

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

PIERO DECRESCENZO GRANJA

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

RIO DE JANEIRO/RJ

2020

PIERO DECRESCENZO GRANJA

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade Nacional de Direito – UFRJ como requisito parcial para conclusão do Curso de Graduação em Direito.

Orientador: Prof.º Bruno Curi.

Rio de Janeiro

2020

RESUMO

Observa-se que os contemporâneos debates acerca do conceito de insumo para implicações de tomada de créditos de PIS e COFINS, possui sua ascendência na própria acepção do fato gerador das contribuições, entretanto, sua analogia mais imediata surge da interpretação limitativa exposta pela Receita Federal através de instruções normativas. Sendo assim, este presente estudo teve por objetivo apresentar a delimitação do conteúdo do princípio da não-cumulatividade do PIS/COFINS, com vistas à luz da literatura analisar e debater os principais aspectos teóricos que abrangem tal problemática aqui em estudo. O presente estudo se justifica pela existência de probabilidade de transgressão frente a Constituição Federal, caso o procedimento de não-cumulatividade utilizada nas contribuições em mote não seja apropriado ao escopo ambicionado pela Constituição. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente estudo trata-se de uma revisão bibliográfica. A pesquisa é do tipo exploratória-descritiva, caracterizando-se como qualitativa. Foi possível constatar que as posições referentes a tal conceito podem ser colacionadas com os insumos do IPI e do IR, sendo o mais prenotado o do IPI e mais extenso o do IR. Deste modo, tem-se posições que igualam o conceito de insumos a um destes tributos ou designam um conceito próprio e medianeiro para as contribuições.

Palavras-Chave: COFINS; Crédito; Insumos; PIS.

ABSTRACT

It is observed that the contemporary debates about the concept of input for implications of taking PIS and COFINS credits, has its ascendancy in the very meaning of the generating event of the contributions, however, its most immediate analogy arises from the limiting interpretation exposed by the Federal Revenue through normative instructions. Thus, this study aimed to present the delimitation of the content of the principle of non-cumulative PIS/COFINS, with a view to the literature analyzing and debating the main theoretical aspects that encompass this problem under study. The present study is justified by the existence of a probability of transgression under the Federal Constitution, in case the non-cumulative procedure used in contributions on motto is not appropriate to the scope sought by the Constitution. The methodology used for the development of this study is a bibliographic review. The research is exploratory-descriptive, characterized as qualitative. It was possible to verify that the positions referring to such a concept can be collated with the inputs of IPI and IR, the most prized being that of IPI and the most extensive that of IR. In this way, there are positions that equate the concept of inputs with one of these taxes or designate a specific and median concept for contributions.

Keywords: COFINS; Credit; Inputs; PIS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I	9
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	9
1.1. DEFINIÇÕES E CONTEXTUALIZAÇÃO.....	9
1.2. TRIBUTO.....	12
1.2.1. Espécies de Tributo.....	13
1.2.2. Impostos.....	14
1.2.3. Taxas	14
1.2.4. Contribuições de Melhorias.....	15
1.2.5. Empréstimos Compulsórios.....	15
1.2.6. Contribuições Especiais	16
1.3. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO	16
1.3.1.1. Hipótese de Incidência.....	17
1.3.1.2. Fato Gerador.....	17
1.3.1.3. Contribuinte Responsável.....	18
1.3.1.4. Base de Cálculo	18
1.3.1.5. Alíquota	19
1.4. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	19
1.4.1. Vigência	20
1.4.2. Aplicação.....	20
1.4.3. Princípios Constitucionais do Sistema Tributário Nacional	21
CAPÍTULO II	23
2. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS.....	23
2.1. DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO	

PIS E DA COFINS.....	23
2.2. DO EQUÍVOCO NA BUSCA DE UM CONCEITO DE INSUMO QUE SE ADEQUE AO CONCEITO DE RECEITA.....	28
2.3. CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL	30
CAPÍTULO III.....	36
3. REGIME NÃO-CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS.....	36
3.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	36
3.1.1. Aspecto Material.....	36
3.1.2. Aspecto Temporal	37
3.1.3. Aspecto Espacial.....	38
3.1.4. Aspecto Pessoal.....	38
3.1.5. Aspecto Quantitativo	40
3.2. RECEITA.....	42
3.2.1. Conceito	42
3.2.2. Alcance	45
CAPÍTULO IV	51
4. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS.....	51
4.1. A FIXAÇÃO DO CONCEITO PARA CREDITAMENTO DE PIS/COFIN	51
4.2. O DIREITO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS E A DISCUSSÃO DOUTRINÁRIA SOBRE OS LIMITES DO CONCEITO DE INSUMO	52
4.3. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELO STJ E A ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004 DA RECEITA FEDERAL	53
CONCLUSÃO.....	58

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61
----------------------------------	----

INTRODUÇÃO

Inicialmente, cabe dizer aqui que este presente estudo aborda o tema “o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS, analisando à luz da Constituição Federal, a abrangência do princípio da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS, para, posteriormente balizada a abrangência do princípio, explicar o conceito de insumos para fins de creditamento dos aludidos tributos, diante dos diferentes aparelhos normativos infralegais.

Observa-se que os contemporâneos debates acerca do conceito de insumo para implicações de tomada de créditos de PIS e COFINS, possui sua ascendência na própria acepção do fato gerador das contribuições, entretanto, sua analogia mais imediata surge da interpretação limitativa exposta pela Receita Federal através de instruções normativas.

Neste contexto, com a publicação da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, modificada pelo Art. 25 da Lei nº 10.684/2003, resultado da conversão da Medida Provisória, o PIS adveio a ser, na maioria das vezes, não cumulativo. Nos termos do Art. 3º, alínea, “b, da Lei nº 10.637/02, o contribuinte possuirá direito ao crédito reminiscente aos valores de bens e serviços usados no prestamento de serviços, bem como na produção de bens.

Em sequência, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, implantou o §12 ao Art. 195 da Constituição Federal, adjudicando status constitucional da não cumulatividade do Programa de Integração Social, aprontando expressamente que a lei decidirá os segmentos de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na maneira dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Entretanto, para a legislação federal, restou silente no que se alude a definição do conceito do termo “insumos”, e a Receita Federal disciplinou a matéria conceituado de maneira limitativa tal termo, através da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002.

Sendo assim, este presente estudo teve por objetivo apresentar a delimitação do conteúdo do princípio da não-cumulatividade do PIS/COFINS, com vistas à luz da literatura analisar e debater os principais aspectos teóricos que abrangem tal problemática aqui em estudo.

O presente estudo se justifica pela existência de probabilidade de transgressão frente a Constituição Federal, caso o procedimento de não-cumulatividade utilizada nas contribuições em mote não seja apropriado ao escopo ambicionado pela Constituição. Tal tema se mostra proeminente, já que com o não cumprimento do princípio da não cumulatividade induz ao ampliamto da carga tributária em procedimentos produtivos circunspetos por diversas fases, somando o valor do produto final e, logo, anteparando um acesso mais extenso, da sociedade, no seu poder de consumo.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente estudo trata-se de uma revisão bibliográfica. Esta revisão bibliográfica se deu por meio de artigos científicos e publicações. Todo o material foi obtido por meio de *sites* de busca e bibliotecas virtuais, tais como *Google Acadêmico* e *Scientific Electronic Library Online* (SciELO).

Como critérios de seleção, optou-se por selecionar obras publicadas entre os anos de 2000 e 2020. Após a fase de levantamento bibliográfico, foi realizada uma triagem de todo o material que aborda em específico o assunto em estudo. A pesquisa é do tipo exploratória-descritiva, caracterizando-se como qualitativa.

CAPÍTULO I

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. DEFINIÇÕES E CONTEXTUALIZAÇÃO

Segundo Luís Martins de Oliveira¹, o Sistema Tributário Nacional (STN) de um apontado país, “trata-se de um conjunto de impostos, taxas e contribuições por meio dos quais o Estado alcança recursos para desempenhar suas funções, tais como a oferta de bens e serviços públicos de qualidade”.

Assim sendo, tanto pode ser aparelho para promover a distribuição de renda quanto para expandir o acúmulo capitalista de poucos. No Brasil, é de consenso geral que o sistema tributário é injusto, independente do parâmetro seguido para avaliá-lo.

