



# Seminário Internacional de Direito Tributário



## Breves considerações

- Conceito de Insumos – quais bens e serviços podem ser considerados insumos?
- Extensão dos bens e serviços que serão qualificados como insumos para possibilitar o creditamento para apuração do Pis e da COFINS; definição sobre a parte do processo empresarial que poderá receber o creditamento de bens e serviços qualificáveis como insumos.
- Prestação de serviços/ produção de bens X atividades para obter a receita

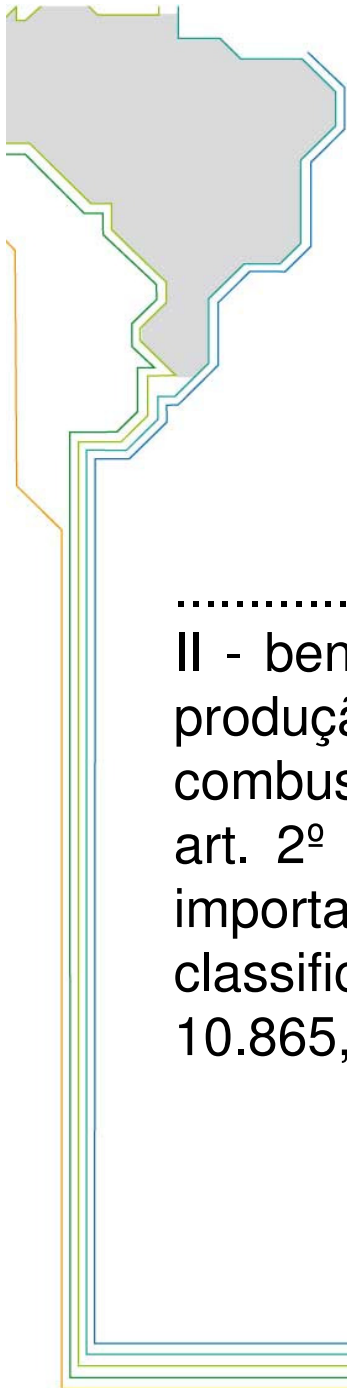


## Seminário Internacional de Direito Tributário

Para a apuração da contribuição à COFINS, o artigo 3º, inciso III, da Lei n° 10.833/2003, prevê o desconto, na base de cálculo da contribuição, dos **“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”.**

Para apuração da base de cálculo do PIS, a legislação contempla a mesma disposição acima transcrita, no artigo 3º, inciso II, da Lei n° 10.637/2002.

**Há discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o que se entende por INSUMOS.**



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

.....  
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

# Conceito de Insumo

A palavra **insumo** no ensinamento do Mestre Aliomar Baleeiro *é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final.*

- (...).
- *Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).*
- Como exemplos, têm-se a matéria-prima, o produto intermediário ou secundário, o material de embalagem, e outros materiais como a energia elétrica, o combustível, consumidos no processo industrial ou na prestação dos serviços próprios da atividade empresarial.

## Conceito de Insumo – Atos infralegais

- **Insumo: Instruções Normativas nº 247/2002 (art. 66) e nº 404/2004 (art. 8º)**

- A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
  - (...)
  - **§ 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;**

# Conceitos – Atos infralegais

- **Insumo: Instruções Normativas nº 247/2002 (art. 66) e nº 404/2004 (art. 8º)**
- § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
  - 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.

# Insumo – Legislação do IPI

## – Decreto nº 7.212/2010 - RIPI

- 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.



# Insumo – Legislação do IRPJ

## Decreto nº 3.000/1999 - RIR

- Art. 289. O **custo** das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração
- Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente
  - I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
  - II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
  - III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
  - IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
  - V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

# Insumo – Legislação do IRPJ

- **Decreto nº 3.000/1999 - RIR**
- Art. 299. São operacionais as **despesas** não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
- § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
- § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
- § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

## Insumo na não cumulatividade do PIS e da Cofins

- A definição do que seja insumo, para efeito do creditamento do PIS e da Cofins, está longe, muito longe, de ser apascentada. De um lado, há a posição mais restritiva do Fisco e da PGFN; de outro, o entendimento da doutrina: mais elástico, mais extensivo. E, finalmente, o entendimento que vai prevalecer: o da Jurisprudência. Este, ainda longe de ser concensual, como veremos a seguir:

# A Jurisprudência do CARF

- TRÊS POSSIBILIDADES DE INTERPRETAÇÃO
- 1) **mais restritiva**, cf. o IPI (INs SRF 247/2002, art. 66, § 5º, e 404/2004, art. 8º, § 4º; PN CST 65/79):):
  - MP, PI, MI e outros bens que sofram alterações (desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas), em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação
- 2) Mais Ampla, cf. o IRPJ:
  - toda despesa necessária às atividades da PJ
- 3) meio-termo

