

**CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE GASTOS
COM VALE-ALIMENTAÇÃO, VALE-REFEIÇÃO,
FARDAMENTO E UNIFORMES FORNECIDOS A
EMPREGADOS: APONTAMENTOS RELEVANTES
SOBRE A IRRETROATIVIDADE DA LEI N. 11.898/09,
A OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA,
AO CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL ÀS
CONTRIBUIÇÕES E À NÃO-CUMULATIVIDADE
PLENA DO PIS/COFINS**

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Com a publicação da Lei n. 11.898/09, em 09/01/09, foi permitido às empresas prestadoras dos serviços de limpeza, conservação e manutenção, apropriarem créditos de PIS e COFINS sobre os gastos realizados com vale-alimentação, vale-refeição, fardamento e uniformes fornecidos a empregados.

Naquele tempo, Marcelo Magalhães Peixoto e eu estávamos na fase final do fechamento da obra *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-cumulativo*. A edição da citada lei fez com que adicionássemos mais um capítulo àquele livro que estava nascendo.

Isto porque, logo após a vinda à baila da Lei n. 11.898/09, alguns tributaristas foram aos jornais e escreveram artigos em revistas eletrônicas especializadas sustentando a possibilidade de sua aplicação retroativa, de modo a permitir aos contribuintes interessados serem restituídos dos créditos

antes negados. Dado ao debate público instalado, vimo-nos impelidos a atrasar um pouco a publicação da obra para que este tema fosse abordado também.

Agora, passada a fase inicial de vigência da lei, é possível tecer considerações mais profundas sobre a abrangência do direito ali disciplinado, não só em relação à (im)possibilidade de se retroagir seus efeitos, mas também à (im)possibilidade de estender o direito ao crédito a outros contribuintes a partir dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e não-cumulatividade plena do PIS e da COFINS, este último enfocado especialmente pelo conceito de insumos aplicável às contribuições.

É isto o que pretendo fazer no presente ensaio.

Inicialmente, será demonstrado o histórico da discussão, aí incluído o histórico legislativo em comparação ao entendimento da Receita Federal sobre o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS. Após, abordaremos como a Lei n. 11.898/09 violou os princípios da isonomia, capacidade contributiva e da não-cumulatividade plena aplicável ao PIS e à COFINS.

Sem mais delongas, passo ao exame da questão proposta.

2. Esboço histórico do tema

O artigo 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03,¹ permite aos contribuintes descontar créditos de PIS e COFINS

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

sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas citadas leis, o que veio a ser feito na Instrução Normativa SRF n. 247/02 (modificada pela Instrução Normativa SRF n. 358/03) e na Instrução Normativa SRF n. 404/04. Segundo elas, os bens e serviços que conferem créditos de PIS e COFINS a título de insumos são:

- Em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens: matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados por pessoa jurídica brasileira ou estrangeira, aplicados e/ou consumidos na produção/fabricação do bem;²
- Em relação à prestação de serviços: bens e serviços aplicados/consumidos na prestação de serviços.³

(...)

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 n. 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;” (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004).

2. Quanto aos insumos da atividade fabril, este entendimento fica emblemático pela leitura da Solução de Consulta n. 198/05, segundo a qual “para efeito de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo [e COFINS não-cumulativa], podem ser considerados insumo s os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda”.

3. Isto fica claro pela Solução de Consulta n. 263/05, segundo a qual “a pessoa jurídica prestadora de serviços, submetida à incidência não-cumulativa da contribuição, poderá descontar créditos sobre os valores das aquisições, efetuadas no mês, de serviços utilizados como insumos na prestação dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. Não há base

Baseada nessas premissas, a Receita Federal sempre emitiu Soluções de Consultas vedando o crédito sobre os gastos com alimentação, transporte e uniformes fornecidos a empregados. A consagração de tal entendimento veio com a publicação da Solução de Divergência n. 43, de 7 de novembro de 2008, pela COSIT. Vejamos o texto das ementas publicadas:

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. As despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes e com partes e peças de reposição, assim como as despesas com serviços de manutenção, aplicados ou utilizados em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde as aludidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado. Por outro lado, não configuram insumos as mesmas despesas, quando aplicadas em veículos destinados ao transporte de empregados, assim como, o fornecimento de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme, respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capas, entre outros, ainda que indispensáveis à prestação dos serviços. Eventuais créditos apurados extemporaneamente poderão ser utilizados para desconto dos valores devidos ao título da contribuição na sistemática de não-cumulatividade, sem qualquer atualização monetária ou incidência de juros, no prazo de cinco anos a contar da data em que ocorrida a realização da despesa ou gasto que os tenha originado, sendo que tais créditos não cons-

legal para o desconto de créditos com base nos gastos com representação comercial para venda de mercadorias”.

tituem receita bruta da pessoa jurídica (Solução de Consulta n. 260/08 – 9ª Região Fiscal).

CRÉDITOS. INSUMOS. FORNECIMENTO DE ROUPAS, ACESSÓRIOS E VALE TRANSPORTE. NÃO-CUMULATIVIDADE. Não configuram insumos, para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei n. 10.833, de 2003, os gastos efetuados com fornecimento de uniformes, roupas profissionais, acessórios profissionais e vale transporte, a empregados e funcionários (Solução de Consulta n. 349/07 – 9ª Região Fiscal).

GASTOS COM SERVIÇOS, MÃO-DE-OBRA, MANUTENÇÃO, ALIMENTAÇÃO, FERRAMENTAS. CRÉDITO. Os gastos com contratação de mão-de-obra de pessoa a jurídica para operação de máquinas da linha de produção, com manutenção de equipamentos da linha de produção e da rede elétrica industrial, com contratação de serviços relativos ao processo de produção e com ferramentas não incluídas no ativo imobiliza do são considerados insumos, para fins de creditamento. Todavia não são considerados insumos os gastos com Programa de Alimentação do Trabalhador, transporte de pessoal, limpeza, vigilância, jardinagem, manutenção de prédios administrativos e de produção, uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (Solução de Consulta n. 377/06 – 9ª Região Fiscal).

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda (Solução de Divergência n. 43 de 07/11/08 - COSIT).

O que norteou o entendimento da Receita Federal foi exatamente o preceito normativo das Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04: os insumos que geram crédito de PIS e COFINS devem se desgastar em razão do contato direto com o produto em fabricação (em relação aos industriais, os mesmos critérios aplicados à apropriação de créditos de IPI, previsto no artigo 164 do RIIPI/02), ou serem aplicados/consumidos na prestação de serviços (em relação aos prestadores de serviços). Quanto a estes últimos (prestadores de serviços), deve-se salientar que há alguns exemplos de insumos que geram créditos de PIS e COFINS: a vassoura para empresas que prestam serviços de limpeza; os computadores utilizados no desenvolvimento de softwares por empresas que prestam serviços de informática; a tesoura para empresas que prestam serviços de jardinagem; entre outros cujo emprego é essencial à prestação de determinados serviços.

Pois bem.

No entender da Receita Federal, as despesas efetuadas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados conferem créditos aos industriais porque não há desgaste dos mesmos em razão do contato direto com o produto em fabricação; e não conferem créditos a prestadores de serviços porque não são essenciais à prestação de serviços.

Ocorre que, conforme já dito no introito, em 09/01/09 foi publicada a Lei n. 11.898/09, que permitiu expressamente o direito a esses créditos ao acrescentar o inciso X ao artigo 3º da Lei n. 10.833/03. Vejamos:

Art. 3º. (...)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Em meu entendimento, tal modificação não retroage a períodos pretéritos, entretanto, pode ser pleiteada por outros contribuintes em razão dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e não-cumulatividade plena das contribuições ao PIS e à COFINS.

Seguem os argumentos.

3. Irretroatividade da Lei n. 11.898/09

Para o fim de preservar o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI,⁴ da Constituição Federal), em princípio nenhuma lei ou norma de qualquer espécie pode retroagir no tempo, especialmente para instituir ou majorar tributos, nos termos do artigo 150, III, alínea “a”, também da Constituição Federal.⁵

Mas a regra comporta exceções.