O Art. 145, § 1º da CF² determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária”, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, “identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

No Brasil, observa-se que a carga tributária excessiva se apresenta como um dos maiores entraves ao desenvolvimento, por isso, entender as questões tributárias é imprescindível, uma vez que o Estado não pode implementar uma arrecadação indiscriminada e irresponsável que venha desrespeitar os limites determinados pela constituição e pelas normas gerais de Direito Tributário definidas por leis complementares

É notório que o Brasil apresenta elevados índices de desigualdade social. E uma das principais razões para isto, é a existência de um ineficiente e injusto Sistema Tributário, o qual está para ser reformado desde muitas décadas antes. Uma reforma é algo completo, pois acredita-se que, para tanto, precisaria ser

¹ OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 48.

² BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

realizada a promulgação de uma nova constituição.

No entanto, não se almeja aqui adentrar nas sinuosidades dos legalismos e algoritmos jurídicos que são intrínsecos ao assunto. Também não se ambiciona submergir na discussão da extensa conceituação jurídica intrínseco aos tributos e todas as suas espécies. Busca-se, portanto, de maneira compreensível e objetiva, trazer a luz as inconsistências e licitudes do Sistema Tributário Brasileiro para, de tal modo, colocar as principais premissas. Segundo Aliomar Baleeiro³:

Conforme o disposto no art. 3 do Código Tributário Nacional, tributo, por assim dizer, significa: toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sintetizando o exposto acima, o tributo pode ser entendido como sendo uma obrigação do cidadão para com o Estado, obrigatória - impositiva a todos - que precisa ser paga em dinheiro, que precisa ser constituída em lei e provenientes de atos lícitos (portanto, excluem-se atos criminais, os quais são passíveis de outras penalidades - multa, prisão etc.), cuja cobrança precise proceder de unicamente de ações estatais direcionadas para a sociedade.

De modo comum, os tributos são conduzidos por quatro princípios essenciais, pertinentes inteiramente com os preceitos democráticos e dos direitos humanos. Direitos humanos em razão de seus princípios serem extensos, indivisíveis e universais, permanecendo hierarquicamente acima até mesmo da constituição de cada país, e precisam pautar todos os atos do Estado, sejam eles legislativos ou administrativos. Segundo Kiyoshi Harada⁴, são eles:

Igualdade - (ou Capacidade Contributiva): constitui falar que a cobrança de tributos necessitará respeitar a igualdade entre os cidadãos, avaliando-se suas diferenças sociais e econômicas;

Legalidade - (ou o Respeito ao Estado de Direito): constitui falar que não é admitido cobrar tributos (sua hipótese de incidência, fato gerador e alíquota), assim como estabelecer-se benefícios (imunidades e isenções) e punições (pela ausência de pagamento e/ou sonegação), sem que exista previsão legal (Constituição, Leis, Decretos, etc.);

Liberdade - (Proibição de Confisco): É vedado ao Estado cercear à liberdade e as garantias básicas (livre iniciativa, propriedade, direito de ir e vir, entre outros) pela cobrança desarrazoada e desproporcional (portanto,

³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 64.

⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 50.

exagerada) de tributos;

Anterioridade - Atrelada ao princípio da Legalidade, evita que o Estado estabeleça a cobrança de tributos sem respeitar um prazo para o começo de sua vigência, de maneira a surpreender os cidadãos.

Conforme Aliomar Baleeiro⁵, “o Sistema Tributário pode ser avaliado como todo complexo orgânico composto pelos tributos instituídos em um país ou região independente e os princípios e normas que os conduzem”. Portanto, o Sistema Tributário Nacional é formado pelos tributos estabelecidos no Brasil, pelos princípios e pelas normas que conduzem tais tributos.

Aliomar Baleeiro⁶ ainda ensina que o Sistema Tributário Nacional “é conduzido pelo Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”. E a CRFB/1988 apresenta em seus arts. 145 a 162 disposições que são entendidas pelo Sistema Tributário Nacional.

Estas disposições acima falam sobre aspectos estruturais fundamentais do ordenamento jurídico-tributário brasileiro, além de tratar da jurisdição tributária dos entes públicos. Conforme Laudio Camargo Fabretti⁷, “jurisdição tributária é a capacidade intrínseca à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criar, alterar e suprimir tributos, mediante a expedição da lei”.

Portanto, a CRFB/1988 não cria os tributos, entretanto ela oferece a competência, portanto, ela concede poder para que os entes estatais possam estabelecer os tributos atribuídos no seu texto. O art. 145 da CRFB/1988⁸ dispõe sobre os tributos que poderão ser designados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 65.

⁶ Idem.

⁷ FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 63.

⁸ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

De tal maneira, na linha do que foi exposto acima, a CRFB/1988⁹ ainda pressagia, em seus arts. 148 e 149, que “a União poderá estabelecer os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais”. Observa-se, assim, que podem ser criados cinco tipos de tributos distintos

De acordo com Luís Martins de Oliveira¹⁰, “o STN é constituído pelas regras jurídicas que disciplinam a atuação do poder imposto pelos múltiplos órgãos públicos”. O Sistema Tributário Nacional, tal como existe hoje em dia, foi criado procurando harmonizar as relações da sociedade de maneira a se atender aos seus princípios básicos, como igualmente de maneira a se respeitar o pacto federativo sob o qual se convive.

Neste contexto, é de conhecimento que o conceito de tributo não é singular, entretanto varia conforme as distintas perspectivas: histórica, política, social, econômica e jurídica, assim como em relação ao agente que dele se utiliza. Portanto, entende-se que a expressão Sistema Tributário Nacional convém para indicar o conjunto de todos os tributos cobrados em um determinado país, sem diferenciar os da competência Federal, Estadual ou Municipal, e, de tal modo, todas as normas jurídicas com relações entre si que disciplinam a arrecadação destes tributos.

1.2. TRIBUTO

Pode-se alegar que o tributo se trata da ligação entre os sujeitos ativos e passivos da prestação, em que o sujeito ativo é representado pelo fisco e o passivo pelo contribuinte. Assim sendo, o Art. 3º do CTN¹¹ conceitua tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não componha sanção de ato ilícito, estabelecida em lei e cobrada perante atividade administrativa inteiramente vinculada”.

Ou seja, compreende-se que tributo se trata de uma prestação obrigatória e

⁹ Idem.

¹⁰ OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 49.

¹¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 158.

não voluntária, que não se configura punição pelo exercício de infrações e que sagra o princípio da legalidade, por ser estabelecida apenas mediante lei. Segundo Luís Martins de Oliveira¹², o tributo trata-se de um “vínculo jurídico entre o fisco e o contribuinte, que é decorrente de um fato lícito pressagiado em lei, tendo por finalidade uma prestação pecuniária”.

O tributo pode ainda ser classificado em distintas categorias. Conforme André Hoffmann¹³, “para detectar a natureza jurídica de um tributo, precisa ser realizada a análise de seu fato gerador, pois ele despontará a espécie tributária. A base de cálculo auxilia na confirmação da espécie do tributo”. Nota-se, assim, que é o fato gerador do tributo que vai defini-lo como uma das cinco espécies tributárias.

Conforme Hugo Machado¹⁴, “a procedência do termo tributo data dos primórdios da civilização, nas eras mais longínquas, quando os homens davam presentes aos deuses que cultuavam e chamavam esta prática de tributo”. O domínio de terras era uma conotação de amplo poder, de tal modo, apareceram as grandes civilizações como os gregos e romanos, e com elas apareceram também as guerras e disputas pela conquista do território.

Todavia, percebe-se que o custo para conservar os exércitos era alto, foi então que a Grécia estabeleceu os tributos como um meio de arrecadamento de receita. Na contemporânea constituição brasileira, dedica-se uma especial importância ao título que legisla acerca do sistema tributário, assegurando os direitos essenciais ao atribuir os princípios constitucionais que restringem o poder estatal de tributar.

1.2.1. Espécies de Tributo

Como já visto aqui antes, o tributo trata-se de toda prestação pecuniária cogente, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar, no entanto, que não venha a constituir sanção de ato ilícito, constituída em lei cobrada através de atividade administrativa inteiramente associada.

Desta maneira, a CRFB/1988, primeiramente, em seu Art. 145, pressagia as

¹² OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 49.

¹³ HOFFMANN, André. **Apostila de Contabilidade Tributária**. Ijuí: Curso de Ciências Contábeis, 2007, p. 45.

¹⁴ MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo, 2004, p. 147.

espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, a constituição adota a classificação quinquipartida, que classifica os tributos em cinco categorias, portanto, além das três espécies expostas no CTN, a constituição traz os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais

1.2.2. Impostos

Os impostos são uma das cinco categorias de tributos aprontadas na CRFB/1988. O Art. 16 do CTN¹⁵ conceitua o imposto como “o tributo cuja obrigação principal tem por fato gerador uma circunstância avulsa de qualquer atividade estatal característica, concernente ao contribuinte”. Pode-se dizer, assim, que o imposto se trata de um tributo não vinculado, portanto, não está associado a qualquer ação estatal característica, o que permite o financiamento das atividades gerais do Estado.

