz respeito à Economia, que em princípio deve prevalecer na linguagem do Direito Tributário quando tratamos da não cumulatividade dos tributos.

Ocorre que o objeto essencial para incidência do tributo é diferente, conforme se trate do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, e ainda, das contribuições conhecidas como PIS/Pasep e Cofins. E como o significado da palavra insumo, no contexto da não cumulatividade dos tributos, deve ser estabelecido em razão desse objeto essencial para a incidência tributária, tal significado não pode ser o mesmo na legislação desses tributos.

Assim é que Paulo de Barros Carvalho, reportando-se à definição de insumo registrada por Maria Helena Diniz em seu *Dicionário jurídico*, assevera:

“Essa é a definição de ‘insumo’ traçada com base nos ensinamentos da Economia, domínio científico cujos vocábulos foram incorporados pelo direito positivo. Certo que o ‘insumo’ representa a entrada de bens e serviços necessários ao produto da atividade empresarial e sua forma poderá variar de acordo com o objetivo social da pessoa jurídica, o que acaba por acarretar diferenças nas situações que fazem nascer créditos para fins de IPI, ICMS, PIS e Cofins. É que esses tributos tomam por base de cálculo a industrialização, comercialização e prestação de serviços, e receita bruta, respectivamente, devendo o creditamento ocorrer em conformidade com o tipo de fato jurídico sujeito à tributação.”¹¹

Realmente, no contexto da não cumulatividade dos tributos, o significado de insumo depende essencialmente de qual seja o objeto da incidência tributária. Por isto mesmo é que, nas palavras de Barros Carvalho, na lição acima transcrita, deve o creditamento ocorrer em conformidade com o tipo de fato jurídico sujeito à tributação.

É o que vamos, a seguir, demonstrar.

4. O que é Insumo no Contexto da não Cumulatividade

4.1. O que é insumo na legislação do IPI

Como o próprio nome está a indicar, o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo que onera a industrialização. O objeto essencial para a sua incidência é, em regra, a industrialização e a saída do produto industrializado do estabelecimento que o fabricou. Por isto é que, mesmo por lei não seria válida a redução do conceito de insumo para fins de não cumulatividade das contribuições PIS/Pasep e Cofins, porque existe importante diferença entre estas e o IPI, cuja materialidade é

¹⁰ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, p. 1.120.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador), *Aspectos polêmicos de PIS e Cofins*, Lex Magister/CEU, São Paulo, 2013, p. 51.

a industrialização de produtos, como registra com inteira propriedade Rafaela Sabino Caliman Wild, afirmando que:

“O conceito de insumos disposto na legislação do IPI se encontra intimamente ligado à materialidade deste tributo, que é a industrialização de produtos.

Já a materialidade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins é totalmente diversa do mencionado imposto, incidindo sobre toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, não havendo embasamento para justificar a adoção análoga do conceito restritivo contido na legislação do IPI.”¹²

Os insumos, na legislação concernente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, são apenas as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem. São coisas que se integram no produto industrializado cuja saída do estabelecimento produtor enseja o débito, do qual será deduzido o IPI relativo aos insumos, para que o imposto não seja cumulativo.

O objeto essencial para a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados é um produto. É razoável, pois, a redução do alcance do que devemos entender por insumos, conceito que, neste caso, deve abranger apenas aquilo que se integra naquele produto, inclusive para o seu revestimento ou embalagem.

4.2. O que é insumo na legislação do ICMS

No âmbito da legislação concernente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte e comunicações o conceito de insumo é mais amplo. Isto se deve ao fato de que o objeto essencial para a incidência desse imposto é a operação relativa à circulação da mercadoria, ou à prestação do serviço tributável.

Louvável, portanto, foi a decisão do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada no acórdão cuja ementa transcrevemos no item 2 deste artigo, ao afirmar que em face “da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitado se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade”.

A rigor, tudo que tenha ensejado a incidência do ICMS, e que seja necessário para a ocorrência de um novo fato gerador desse imposto enquadra-se no conceito de insumo, pois a não ser assim esse imposto será cumulativo, contrariando o que estabelece a Constituição Federal.

4.3. O que é insumo na legislação das contribuições PIS/Pasep e Cofins

No âmbito da legislação concernente às contribuições em referência o conceito de insumo é bem mais amplo, exatamente porque o fato gerador dessas contribuições é mais amplo do que o do IPI e até do que o do ICMS.

Por isto mesmo, não podia a Administração Tributária adotar em ato normativo infralegal um conceito restrito de insumo, utilizando o conceito existente na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, como registra Rafaela Sabino Caliman Wild, em excelente artigo sobre o conceito de insumos, no qual escreve:

¹² Rafaela Sabino Caliman Wild, “Do conceito de ‘insumos’ para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208, Dialética, São Paulo, janeiro de 2013, p. 107.

“As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a sistemática não cumulativa das contribuições, não trazem a definição do conceito de insumos para fins de sua aplicação.

No entanto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil através de seus atos normativos definiu o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições, restringindo indevidamente tal conceito.

Na realidade, o órgão fazendário, ao definir quais bens e serviços seriam considerados insumos, simplesmente reproduziu o conceito contido na legislação do IPI, conforme se verifica na previsão do artigo 66, parágrafo 5º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. (...)”¹³

Aliás, mesmo por lei não seria válida a redução do conceito de insumo para fins de não cumulatividade das contribuições em questão, porque existe importante diferença entre estas e o IPI, cuja materialidade é a industrialização de produtos, como registra com inteira propriedade Rafaela Sabino Caliman Wild, no artigo já mencionado, afirmando que:

“O conceito de insumos disposto na legislação do IPI se encontra intimamente ligado à materialidade deste tributo, que é a industrialização de produtos.

Já a materialidade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins é totalmente diversa do mencionado imposto, incidindo sobre toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, não havendo embasamento para justificar a adoção análoga do conceito restritivo contido na legislação do IPI.”¹⁴

Como as contribuições PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a receita bruta, tudo o que seja necessário para o auferimento desta deve ser considerado insumo. E tal como acontece com as despesas no contexto da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o ser *necessário* deve ser entendido como ser efetivo, ter realmente ocorrido.

Não temos dúvida de que as reduções que o Fisco pretende introduzir no conceito de insumo, para efeito de não cumulatividade no âmbito das contribuições, apenas revelam o propósito, sempre presente nas relações tributárias, de aumentar a arrecadação. Não nos parece que esse sentido abrangente da palavra possa comportar redução, de sorte a implicar redução ou exclusão do crédito a ser considerado na não cumulatividade à qual se refere a Constituição Federal.

¹³ Rafaela Sabino Caliman Wild, “Do conceito de ‘insumos’ para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208, Dialética, São Paulo, janeiro de 2013, pp. 105 e 106.

¹⁴ Rafaela Sabino Caliman Wild, “Do conceito de ‘insumos’ para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 208, Dialética, São Paulo, janeiro de 2013, p. 107.