4. “Art. 5º. (...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

5. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Conforme o artigo 106 do CTN,⁶ há apenas três hipóteses em que é permitido uma norma retroagir no tempo, a saber:

1. Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; ou
2. tratando-se de ato não definitivamente julgado: (a) quando deixe de defini-lo como infração; (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou (c) quando lhe comine penalidade (multas) menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Note-se: a hipótese 2 apenas regulamenta corolário constitucional segundo o qual a lei sempre retroage para beneficiar o réu; a hipótese 1, por sua vez, não vem a relatar possibilidade de retroatividade de uma norma que constitua ou disponha sobre direitos, apenas sobre atos que venham a interpretar uma norma já em vigor – o que, aliás, é característico de qualquer exercício de interpretação.

E se assim o é, então se da norma interpretativa resultar a disposição e/ou constituição de um direito ou obrigação, não será possível a sua retroatividade no tempo, afinal, neste caso não será meramente interpretativa, mas sim dispositiva/constitutiva.

6. “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

A partir dessa análise sucinta, é possível concluir que:

- Em regra a lei ou norma não retroage no tempo;
- Tal impossibilidade é reforçada quando visar ao aumento de tributos;
- É possível a retroatividade de norma interpretativa, desde que seu efeito não seja a disposição e/ou constituição de um direito ou obrigação;
- As demais hipóteses nas quais há permissão à retroatividade dizem respeito à redução ou eliminação de multas impostas aos contribuintes, desde que o caso ainda esteja em discussão.

Muito bem.

Entendo que, ao acrescentar o inciso X ao artigo 3º da Lei n. 10.833/03, a Lei n. 11.898/09 efetivamente dispôs sobre um direito, isto é, criou uma situação jurídica antes inexistente (a possibilidade do crédito sobre os gastos lá relatados).

E vale salientar: creio que as normas em geral não ostentam caráter declaratório (interpretativo), mas sim dispositivo, afinal sempre constituem uma situação jurídica, positiva ou negativamente. Justamente por não serem declaratórias é que as leis não podem retroagir no tempo.

Em minha opinião, há apenas duas hipóteses em que seria possível tal retroatividade:

A primeira seria a hipótese de um contribuinte que, após ter apropriado o crédito, foi autuado e apresentou impugnação/recurso ainda não julgado definitivamente. Na exposição de linhas atrás, seria o caso de aplicação da hipótese 2(b), isto é, “quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência

de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”.

Cumprido frisar, nesse contexto, que a apropriação de crédito posteriormente compensado não tem o condão de implicar “falta de pagamento de tributo” (ocasião em que seria inaplicável a alternativa aventada), afinal, segundo o artigo 156, I e II, do CTN, tanto o pagamento em dinheiro como a compensação constituem hipóteses de extinção do crédito tributário.

Já a segunda não se trata necessariamente de uma retroatividade, se os contribuintes continuarem tentando obter um provimento no qual se declare que os gastos citados na Lei n. 11.898/09 não constituem nova modalidade de crédito, mas sim de insumos da atividade operacional inseridos no inciso II do artigo 3º (não no inciso X). Tal possibilidade será analisada no tópico 5, *infra*.

4. Violação ao Princípio da isonomia e da Capacidade contributiva

Conforme a interpretação mais difundida na doutrina e na jurisprudência, o princípio da isonomia constitucional, positivado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, consiste na dispensa de tratamento igual àqueles iguais entre si, bem como tratamento desigual àqueles que são desiguais.

Na esfera tributária, o princípio vem expresso no artigo 150, II, da Constituição Federal, que determina a proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

E mais.

O próprio artigo 150, II, da Constituição Federal, já indica desde logo ser vedada a distinção entre contribuintes em razão de ocupação profissional ou função econômica exercida.

E aqui fazemos um breve aparte para lembrar a famosa aula de Hugo de Brito Machado,⁷ para quem a vocação natural da *lei* é discriminar e disciplinar as desigualdades naturalmente existentes no meio social, de modo que o esforço intelectual do intérprete não deve recair ao fato da discriminação, em si mesma, mas sim aos critérios eleitos pelo legislador para se averiguar se a discriminação violou, ou não, o princípio da isonomia.