No entanto, a arrecadação dos impostos não tem vínculo direto com a destinação dada a eles, em razão disto, é plausível alegar que o contribuinte não auferir garantia de contraprestação dos serviços. Os impostos são de jurisdição privativa, sendo unicamente criados pela União, ou Estados, ou Municípios ou o Distrito Federal

1.2.3. Taxas

Dessemelhante de imposto, a taxa trata-se do tributo que fica vinculado a uma atividade característica do Estado, de tal modo, quando o contribuinte paga uma taxa, está pagando por algum serviço que foi prestado pelo Estado. Além disto, as taxas não têm uma base de cálculo, seus valores são reminiscetes ao serviço que foi proporcionado. Segundo Kiyoshi Harada¹⁶ “a taxa pode ser conceituada como uma prestação pecuniária demandada pelo Estado, em benefício de lei, pela concretização de uma atividade que afeta inteiramente o obrigado”.

O Art. 77 do CTN¹⁷ pressagia que as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no campo de suas concernentes

¹⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 159.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 51.

¹⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 159.

atribuições, “possuem como fato gerador a prática regular do poder de polícia, ou o uso da efetiva ou potencial, de serviço público característico e divisível, proporcionado ao contribuinte ou colocado à sua disposição”.

1.2.4. Contribuições de Melhorias

Compreende-se por contribuição de melhoria o acrescentamento do valor do imóvel situado nas áreas beneficiadas por obras públicas. Conforme o Art. 81 do CTN¹⁸, “a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no campo de suas concernentes atribuições, “é estabelecida para fazer face ao custo de obras públicas de que transcorra valorização imobiliária”, tendo como alcance total a despesa efetivada e como alcance individual o acrescentamento de valor que a obra proceder para cada imóvel beneficiado

Todavia, a cobrança desta contribuição apenas pode ser realizada posteriormente a conclusão da obra e sua arrecadação necessita ser direcionada excepcionalmente para o custeamento a obra efetivada. Pode-se articular que raramente são cobradas, pois não atendem aos requisitos mínimos cominados pelo Art. 82 do CTN.

1.2.5. Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório trata-se de um tributo restituível cobrado excepcionalmente pela União para atender circunstâncias extraordinárias. Conforme o Art. 148 da CRFB/1988¹⁹, a União, mediante lei complementar, poderá estabelecer empréstimo compulsório:

- I – Para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II – No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

¹⁸ Idem.

¹⁹ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

De tal maneira, compreende com o exposto acima que, não é o fato gerador que individualiza o empréstimo compulsório, porém sim, a finalidade e as receitas provenientes deste empréstimo necessitam ser aproveitadas excepcionalmente para cobrir as despesas que justificaram sua instituição.

1.2.6. Contribuições Especiais

As contribuições especiais se dividem em: contribuições sociais; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

Os arts. 193 a 232 da CRFB/1988²⁰ dispõem acerca dos capítulos da ordem social que podem ter suas atividades financiadas por contribuições sociais. São eles: “seguridade social; educação; cultura; desporto; ciência e tecnologia; comunicação social; meio ambiente; família; criança; adolescente; idoso e índios”.

De tal maneira, as contribuições especiais são tributos cuja particularidade acentuada é o fim para o qual são criados. A constituição não dispõe acerca dos fatos geradores destas contribuições, entretanto, constitui os fins que precisam ser obtidos.

As contribuições sociais se dividem em contribuições sociais gerais, que são estabelecidas para financiar atividades conexas à ordem social, com ressalva da seguridade social, e em contribuições sociais para a seguridade social, cujo arrecadamento é destinado à conservação da seguridade social.

1.3. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO

Conforme Laudio Camargo Fabretti²¹, os elementos essenciais do tributo compõem-se nos aspectos que precisam estruturá-lo de maneira que se possa estabelecer quando acontece o fato gerador, quem é contribuinte e qual é sua base de cálculo. “Na falta de um destes requisitos que assinalam sua estrutura, o tributo não irá incidir”.

O fato gerador abrange a efetivação da hipótese de incidência (previsão

²⁰ Idem.

²¹ FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 63.

abstrata na lei), fazendo surgir a obrigação tributária. Ele nasce da efetivação de operações (venda, serviços, aquisição e manutenção de patrimônio) que estão delineadas na lei como sujeitas a verificado tributo.

De acordo com Luís Martins de Oliveira²², os elementos fundamentais dos tributos são: “hipótese de incidência; fato gerador; contribuinte; base de cálculo e alíquota”. Neste contexto, faz-se imprescindível identificar visivelmente os elementos fundamentais dos tributos, pois apenas assim pode ser realizado um bom e competente planejamento tributário.

1.3.1.1. Hipótese de Incidência

Sabe-se que o tributo é assinalado como uma norma tributária, ou seja, um meio exato para que se adjudique ao contribuinte o dever individual de desembolsar quantia em face do Estado, por motivo de ter cometido a hipótese proporcionada pela norma. De acordo com Hugo Machado²³, “a hipótese de incidência trata-se da abstração legal de um fato, portanto, é aquela circunstância descrita na lei”.

1.3.1.2. Fato Gerador

O CTN²⁴ faz alusão ao fato gerador nos arts. 114 e 115. Conforme o texto do art. 114 de tal código, “o fato gerador da obrigação principal trata-se da pressuposição definida em lei como cogente e aceitável para o aparecimento da obrigação tributária”.

Trata-se de um fato imponível, portanto, concreto, localizado no tempo e no espaço, ocorrido efetivamente no universo fenomênico, que por retribuir duramente à descrição precedente, hipoteticamente ordenada pela hipótese de incidência legal, dá surgimento à obrigação tributária. Cada fato imponível origina o surgimento de uma obrigação tributária.

A efetivação do fato gerador pode fazer surgir uma obrigação principal, que é sempre de caráter pecuniário, portanto, incide em arrecadar numerário aos cofres

22 OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 49.

23 MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo, 2004, p. 148.

24 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 160.

públicos, ou uma obrigação acessória, que se trata de um dever administrativo, por exemplo: emitir notas, escriturar livros fiscais, não transportar mercadorias sem as devidas notas fiscais etc.

1.3.1.3. Contribuinte Responsável

O sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, é avaliado pelo CTN como sendo o indivíduo reconhecido ao pagamento de tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios). Aquele que está ligado de maneira direta e imediata ao caso do fato jurídico. De acordo com a menção do art. 121 do CTN²⁵:

Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte, quando a relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim sendo, com o exposto acima, entende-se que o contribuinte responsável se trata do sujeito passivo da obrigação tributária, pois fica inteiramente apegado ao estabelecimento do fato gerador. Já responsável é aquele que advém a ser contribuinte, entretanto, não está apegado ao fato gerador.

1.3.1.4. Base de Cálculo

A base de cálculo trata-se do valor sobre a qual é aplicada a alíquota para se definir o valor do imposto a ser pago. O disposto no Art. 146 da CRFB/1988²⁶, designou à Lei Complementar a acepção do fato gerador dos impostos, das bases de cálculos e dos contribuintes, assim como, o Art. 150, que estabeleceu “o princípio da legalidade tributária, da anterioridade e da irretroatividade”.

A base de cálculo do tributo representa validamente o valor, grandeza ou expressão numérica do fato gerador; é, por assim falar, um dos lados, do fato

²⁵ Idem.

²⁶ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

gerador. Não obstante, nem sempre existe perfeita identidade entre o fato gerador e a base de cálculo. Sendo assim, em que pese a tal alegação, é imperiosa o evento de uma relação íntima entre o fato gerador e a base de cálculo. Disto, dimana a seriedade do conhecimento acerca do fato gerador, por se tratar de um elemento essencial para se medir a relação dele com a base de cálculo.

1.3.1.5. Alíquota

Segundo Aliomar Baleeiro²⁷, “a alíquota trata-se de um percentual ou valor fixo que poderá vir a ser aplicado sobre a base de cálculo para alcançar o valor de um tributo”. A alíquota será um percentual quando a base de cálculo for um valor econômico, e será um valor quando a base de cálculo for uma unidade não monetária.