## Critérios para a qualificação de “insumo” para efeito da aplicação da não-cumulatividade do PIS/COFINS

- **A) Insumo para PIS/COFINS = legislação IPI**
- [Acórdão 203-12.469](#) da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho): O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.
-

## Critérios para a qualificação de “insumo” para efeito da aplicação da não-cumulatividade do PIS/COFINS

- **B) Insumo para PIS/COFINS = legislação IRPJ**
- [Acórdão nº 3202-00.226](#) da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior): 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 à 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.
- **Insumos:** serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo.
- **Atividade da empresa:** provavelmente fabricação de móveis

## Critérios para a qualificação de “insumo” para efeito da aplicação da não-cumulatividade do PIS/COFINS

### • **C) critérios próprios – meio termo**

1. Gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.
2. Insumos como bens ou serviços consumidos diretamente para a prestação dos serviços ou produção dos bens
3. Insumos – classificação contábil

## Critérios para a qualificação de “insumo” para efeito da aplicação da não-cumulatividade do PIS/COFINS

### • C) Insumo para PIS/COFINS = critérios próprios

- [Acórdão nº 3301-000.954](#) da Terceira Seção de Julgamento do CARF (Relator Cons. Maurício Taveira e Silva): O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.
- **Insumos:** larva, pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão, tais como: camaronina, farelo, artemia, cal, calcário, fertilizantes, adubos químicos etc; gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio, amônia etc.; telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas, etc.; cloro, material de limpeza e higienização de instalações, medicamentos; combustíveis, óleo diesel e lubrificantes; caixas de isopor para transporte de pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem
- **Atividade da empresa:** criação, beneficiamento e comercialização de camarão



[Processo n. 11080.008337-2005-51](#) da Terceira Seção de Julgamento do CARF  
(Declaração de voto do Conselheiro Leonardo Mussi):

***Nesta declaração de voto o Conselheiro se socorre de conceitos contábeis para definir o critério sobre a qualificação de bens e serviços que gerariam créditos a título de insumos***

....

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

O que quero dizer, é que a expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria-prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos.

[Processo n. 11080.008337-2005-51](#) da Terceira Seção de Julgamento do CARF

....

A título de conclusão, podemos ressaltar que, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como os fatores de produção diretos e indiretos, na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas. O valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o Custo do Produto Vendido (CPV) ou o “Custo dos Serviços Prestados (CSP)”, registrado na contabilidade da empresa, e serão apropriados no mês da aquisição do bem ou serviço.

[Processo n. 13053.000211/2006-72](#) da Terceira Turma da Câmara Superior do  
CARF ...(voto da relatora Nanci Gama)

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, 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.

Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao reger os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

[Processo n. 13053.000211/2006-72](#) da Terceira Turma da Câmara Superior do CARF

... (declaração de voto Susy Gomes Hoffmann)

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.

....

Neste sentido, adotando o critério de que o bem ou o serviço para ser classificado como insumo apto a gerar crédito de PIS e COFINS precisa ser inerente à atividade empresarial (mas não necessariamente parte integrante do processo produtivo, no sentido de nele ser consumido), o que neste caso se reveste pelo fato de que, sem a utilização deste bem (uniformes obrigatórios por lei) o bem a ser produzido não alcança um requisito legal para ser disponibilizado à venda.

## A Jurisprudência do STJ

- No STJ, a jurisprudência caminhava no sentido de alargar o conceito de insumo, de forma a afastar o entidimento restritivo do Fisco e dar uma interpretação mais ampla, ora igualando o conceito de insumo do IRPJ, ora criando o meio termo, a exemplo do que já vem decidindo o CARF.
- Todavia, julgado rescente da Primeira Turma da 1ª Seção, veio em sentido contrário, aplicando o critério restritivo das INs da Receita Federal.

## Minuta de voto do Ministro Mauro Campbell Marques – foi pedido vista pelo Ministro Herman Benjamin

- São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
- 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.
- 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

## Minuta de voto do Ministro Mauro Campbell Marques – foi pedido vista pelo Ministro Herman Benjamin

- 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
- 7. Recurso especial provido.
- [RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317](#) - MG (2011/0066819-3)
- **Insumos:** gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados no ambiente produtivo
- **Atividade da empresa:** fabricação de produtos alimentícios



## BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA TURMA, 17/03/2010)

- PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. ENTIDADES HOSPITALARES E CLÍNICAS MÉDICAS. ALÍQUOTA ZERO. LEI Nº. 10.147/2000. RECEITAS RELATIVAS AOS MEDICAMENTOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INAPLICABILIDADE. (...) 2. A controvérsia consiste no reconhecimento do direito da clínica médica à exclusão, da base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes sobre o faturamento decorrente da prestação de serviços, das receitas correspondentes ao valor dos medicamentos utilizados na prestação daqueles serviços, mediante a aplicação da alíquota zero prevista no artigo 2º da Lei n. 10.147/2000 para as pessoas jurídicas que não ostentam a qualidade de importadores ou fabricantes dos produtos nela referidos. 3. A Lei n. 10.147/200, no art. 2º, deixa claro que a redução das alíquotas a zero incide sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do respectivo inciso I, do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador. Concentrou, assim, a cobrança do PIS e da Cofins em uma única etapa -a da industrialização- eximindo do pagamento da contribuição os intermediários e os revendedores. 4. As entidades hospitalares e as clínicas médicas não têm como atividade básica a venda de medicamentos no atacado ou no varejo, sendo sua atividade precípua a prestação de serviços de natureza médico-hospitalar a terceiros. Destarte, os medicamentos utilizados pela recorrente são insumos imprescindíveis para o desempenho de suas atividades e, por essa razão, integram o seu custo. Assim, as receitas auferidas em razão do pagamento do serviço pelos seus pacientes englobam o valor dos remédios empregados na prestação do serviço, razão pela qual é descabida a aplicação da alíquota zero. ([RESP 200901290564](#), BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA TURMA, 17/03/2010)
- **Insumos:** medicamentos utilizados na prestação de serviços médicos
- **Atividade da empresa:** clínica médica



## RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 – RS RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA

- CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003.
- NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.
- 1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
- 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
- 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.
- 4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN).
- Precedentes: **AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13,** e **Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.**
- 5. Recurso especial a que se nega provimento.

## RECURSO ESPECIAL Nº 1.020.991 – RS RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA

- (...) No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
- Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.
- Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação. ....
- Ademais, o art. 111 do CTN, de modo expresso, prevê regra que impõe a interpretação literal nos casos de benefício fiscal, não se admitindo o uso da exegese extensiva. (Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. ).

## VOTO-VENCIDO MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

(...)

*Trabalhamos com dois conceitos rebeldes. A conceituação, primeiro da não cumulatividade, que é um conceito puramente jurídico. O outro é o conceito de insumo, que é um conceito econômico.*

- *3. A expressão insumo vem de uma expressão inglesa in put, que quer dizer tudo que ingressa na elaboração de um produto. O exemplo que os autores econômicos trazem como, por exemplo, Nilson Holanda e outros, é o de um bolo; esse bolo de cozinha, comum - que as nossas mães faziam e que deles, infelizmente, hoje só resta a saudade - que é a massa de trigo, a manteiga, a perícia da pessoa que faz bolo, as proporções da mistura, do fermento, da água, da farinha de trigo etc. E, finalmente, a própria fôrma, Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, na própria fôrma onde aquele material é lançado e até mesmo a energia elétrica ou energia radiante, qualquer que seja, do forno que assa aquela massa. Tudo isso é insumo.*
- *Agora, quanto a não cumulatividade, ....., penso que ser coisa mais complicada, porque na aquisição de insumos indiretos há incidência desse tributo. Muitos insumos indiretos, e uso aqui a palavra abusivamente, porque, para mim, insumo é tudo que entra na composição.*
- *Não interessa se foi direta ou indiretamente, participou é insumo. A não cumulatividade, Ministro Presidente, contempla, a meu ver - aqui ousou discordar brandamente do Relator - aqueles insumos sobre os quais na sua aquisição incidiu essa exação. Senão, o produtor vai pagar duas vezes essa exação. Paga quando adquire o insumo chamado indireto e paga quando vende seu produto, porque está dentro do seu faturamento.*

## VOTO-VENCIDO

### MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

- 6. Penso que, pelo princípio da não cumulatividade, se deveria excluir da base de cálculo aqueles insumos diretos ou indiretos em cuja aquisição incidiu o tributo. O critério jurídico, penso eu, Senhor Presidente, com todo respeito, deve ser este: indagar-se se na aquisição o adquirente pagou este tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não cumulatividade. A não cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior.
- 7. Então, se restou provado, como percebi, que na operação de certos insumos o produtor pagou este tributo, esta exação, como exigir que ele continue pagando-a na sequência da produção? Com relação a esse ponto, faço essa ressalva.
- .....
- 11. Dou parcial provimento para contemplar na pretensão de crédito não de todos os insumos, mas somente aqueles sobre nos quais houve uma incidência anterior, em respeito à não cumulatividade, pois, então, teremos de admitir, pelo menos nesses casos, que haverá, mais de uma vez, a exigência da mesma exação, e aí estaria ofendida a não cumulatividade, a meu ver.