Com essas premissas em mente, em especial a vedação constitucional explícita acerca da proibição de distinção, pela lei, em razão de ocupação profissional ou função econômica exercida, é-nos forçoso concluir que o único critério lícito à discriminação entre contribuintes são suas respectivas *capacidades contributivas*, nos termos do artigo 145, §1º, também da Constituição Federal.

Segundo tal dispositivo, os impostos devem ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Mas entendemos que a utilização do termo “impostos” é imprópria, porquanto a medição da capacidade econômica como critério à imposição tributária é aplicável a todos os tributos não-vinculados, isto é, cujas receitas não se prestam a remunerar uma atividade estatal específica.⁸

7. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 44-5.

8. Por exemplo, as *taxas* são tributos vinculados, cujo critério de medição da base de

Entre os tributos não-vinculados estão as contribuições ao PIS e à COFINS: apesar de suas receitas terem destinação orçamentária específica (o financiamento da Seguridade Social), fato é que não se destinam a remunerar uma atividade estatal específica a ser prestada ao contribuinte.

Por essa razão, entendemos que o princípio da *capacidade contributiva* deve ser utilizado pela legislação tributária para discriminar os contribuintes que terão direito a este ou àquele crédito de PIS/COFINS, nenhum outro, mormente critérios que levam em consideração o ramo de atuação econômica do contribuinte, já que são expressamente vedados pelo já mencionado artigo 150, II, da Constituição Federal.

Muito bem.

A Lei n. 11.898/09 violou os princípios da igualdade e da capacidade contributiva ao dispor que apenas prestadores de serviços de limpeza, conservação e manutenção têm direito ao crédito de PIS e COFINS sobre as despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos a empregados.

As sobreditas violações se afiguram incontestáveis na medida em que se verifica que o critério utilizado foi justamente a ocupação econômica dos contribuintes, o que é expressamente vedado pelo artigo 150, II, da Constituição Federal.

Não é só.

cálculo não é a capacidade econômica do contribuinte, mas sim o serviço público e/ou o poder de polícia administrativa prestados pelo Estado. Do mesmo modo, por exemplo, as contribuições de melhoria não observam o princípio da *capacidade contributiva* como critério de apuração da base de cálculo, justamente porque deve ser medida em função da valorização venal do imóvel beneficiado pela melhoria que se quer implementar.

Não se considerou que contribuintes com a mesma capacidade econômica estão sendo tratados de modo desigual. Afinal, duas empresas podem ter o mesmo nível de faturamento e apurar seu IRPJ pelo mesmo método (lucro real), mas uma tem direito ao crédito (em razão de sua atividade) e outra não. Há, aí, clara e indubitável afronta à isonomia e à capacidade contributiva.

5. Violação ao Princípio da Não-cumulatividade plena

As Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, em suma, modificaram o regime de apuração das contribuições de cumulativo para não-cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS).

Essa *não-cumulatividade* foi desenhada segundo o alvêdrio do legislador ordinário porque não havia, até então, qualquer preceito constitucional impondo a sistemática na apuração dos tributos. Restringiu-se, portanto, a um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionadas no artigo 3º de ambas as leis.

Posteriormente, a Emenda Constitucional (EC) n. 42/03 inseriu o §12 ao artigo 195, conferindo status constitucional à não-cumulatividade do PIS/COFINS. Vejamos:

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:

(...)

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

A partir desse momento, a não-cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Passou a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições ao artigo 195, §12, da Constituição Federal.

E, de acordo com ele, à legislação infraconstitucional cabia apenas definir os setores da economia que se sujeitam ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, nada mais. Disto decorre que, segundo a própria Constituição Federal, a não-cumulatividade das contribuições deveria ser plena às atividades econômicas inseridas neste regime pela legislação infraconstitucional, sem qualquer tipo de restrição.

A partir do artigo 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que inicialmente a regra do artigo 195, §12, da Constituição Federal foi cumprida porque foram eleitos os setores da economia que se beneficiam do regime não-cumulativo das contribuições, afinal: *(i)* pelos incisos I, VIII e IX, os comerciantes foram incluídos na não-cumulatividade; *(ii)* pelos incisos II e VI, também o setor industrial foi incluído no regime; e *(iii)* pelos incisos III, IV, V e VII, os prestadores de serviços podem se beneficiar da não-cumulatividade porque, nestes incisos, estão previstas despesas que podem ser suportadas por eles.