Ainda conforme Segundo Aliomar Baleeiro²⁸, “a alíquota é também um percentual preconizado pelo legislador que será aplicado a base de cálculo do fato gerador, verificado o montante do tributo a ser contraído”. Portanto, trata-se de um percentual determinado em lei, que aplicada sobre a base de cálculo, define o montante do tributo a ser pago. É ainda o critério para a imputação de uma parcela de riqueza do particular ao Estado.

1.4. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Segundo Laudio Camargo Fabretti²⁹, “a legislação tributária se alude às leis reminiscentes à acepção de tributos, atribuição de responsabilidade tributária e à cobrança de tributos no país”, abrangendo a fiscalização e as punições para quem não venha a cumprir a lei.

Conforme o Art. 96 do CTN³⁰, o termo “legislação tributária” abrange as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que abordam, inteiramente ou parcialmente, “sobre tributos e relações jurídicas a eles relacionados”. Sendo assim, nota-se que a legislação

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 65.

²⁸ Idem.

²⁹ FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 63.

³⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 159.

tributária recomenda os atos que compõem as fontes normativas do Direito Tributário dentro da legislação brasileira.

Deste modo, entende-se que a legislação tributária pode ser enxergada como um conjunto de normas jurídicas. Os tributos, por declaração constitucional, em sujeição ao princípio da legalidade tributária, não podem ser designados senão por lei, entretanto, os decretos, portarias e outros dispositivos normativos são igualmente fonte respeitável do Direito Tributário, visto que aspectos secundários da relação tributária, tais como regulamentação de lançamento e quitação de impostos, podem ser normatizados por tais aparelhos.

1.4.1. Vigência

De acordo com Luís Martins de Oliveira³¹, “a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária, conduz-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas de modo comum”, observado o prognosticado no Art. 101 do CTN³²: “a vigência é qualidade daquilo que está em vigor, sou seja, diz respeito a legitimidade formal da lei”.

Portanto, nota-se que uma lei para que seja validamente aplicada, precisa estar em vigor. E no que se alude ao tempo, a lei entra em vigor 45 dias posteriormente a sua publicação oficial, afora se estiver estipulado o oposto. As disposições legais aplicáveis às normas jurídicas, comumente, se encontram formadas na Lei de Introdução ao Código Civil nº 4.657/194233, que constitui em seu Art. 1º: “(...) salvo disposição oposta, a lei principia a valer em todo o país quarenta e cinco dias após ser publicada de maneira oficial”.

1.4.2. Aplicação

Conforme André Hoffmann³⁴, o Art. 105 do CTN estabelece que a legislação

31 OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 51.

32 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002, p. 160.

33 BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

34 HOFFMANN, André. **Apostila de Contabilidade Tributária**. Ijuí: Curso de Ciências Contábeis,

tributária “se aplica prontamente ao fato gerador no futuro e aos pendentes, igualmente entendidos aqueles cujo caso tenha tido começo, todavia, não esteja apronta nos termos do artigo”.

Assim, entende-se que iniciada a concretização do fato gerador aplica-se a norma que então vigorava, mesmo que no curso deste venha acontecer adulteração da lei. Não se aceita na esfera tributária que o contribuinte seja pego de surpresa por uma tributação que não tinha conhecimento.

1.4.3. Princípios Constitucionais do Sistema Tributário Nacional

De acordo com Hugo Machado³⁵, o Sistema Constitucional Tributário se encontra sujeito a uma série de princípios constitucionais. Esta série de princípios é formada por cinco princípios: “Princípio da Legalidade; Princípio da Igualdade; Princípio da Irretroatividade; Princípio da Anterioridade; e Princípio do Não Confisco”.

Princípio da Legalidade: o texto do referido art. 150 da CRFB/1988³⁶ coloca que “é ocluso à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer ou adicionar tributo sem lei que o constitua”. Este princípio restringe a atuação do poder tributante em favor da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes

Princípio da Igualdade: Conforme o art.150, II, da CRFB/1988³⁷, este princípio “veda qualquer tipo de diferenciação arbitrária, entre contribuintes que estejam em circunstâncias análogas”. Propende a garantia do indivíduo, impedindo perseguições e favoritismos. Deste modo, não pode o aplicador, perante lei, discriminar, tampouco se autoriza o legislador, ao especificar a lei a realizar discriminações (BRASIL, 1988).

Princípio da Irretroatividade: Segundo o art. 150, III, “a”, da CRFB/1988³⁸, este princípio “impede a lei de retroagir: assim sendo, não podem ser demandados tributos sobre fatos geradores acontecidos antes do começo da vigência da lei que

2007, p. 47.

³⁵ MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo, 2004, p. 149.

³⁶ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

estabeleceu ou somou determinado tributo”.

Princípio da Anterioridade: Conforme o art. 150, III, “b”, da CRFB/1988³⁹, este princípio “põe que os entes tributantes não podem demandar tributos no mesmo exercício financeiro em que estes foram concebidos ou acrescidos”. Sendo que o mesmo não se justapõe aos consequentes tributos: empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), que poderão ter modificadas suas regras, até mesmo com ampliação da carga tributária, no próprio exercício financeiro.

Princípio do Não Confisco: Segundo o art. 150, IV, da CRFB/1988⁴⁰, este princípio “propende constituir uma restrição à atividade tributária do Estado, colocando que o valor do tributo não poderá possuir alíquota tão alta a ponto de representar a perda do bem ou mercadoria sobre o qual esteja sobrevindo”. A cobrança não poderá constituir a perda do bem, pois se assim fosse, estar-se-ia perante probabilidade de negar vigência do princípio da garantia da propriedade privada.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

CAPÍTULO II

2. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

2.1. DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS trata-se hoje em dia de uma das grandes controvérsias que envolve o regime não cumulativo dessas contribuições. Embora esse debate ter tomado maiores dimensões, notadamente no contencioso administrativo, a solução para esse problema não envolveria maiores alterações legislativas.

Como se pode observar a seguir, a limitação do conceito de insumos se encontra conexa à discussão acerca de créditos físicos *versus* créditos financeiros, principiado notadamente na edição de normas infralegais que guiaram a prática do fisco federal.

De acordo com Humberto Ávila⁴¹, o regime jurídico do PIS e da COFINS, em sua ascendência, “trata-se de incidência cumulativa, portanto, se apura a totalidade a pagar com fundamento no faturamento da pessoa jurídica, sem que exista qualquer desconto do valor dos tributos incidentes nas fases antecedentes”.

Deste modo, conforme bem explica Guilherme Goldschmidt⁴², as contribuições “advieram a possuir um regime concomitante de incidência não cumulativa primeiramente com o PIS, inicialmente da Lei nº 10.637/2002 e, em seguida, com a COFINS, com a edição da Lei nº 10.833/2003”. Na apresentação das razões da Medida Provisória que adveio a ser transformada na Lei nº 10.637/2002⁴³,

41 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 74.

42 GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumo frente ao regime não cumulativo das contribuições**, 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 103.

43 BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

alega-se o seguinte:

O que se ambiciona (...) é, gradativamente, proceder-se à admissão da cobrança em regime de valor agregado – primeiramente com o PIS/PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) para, em seguida, conseguir a COFINS.

Portanto, a finalidade do Poder Público, ao alvitar a concepção do regime não cumulativo do PIS, seria começar uma transição dessas contribuições para um regime de incidência sobre o valor agregado e não mais apenas sobre a receita, de acordo com a sistemática original.

De acordo com Marco Aurélio Greco⁴⁴, tributar sobre o valor agregado insinua, *a priori*, “na adoção do crédito financeiro, permitindo assim que haja o creditamento de tudo aquilo que foi tributado e que possui relação com a atividade da organização, segundo as melhores práticas internacionais reminiscentes aos tributos desse tipo”. Referente também à probabilidade de creditamento, na apresentação das razões da Lei nº 10.637/2002⁴⁵, que estabeleceu a COFINS não cumulativo, tem-se o seguinte:

Em razão da adoção em relação à não cumulatividade da metodologia indireta subtrativa, o texto traz as circunstâncias onde o contribuinte pode vir a descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados referentes aos bens e serviços obtidos, custos, despesas e encargos que cita (...). A alíquota foi estabelecida em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e irá incidir sobre as receitas obtidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos reminiscentes, dentre outros, à obtenção de bens para revenda, bens e serviços usados na produção ou fabricação de bens, ou também no prestamento de serviços e gastos financeiros.

Aqui, do mesmo modo, apenas se faz alusão ao aproveitamento dos créditos concernentes aos bens e serviços usados na produção ou fabricação de bens, ou ainda no prestamento de serviços, não existindo qualquer alusão acerca da probabilidade de limitação do conceito de insumo para fins de creditamento da

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS**. Revista de Estudos Tributários, nº 41. Porto Alegre: Síntese, 2005, p.126.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 10.637/2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei10637.htm>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

contribuição.

Conforme Christine Mendonça⁴⁶, “a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos ocorre por meio da metodologia indireta subtrativa”. Por essa metodologia, o cálculo “é realizado da seguinte forma: inicialmente, são aplicadas as alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) sobre a soma das receitas obtidas pelo contribuinte (deduzindo-se as exclusões admitidas pela legislação)”. Como decorrência, tem-se a totalidade do “débito” reminiscente a essas contribuições.

No entanto, em razão de ser o regime não cumulativo, faz-se imprescindível o abatimento dos créditos de PIS e COFINS concernentes aos custos e despesas prognosticados em lei. Segundo Paulo Henrique Pêgas⁴⁷, o cálculo do valor do crédito das contribuições ocorre através aplicação das concernentes alíquotas sobre os valores pertinentes nas leis, a saber:

- a) Obtenções de bens para revenda;
- b) Insumos na produção de produtos ou serviços;
- c) Aluguéis de prédios, depreciação de máquinas e equipamentos usados nas atividades da organização;
- d) Contraprestações de arrendamento mercantil, máquinas, equipamentos e demais bens agrupados ao ativo imobilizado;
- e) Despesas e custos com energia elétrica e térmica.

Assim, nota-se que esse rol extenso de probabilidades de creditamento prognosticado na lei semelha recomendar que a sistematização seguida pelo regime do PIS e da COFINS se encontra mais próxima do crédito financeiro do que do crédito físico e, assim sendo, o conceito de insumo igualmente precisaria ser interpretado nessa mesma dialética. A vedação aos créditos sobre despesas e custos pagos a pessoas físicas ou a não residentes ratifica esta finalidade.

A maioria dos valores que ensejam crédito pela lei não obedece basicamente a itens que se agregam de forma física ao bem ou serviço objetos da atividade da organização. Apesar disso, a lei permitiu o creditamento desses valores pelo fato de tais gastos e custos serem imprescindíveis ao final da pessoa jurídica, na linha do regime do crédito financeiro.

Segundo Alcides Jorge Costa⁴⁸, no que se alude designadamente aos insumos, a Lei nº 10.637/2002, bem como a Lei nº 10.833/2003, somente citam que

⁴⁶ MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80.

⁴⁷ PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4ª ed. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014, p. 55.

⁴⁸ COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário atual**. nº 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

a pessoa jurídica “pode vir a descontar créditos calculados referente a bens e serviços usados como insumo no prestamento de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos propostos à venda, até mesmo combustíveis e lubrificantes”.

Ainda segundo Alcides Jorge Costa⁴⁹, as instruções normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, da Secretaria da Receita Federal, visando explicitar os valores passíveis de creditamento no apuramento das contribuições PIS/Cofins, “conceituam insumo como a fabricação ou produção de bens propostos à venda ou usados no prestamento de serviço”. Seguindo essa conceituação destas instruções normativas, Alcides Jorge Costa⁵⁰ complementa falando que podem ser avaliados insumos na produção de bens para venda:

Matérias-primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que passem por mudanças, tais como o desgaste, a avaria ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação espontaneamente desempenhada sobre o produto em produção, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, assim como os serviços oferecidos por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Referente ao prestamento de serviços, são avaliados insumos os bens aplicados ou consumidos no prestamento, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços oferecidos por pessoa jurídica igualmente aplicados ou consumidos no prestamento do serviço.

Assim, conforme as instruções normativas, apenas nasce direito ao crédito remanescente aos insumos caso haja uma integração física desses no processo de produção ou no prestamento de serviço, bem como acontece no regime do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Christine Mendonça⁵¹ lembra que várias críticas são feitas a essas instruções normativas supracitadas, sob a argumentação de que reduzem o conceito de insumo “augurado nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e, logo, atenuam ilicitamente a probabilidade de créditos de PIS e COFINS para fins de contrapartida no valor a ser liquidado”.

Neste contexto, a doutrina vem defendendo que as leis que gerem o PIS e a

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Ibidem, p. 30.

⁵¹ MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80.

COFINS não realizam essa restrição, todavia, não existe uma unanimidade no conceito de insumo a se aceitar. Maioria da doutrina defende que esse conceito precisa ser interpretado à luz do regime do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), avaliando o conceito de despesa operacional, portanto, tudo aquilo que se mostra imprescindível para a atividade corporativa.

Outros, entretanto, defendem que a probabilidade de creditamento de insumos não se fundamenta na legislação do IPI – necessidade de integração no produto final –, também não na legislação do IRPJ, considerando que é muito abarcante. Para essa conjuntura, existiria um conceito intermediário de insumos para PIS e COFINS.

Um debate inicial fundamental para a aceção do conceito de insumo abrange uma caracterização entre as bases de incidência dos tributos não cumulativos (operação *versus* receita) e a ponderação de que se tais diferenças definem probabilidades dessemelhantes de crédito de alguns valores.

Frente a isto, Eduardo Domingos Bottallo⁵² defende que, ao oposto do IPI e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), “que possuem incidência sobre a operação com produtos industrializados ou mercadorias, as contribuições PIS e COFINS possuem incidência sobre a receita”.

Por tal motivo, nota-se que a probabilidade de creditamento nas contribuições precisaria ir além dos valores imprescindíveis à formação do produto ou mercadoria, objetos da operação, e levar em consideração tudo aquilo que compõe o “processo formativo da receita” – todos os custos e despesas que colaboram para a atividade corporativa e que formam a concretização das receitas – o que de fato compreenderia elementos não apenas físicos, porém, igualmente funcionais.

Humberto Ávila⁵³ ressalta que um dos pressupostos dessa arguição, trata-se do fato de que “o PIS e a COFINS não cumulativos possuem incidência não apenas sobre a receita operacional, porém, também sobre a soma da receita, o que abrange valores que não basicamente satisfazem à atividade básica da pessoa jurídica”.

Se, por um lado, o conceito de insumo para fins de creditamento no PIS e na COFINS não poderia ser tão limitado a ponto de se coincidir àquele usado para fins de creditamento no IPI, por outro lado, não poderia igualmente ser tão amplo a ponto

⁵² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 88.

⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 74.

de se coincidir à dedutibilidade de despesas do IRPJ, considerando que a base de incidência cognominada receita é dessemelhante do lucro. Nesse contexto, Guilherme Goldschmidt⁵⁴ alega o seguinte:

Compete ponderar que, tivesse sido a intenção do legislador que fosse admissível a escrituração extensa e incondicional, não existiria sequer o imperativo de usar o termo "insumos", satisfazendo que se aludisse a despesas com a obtenção de bens e serviços pela pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS. O termo insumo implica numa vinculação com a atividade-fim, de fato.

Diante do exposto, compete aqui ressaltar que a própria letra das leis restringe o creditamento aos bens e serviços usados como insumo no prestamento de serviços, bem como na produção ou fabricação de bens ou produtos propostos à comercialização. Portanto, apenas cria crédito o insumo que possua certa amarração com os bens e serviços comercializados ou oferecidos pela pessoa jurídica, sendo que essa associação não fundamentalmente necessita ser física, no sentido de relação com o produto final.

Conforme Alcides Jorge Costa⁵⁵, "a imprecisão legal do conceito de insumo causa não apenas um extenso debate doutrinário, todavia, igualmente uma ampla contenda administrativa e judicial". Diante disto, involuntariamente das diferentes posições, semelha que, se a legislação finalmente viesse a acompanhar o critério do crédito financeiro como balizador da não cumulatividade, tanto a contenda em volta do tema quanto a insegurança jurídica ocasionada por essa indefinição atenuariam.

Assim, compreende-se que um requerido que uma contingente reforma envolvendo o PIS e a COFINS precisa considerar é a revisão do uso do conceito de insumo que, em última análise, acarreta na migração do sistema de base contra base para o sistema de tributo contra tributo, sempre levando em consideração a simplificação, o que, por logo, não constitui uma regulação demasiada e delineada.

2.2. DO EQUÍVOCO NA BUSCA DE UM CONCEITO DE INSUMO QUE SE ADEQUE AO CONCEITO DE RECEITA

Conforme o exposto até aqui, observa-se que o conceito de insumo que vem

54 GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumo frente ao regime não cumulativo das contribuições**, 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 103.