E se industriais, comerciantes e prestadores de serviços estão inseridos no seio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, então o regime não-cumulativo deve ser pleno a eles, sem quaisquer restrições, inclusive esta veiculada pela Lei n. 11.898/09.

Há uma lógica plausível neste entendimento.

Se por um lado o constituinte acertou ao dispor sobre a não-cumulatividade no texto constitucional, por outro errou ao não estabelecer claramente suas regras. Este silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não-cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

Socorro-me às previsões dos artigos 155, §2º, e 153, §3º, II, da Constituição Federal (aplicável ao ICMS e IPI), para extrair o conceito constitucional da não-cumulatividade, embora reconheça desde logo que o método aplicável a esses impostos difere do método aplicável ao PIS e à COFINS⁹ (aliás, conforme ressaltai em artigo publicado na Revista de Direito Tributário da APET n. 21).

O valor perseguido pela Constituição Federal ao disciplinar a não-cumulatividade do ICMS e do IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos,

9. A sistemática não-cumulativa do ICMS e IPI utiliza o método “imposto contra imposto”, que difere naturalmente da não-cumulatividade do PIS/COFINS, que se vale do Método Subtrativo Indireto, ou simplesmente “base contra base”. Pelo método “imposto contra imposto”, o direito ao crédito é exatamente o montante da carga tributária que incidiu na etapa anterior (destacado em Nota Fiscal), enquanto que pelo método “base contra base”, o crédito será calculado sempre a 9,25%, independentemente do montante da carga tributária incidente na etapa anterior.

razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica.

De acordo com referidos dispositivos, a não-cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores.

O valor imiscuído neste princípio ao ICMS e ao IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica. José Eduardo Soares de Melo¹⁰ tem a mesma conclusão:

Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Ora, se o valor (princípio) constitucional é a desoneração do preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que desoneração é a palavra-chave do conceito de não-cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

10. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 7. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p. 210.

Este conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS e da COFINS prescrita do já mencionado artigo 195, §12, da Constituição Federal. Evidentemente, a não-cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a *circulação/produção* de mercadorias (como o é no ICMS e IPI), mas sim o *faturamento* dos contribuintes.

A existência de uma diferença clara entre os objetivos mirados pela não-cumulatividade aplicável ao IPI, o PIS e COFINS é assaz relevante. Afinal, demonstra que o valor constitucional (desoneração) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e encargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo. E isto influencia (e muito) a caracterização do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS.

Conforme já mencionado linhas atrás, o artigo 164 do RIPI/02 dispõe que, para fins de IPI, “insumos” são as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos, incluindo-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Este conceito de insumo aplicável ao IPI está vinculado à própria hipótese de incidência do IPI, que é a industrialização de produtos. Mas, no caso do PIS e da COFINS, o núcleo da hipótese de incidência vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, porquanto alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ora, é justamente em razão dessa dessemelhança entre as hipóteses de incidência do IPI, PIS e COFINS que decorre a diferença entre os métodos de não-cumulatividade aplicáveis a cada qual. E é em razão de tal dessemelhança que o conceito de insumos aplicável a um e outro pode (e deve) variar.

Nesse contexto, é possível que se retroaja, na prática, o disposto na Lei n. 11.898/09 não porque a lei seria meramente interpretativa (porque não é), mas sim pelo argumento de que os gastos lá relatados constituem, sim, insumos da atividade operacional dos contribuintes, nos termos do inciso II do artigo 3º.

6. Conclusão

Ao cabo do presente ensaio foi concluído ser possível aos contribuintes não alcançados pelas disposições da Lei n. 11.898/09 pleitear seu direito aos créditos sobre as despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, com base nos argumentos da violação aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e plenitude da não-cumulatividade do PIS e COFINS.

Foi concluído também que a citada legislação em regra não é retroativa, porquanto não interpreta um direito, mas sim modifica uma situação jurídica não existente antes de sua edição, salve em duas únicas hipóteses, conforme sustentado ao longo do texto.