55 COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário atual**. nº 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 30.

sendo seguido não foge do casuísmo, pois conforme bem explica Marco Aurélio Greco⁵⁶, “comina averiguar a essencialidade do bem ou serviço referente à atividade da organização, cujo produto seria a receita/faturamento”.

De fato, nota-se também que todo este esforço transcorre de uma certa ambiguidade incipiente, que se trata da concepção de um tributo sobre a receita bruta ou, pior ainda, sobre a receita em sua totalidade. Portanto, todo o problema em volta do conceito de insumo possui como causa elementar a definição da receita como embasamento de incidência do PIS e da COFINS.

Eduardo Domingos Bottallo⁵⁷ diz que “a receita total se trata de uma expressão indefinível”. Este autor complementa alegando que “sua anemia semântica incita interpretações casuísticas, gera uma insegurança jurídica e incita a concepção de demais conceitos incertos e anfibológicos, como o de insumos”.

Todavia, nem a teoria e tampouco a jurisprudência localizaram um conceito uníssono para a expressão “receita”, que vai se arquitetando e se alterando de acordo com as circunstâncias sólidas que vão aparecendo (reembolsos de despesas, variação cambial, receitas de terceiros etc.), e isto não transcorre da inabilidade dos juristas em erigir uma definição, ou da jurisprudência em acompanhar seus antecedentes, entretanto, da imprescindibilidade de congregar ao conceito de receita a operação que lhe deu ascendência.

Paulo Henrique Pêgas⁵⁸ afirma que “a receita se trata do produto de uma atividade, logo, torna-se indispensável que se defina validamente quais atividades terão seu produto tributado”. Assim, de modo prático, com as exclusões da base de cálculo das denominadas receitas não operacionais (ativo imobilizado, intangível e investimentos relevantes) e parte das receitas financeiras sujeita à alíquota zero, não seria descabido afirmar que o que existe é, de fato, uma tributação somente da receita bruta, cujo conceito se mostra menos inconstante.

Conforme Guilherme Goldschmidt⁵⁹, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao ajuizar diversos recursos sobre a velha contribuição ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), “e mesmo ao julgar inconstitucional o acréscimo da base de

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. **A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS**. Revista de Estudos Tributários, nº 41. Porto Alegre: Síntese, 2005, p.126.

⁵⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPi – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 89.

⁵⁸ PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4ª ed. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014, p. 56.

⁵⁹ GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumo frente ao regime não cumulativo das contribuições**, 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 104.

cálculo da Lei nº 9.718/1998, compreendeu que a receita bruta trata-se de unívoco de faturamento e que, logo, constitui o produto da venda de bens e serviços”.

Portanto, compreende-se que esta conotação torna mais concisa a base de incidência do PIS e da COFINS e, por conseguinte, a concepção de um conceito mais unívoco de insumo. Além do mais, o ideal seria a adoção do crédito financeiro, pois não se tem melhor forma de concretizar legalmente a não cumulatividade do que admitir o simples desconto do valor do tributo que foi liquidado na fase antecedente

2.3. CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL

Aqui, *a priori*, pode-se dizer que a contribuição para o PIS e a COFINS são, hoje em dia, os tributos que provocam mais controvérsia entre os contribuintes e, por conseguinte, os tributos mais debatidos nas searas administrativa e legal. De acordo com Ricardo Alexandre⁶⁰, “são diversas as ações em cursos onde se debate a expansão da expressão “insumo” aplicada pela Lei nº 10.637/2002, bem como a Lei nº 10.833/2004”.

Apesar disso, advindos quase dez anos desde a publicação da primeira norma que traz em si a expressão, nota-se que ainda não existe qualquer entendimento jurisprudencial consolidado sobre sua conceituação. Observa-se, até mesmo, a frequente mudança na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como nos Tribunais Federais.

Paulo de Barros Carvalho⁶¹ afirma que, no campo do CARF, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CCMF), “os julgamentos sobre a expansão da expressão insumo no campo da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS começaram-se em meados de 2007”.

Em um dos elementares julgados, a Terceira Câmara do CARF deliberou por referendar a definição de insumo tal qual foi (im)posta pela Secretaria da Receita Federal (SRF), através da edição do Art. 66 da Instrução Normativa nº 247/2002 e do Art. 8 da Instrução Normativa nº 404/2004. O julgamento do processo nº

⁶⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª ed. São Paulo: Método: 2013, p. 98.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva:2013, p. 71.

13855.001586/2003-7162 restou de tal modo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/07/2003 IPI. CRÉDITOS. Causam o direito ao crédito, assim como forma a base de cálculo do crédito presumido, além dos que se juntam ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem), e os artigos que se consumam em meio ao processo de produção e que não faça parte do ativo constante, entretanto, que neste consumo permaneça conservando uma relação inerente com o conceito *stricto sensu* de matéria-prima ou produto intermediário: desempenhar na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria prima com o produto final que se forma. PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O bom emprego dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade precisa satisfazer às condições características determinadas pelo Art. 3º da Lei nº 10.637/02, c/c Art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, com as mudanças da Instrução Normativa SRF nº 358/03. Inadmissíveis, porque, créditos ocasionados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de utilização 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, manutenção predial - Recurso negado.

De tal modo, a ação da recorrente foi negada, por grande parte dos votos, adotando-se, como já visto, na conjuntura da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a questão da definição de "insumos" antevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra esta tese, em primeira rodada, ficaram vencidos dois conselheiros que adotavam como definição de insumos o aproveitamento dos custos e despesas antevistos na legislação do IRPJ.

Ainda em oposição a tese vitoriosa, em segunda rodada, ficaram derrotados três conselheiros que aceitavam como definição de "insumos", na conjuntura da não cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção. Assim, pode-se falar que tal julgado exacerbou ainda mais a incerteza dos contribuintes, considerando o apertado resultado do desembaraço e as três dessemelhantes teses provocadas.

Nem por isso, em diversos dos seguintes julgamentos transcorridos as turmas conservaram este mesmo acordo, o de que a definição de "insumos", para fins de apuramento de créditos de PIS e COFINS trata-se daquela trazida da legislação do IPI. No sentido de aplicação do conceito usado pela legislação do IPI, acastelava o CARF que são avaliados insumos somente os bens e serviços aplicados de forma

direta na produção. Neste sentido, acompanha a seguir a apelação nº 0022123692001436100, do Relator Desembargador Nery Junior⁶³:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003 PIS/PASEP. ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. A contribuição para o PIS/Pasep somente não possui incidência sobre as receitas provenientes das operações de exportação de mercadorias para o exterior ou vendas a organização comercial exportadora com o fim explícito de exportação. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. As variações cambiais ativas possuem natureza de receitas financeiras, não se condizendo no conceito de receitas de exportação. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. Para fins de apuramento do saldo a amortizar no sistema de não cumulatividade, avaliam-se insumos os bens e serviços aplicados absolutamente na produção. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. A receita proveniente da transferência onerosa de créditos do ICMS apenas deixou de integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS inicialmente do dia 1º de janeiro de 2009, tal como pressagiado na Lei nº 11.945/09 - Recurso Voluntário Negado.

Posteriormente a várias colisões, os conselheiros advieram a aprofundar a análise da matéria. Como decorrência, os contribuintes alcançaram resultado aderente em 2011 em julgamento no CARF. Ao ajuizar o Recurso Voluntário nº 369.519⁶⁴ (Processo nº 11020.001952/2006-22), deliberaram os conselheiros que o conceito de “insumo” dentro da sistematização de apuramento de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS precisa ser compreendido como todo e quaisquer custos ou despesas “imprescindíveis à atividade da organização, nos termos da legislação do IRPJ, não débito ser usado o conceito alegado pela legislação do IPI, considerando a diferença entre a materialidade de tais tributos”.

O relator do acórdão nº 3202-00.22⁶⁵ adveio a compreender que, perante a não probabilidade de se adotar o conceito então proveniente da legislação do IPI para então determinar o conceito de insumo para a legislação do PIS e da COFINS,

⁶³ BRASIL F. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Constitucional e Tributário. IPI e II. Imunidade Tributária. Material Didático. **Apelação n. 0022123692001436100, Relator Des. Nery Junior. Julgado em 27/10/2009.** Disponível em: <http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf_3ve>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

⁶⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso Voluntário nº 369.519, Acórdão nº 3202-00.226, 2ª Câmara/2ª Turma.** Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/31789940/dou-secao-1-26-10-2011-pg-16>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

⁶⁵ BRASIL. Incidência do Pis/Cofins em operações com frete. **Acórdão nº 3202-00.22.** Disponível em: <<https://lararg.jusbrasil.com.br/artigos/189148096/incidencia-do-pis-cofins-em-operacoes-com-frete?ref=serp>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

“o tratamento apropriado seria o de aproxima-lo ao conceito de despesa dedutível aproveitado na legislação do IRPJ, considerando a proximidade da materialidade dos tributos (receita x lucro)”.

Tal desembaraço gerou aos contribuintes a expectativa da renascença dos debates sobre a temática, com vistas a atenuar os agravos econômicos já ocasionados em razão da alta tributação. Na seara judiciária, o debate sobre o conceito de insumo igualmente não se encontra próximo a uma pacificação.

Vários são os acórdãos pronunciados no sentido de que o conceito de insumo se trata daquele estabelecido pela Secretaria da Receita Federal e que apenas os insumos inteiramente ligados à produção de bens e serviços poderiam provocar o direito a apuramento de créditos de PIS e COFINS, pois veja-se conforme a Apelação Cível 0016438-72.2010.4.01.340066:

:

TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - "INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA. 1. A sistematização das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) admite que a pessoa jurídica deduza créditos calculados referentes a bens e serviços por ela usados como insumos no prestamento de serviços por ela oferecidos ou produção de bens por ela produzidos. 2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação oferecida pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, deliberam como insumo os produtos "usados na fabricação ou produção de bens propostos à revenda", assim compreendidos como "as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que passem por mudanças, tais como o desgaste, o agravo ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação inteiramente desempenhada sobre o produto em produção". 3. As normas tributárias, ao deliberar insumo como tudo aquilo que é usado no procedimento de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que especificar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, entretanto, infringência ao poder regulamentar, já que nelas não existe, no ponto, qualquer determinação que exceda os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003. 4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização possuem desígnios outros que não a integração do procedimento produtivo e do produto final, entretanto, de uso por qualquer tipo de atividade que demande higienização, não envolvendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo usado no procedimento produtivo e/ou prestamento de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. 5. O creditamento concernente a insumos, em razão de ser norma de Direito Tributário, está atrelado ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal manifestado. 6. Apelação não provida.

⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - **Apelação Cível: 0016438-72.2010.4.01.3400 DF 0016438-72.2010.4.01.3400**. Disponível em: <[https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23106904/apelacao-civel-ac-16438-df-0016438-7220104013400-trf1](https://trf1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23106904/apelacao-civel-ac-16438-df-0016438-7220104013400-trf1)> Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

Todavia, de modo recente, uma decisão pronunciada no próprio Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região sustentou a mesma linha de entendimento seguida pelo CARF no Processo Administrativo nº 11020.001952/2006-22⁶⁷, condizendo como insumos “os gastos que, conexos de forma inseparável aos elementos produtivos, adaptam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aperfeiçoamento”. Nesse sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004.

ILEGALIDADE. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à declínio de regramento infraconstitucional, convém, no máximo, como utilitário a ser abordado pela legislação então vigente. Não é adequado como parâmetro de interpretação, aceito que a EC nº 42/2003 descuidou de situar qualquer perfil ao regime não cumulativo destas contribuições. Logo, o termo "não-cumulativas" compõe uma diretriz deposta de conteúdo normativo, portanto, não se trata de um princípio e tampouco uma regra. 2. Não existe paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, exatamente porque os fatos tributários que os ocasionam são inteiramente diferentes. O IPI e o ICMS possuem incidência sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em diversas fases da cadeia econômica; a não cumulatividade propende impedir o efeito cascata da tributação, através da técnica de contrapartida de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS, estes possuem incidência sobre a soma das receitas embolsadas, não existindo afinidade com a circulação característica de IPI e ICMS, onde há diversas operações em uma cadeia de produção ou circulação de bens e serviços. Portanto, a metodologia aplicada para consolidar a não cumulatividade de PIS e COFINS ocorre perante uma diminuição da base de cálculo, com a dedução de créditos concernentes às contribuições que foram ovidas sobre bens ou serviços item de faturamento em ocasião antecedente. 3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao situar as presunções de creditamento para implicação de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, antevê o aproveitamento de bens e serviços usados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos propostos à comercialização ou na prestação de serviços, até mesmo combustíveis e lubrificantes. 4. Ainda que o legislador ordinário não tenha deliberado o que são insumos, os critérios usados para pautar o creditamento, no que se alude ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É imprescindível prescindir o entendimento de materialidade intrínseco ao processo industrial, pois a legislação igualmente avalia como insumo os serviços contratados que se dedicam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de demais serviços. Serviços, nesta conjuntura, tratam-se do resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, até mesmo as que são usadas para o prestamento de

⁶⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Tributário. Imunidade. Leitor de Livro Digital. **Apelação n. 50142466420104047000, Relator Des. Luciane Amaral Corrêa. Julgado em 11/07/2011.** Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

outro serviço.

Frente a isto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) principiou a análise do assunto, nos autos do Recurso Especial nº 124631768, em junho do ano de 2011. No entanto, o julgamento do processo foi suspenso posteriormente a petição de vista do ministro Herman Benjamin. A posição que prevalece no julgamento é a de que o conceito de insumo para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS não pode ser coincido àquele usado na legislação do IPI, entretanto, somente em consequência desta não probabilidade, não se faz admissível aproveitar o conceito de despesa dedutível para fins do Imposto de Renda, que se despontaria demasiadamente extenso.

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ. **RECURSO ESPECIAL: REsp 1246317 MG 2011/0066819-3**. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/203360216/recurso-especial-resp-1246317-mg-2011-0066819-3>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

CAPÍTULO III

3. REGIME NÃO-CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

Segundo Láudio Camargo Fabretti⁶⁹, o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS “localiza seu regramento precipuamente nas leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e é sobreposto às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real no IRPJ – portanto, com faturamento acima de R\$ 78.000.000,00” –, excluindo-se “as organizações que optaram pelo SIMPLES, às pessoas jurídicas isentas de impostos, bem como as outras circunstâncias elencadas no Art. 10 da Lei nº 10.833/03”.

3.1. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

3.1.1. Aspecto Material

Sobre o aspecto material, no que se refere ao PIS e à COFINS não-cumulativos, tem-se que o aspecto material da proposição de incidência pode vir a ser analisado e extraído dos artigos 1º das leis nº 10.637/02⁷⁰, bem como nº 10.833/03⁷¹, pois veja-se:

Art. 1º: a contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, tem incidência sobre o total das receitas embolsadas no mês pela pessoa jurídica, involuntariamente de sua denominação ou classificação contábil;

Art. 1º: a contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, tem incidência sobre a totalidade das receitas embolsadas no mês pela pessoa jurídica, involuntariamente de sua denominação ou classificação contábil.

⁶⁹ FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 102.

⁷⁰ BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

⁷¹ BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

Posteriormente, no § 1º de ambas as leis supracitadas, avalia-se que o total das receitas abrange a receita bruta de que trata o Art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, bem como todas as outras receitas embolsadas pela pessoa jurídica, ressaltado o ajuste a valor presente do inciso VIII, Art. 183, da Lei nº 6.404/76.

Conforme Ricardo Alexandre⁷², “a contemporânea escrita, resultado das mudanças ocasionadas pela Lei nº 12.973/2014, corrigiu o equívoco, visto que não mais trata os conceitos de faturamento e receita bruta como unívocos”. Todavia, como recomendou o autor antes mesmo da mudança, considerando que as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 “foram editadas posteriormente a validade da EC nº 20/98, o debate adveio a ser desocupado, visto que é dado ao legislador a probabilidade de escolher como presunção de incidência tanto o faturamento como a receita”.

Resumindo, o aspecto material destas contribuições, quando expostas ao regime-não cumulativo de incidência, convive na ação de “embolsar receita”, atualmente compreendida como a receita bruta de que trata o Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, assim como todas as outras receitas embolsadas pela pessoa jurídica, exceto as exclusões já auguradas em lei – Art. 1º, §3º, da Lei nº 10.833/03 –, assim como outras entradas que, por eu caráter, não configuram receita.

Deste modo, infere-se que, para o apropriado entendimento do aspecto material da proposição de incidência das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas, mais importante do que a definição do sentido de faturamento é o conteúdo e abrangência da expressão “receita”, aceito que a sua soma irá formar o elemento tributável dessas contribuições.

3.1.2. Aspecto Temporal

Neste tópico, além das exposições já realizadas sobre a definição do aspecto temporal em si, competem as mesmas exposições concretizadas quanto ao regime cumulativo de incidência, visto que, em se tratando do faturamento, cujo apuramento ocorre mensalmente, predomina na doutrina a compreensão de que o caráter

⁷² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Juspodium, 2017, p. 164.

temporal se esgote no fim do mês, em seu último dia.

Compete aqui, também, o mesmo lembrete feito pelo ilustre Ives Gandra da Silva Martins⁷³ no sentido de que “o último dia do mês não conserva a precisão imprescindível para a acepção do aspecto temporal, aceito que até o último segundo do último dia do mês a pessoa jurídica pode embolsar receita”. Por este motivo, o aspecto temporal aconteceria no primeiro dia do mês seguinte.

3.1.3. Aspecto Espacial

Este aspecto se alude a localidade onde o sujeito passivo precisa concretizar o fato gerador para, com isto, promover a obrigação tributária. Segundo Caroline Rodrigues Döerner⁷⁴, “em se tratando do PIS e da COFINS não-cumulativas, a exemplo do que acontece no regime cumulativo, o caráter espacial – localidade em que precisam acontecer os fatos geradores – pode ser identificado como toda a jurisdição nacional”.

3.1.4. Aspecto Pessoal

Da mesma maneira como acontece no regime cumulativo, a sujeição ativa das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas se agrupa na União, onde, além de apreender a capacidade para estabelecer os tributos, tem a competência tributária para fiscalizá-los e angariá-los por intercessão da Secretaria da Receita Federal, nos termos do Art. 33, da Lei nº 8.212/91, e Art. 2º da Lei nº 11.457/07.

Referente à sujeição passiva, vale aqui ressaltar que a EC nº 20/98, ao extinguir do *caput* do Art. 195, I, da CRFB/1988⁷⁵, os dizeres “dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”, admitiu que até mesmo a organização que não tivesse empregados fosse tributada pelo PIS/COFINS,

⁷³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 439.

⁷⁴ DÖERNER, Caroline Rodrigues. **Benefícios Fiscais como Ferramenta de Planejamento Tributário: Um enfoque ao Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos Contribuintes do ICMS**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010, p. 55.

⁷⁵ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

portanto, toda organização ou a ela igualada poderia ser contribuinte destes tributos.

Todavia, os arts. 4º, da Lei nº 10.637/02, e 5º, da Lei nº 10.833/03, deliberaram como contribuinte destas contribuições apenas as pessoas jurídicas, deixando de reprisar a previsão que consta na Lei Complementar nº 70/91, que constituía como sujeito passivo igualmente os entes igualados a pessoas jurídicas.

Por este motivo, todos os entes despersonalizados dispostos nos arts. 986-996 do Código Civil – sociedades em comum e em conta de participação, empresas individuais e etc. – não se condizem como contribuintes do PIS/COFINS não cumulativos. Também, por força dos arts. 8º, da Lei nº 10.637/02⁷⁶, e 10, da Lei nº 10.833/03⁷⁷, não são sujeitos passivos do PIS e da COFINS não-cumulativos:

- I - As pessoas jurídicas mencionadas nos §§ 6º, 8º e 9º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98, e na Lei nº 7.102/83;
- II - As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III - As pessoas jurídicas que optam pelo SIMPLES;
- IV - As pessoas jurídicas isentas de impostos;
- V - Os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja concepção tenha sido permitida por lei, aludidas no Art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
- VI - Sociedades cooperativas, menos as de produção agropecuária, sem danos as deduções de que trata o Art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835/01, e o Art. 17, da Lei nº 10.684/03, não lhes aplicando as disposições do § 7º do Art. 3º das Leis nº 10.637/02, e 10.833/03, e as de consumo.

Referente à responsabilidade tributária (*lato sensu*) de substituição, as leis nº 10.637/02 e 10.833/03, Art. 10, VII, b, excluíram do regime de incidência não-cumulativo as receitas sucedidas de operações sujeitas à substituição tributária, motivo pelo qual estas permanecem submetidas ao regime antecedente, cumulativo.

E finalmente, compete aqui lembrar que a Lei nº 10.833/03 anteviu vários

⁷⁶ BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

⁷⁷ BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

episódios de substituição tributária por retenção, como é o caso do prestamento de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, pelo prestamento de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, assim como pelo pagamento de serviços profissionais.

3.1.5. Aspecto Quantitativo

Segundo Francisco Coutinho Chaves⁷⁸, a base de cálculo do PIS/COFINS com incidência não-cumulativa localiza previsão no Art. 1º de ambas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, onde assevera que essas incidirão sobre a totalidade de receitas embolsadas pela pessoa jurídica, “involuntariamente de sua designação ou classificação contábil”, ou seja, a grandeza numérica que corresponde o total de receitas”.

A totalidade das receitas, na maneira do § 1º, do mesmo Art. 1º, abrange não apenas a receita bruta de que trata o Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, como igualmente todas as outras receitas embolsadas pela pessoa jurídica com os concernentes valores provenientes da adequação a valor presente (inciso VIII do *caput* do Art. 183 da Lei nº 6.404/76).

O § 3º, do Art. 1º, de ambas as leis nº 10.637/02 e 10.833/03, constitui as receitas que não formam a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas. Os arts. 5º, da Lei nº 10.637/02, e 6º, da Lei nº 10.833/03, afastam do campo de incidência do PIS/COFINS não-cumulativos as receitas provenientes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, de prestamento de serviços para pessoa física ou jurídica habitante ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente entrada de divisas, bem como de vendas à organização comercial exportadora com o fim característico de exportação.

Ainda no campo das exclusões da base de cálculo, o Art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01⁷⁹ define que, “inicialmente de 01/02/99, são isentas de PIS

⁷⁸ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 99.

⁷⁹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público -**

e COFINS várias receitas provenientes do comércio exterior”.

Francisco Coutinho Chaves⁸⁰ ainda lembra que, referente à alíquota padrão das contribuições PIS e COFINS que estão sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo, “nota-se um delicado acréscimo referente ao regime cumulativo, visto que, em se tratando do PIS, aumenta de 0,65% para 1,65%, bem como a da COFINS advém de 3% para 7,6%”.

Nos parágrafos 1º e 5º, do Art. 2º, de ambas as leis nº 10.637/02⁸¹ e 10.833/03⁸², afastam-se inúmeros casos onde as alíquotas destas contribuições não acompanham a regra geral “de 1,65%, para o PIS, e 7,6, à COFINS, como no caso de comercialização de gasolinas, afora gasolina de aviação”, onde se aplicam as alíquotas dispostas do Art. 4º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, ou seja, “5,8% ao PIS e 23,44% à COFINS”.

Para Caroline Rodrigues Döerner⁸³, demais casos igualmente são dignos de análise, como acontece com a receita bruta embolsada por produtores ou importadores de comercialização de alguns produtos farmacêuticos, “onde a alíquota chega a 2,2% para o PIS e 9,9% para a COFINS”, ou por produtores ou importadores na comercialização de produtos de perfumaria ou de higiene individual, “com alíquotas de 2,2% para o PIS e 10,3% para a COFINS”.

E finalmente, o § 5º do aludido Art. 2º também dispõe de tratamento caracterizado no caso de receita bruta embolsada por pessoa jurídica industrial constituída na Zona Franca de Manaus, proveniente da comercialização de produção própria, consoante projeto ratificado pelo Conselho de Administração da

PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

⁸⁰ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada.** São Paulo: Atlas, 2009, p. 100.

⁸¹ BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

⁸² BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

⁸³ DÖERNER, Caroline Rodrigues. **Benefícios Fiscais como Ferramenta de Planejamento Tributário: Um enfoque ao Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos Contribuintes do ICMS.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010, p. 56.

Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA).

3.2. RECEITA

Para que haja um melhor entendimento dos aspectos material e quantitativo das contribuições PIS e COFINS submetidos ao regime não-cumulativo de incidência, compete antes aqui fazer uma análise do conceito e abarcamento de elemento precípua destas contribuições: a receita.

3.2.1. Conceito

Para Gisele Florindo⁸⁴, a receita pode ser conceituada como “uma quantia recebida, ou apurada, ou arrecadada, produto, fêria, renda”. Desta maneira, “trata-se do conjunto de ganhos de um Estado, de uma entidade ou de um indivíduo, propostos a enfrentar gastos imprescindíveis”. Frente a um posto de vista contábil, o José Carlos Marion⁸⁵ analisa e compreende que a receita venha a representar:

- a) A entrada de ativos, sob maneira de pecúlio ou direitos a receber, correspondentes, comumente, à comercialização de mercadorias, de produtos ou o prestamento de serviços. Pode igualmente proceder de juros sobre depósitos bancários ou títulos e demais ganhos casuais;
- b) A receita de uma organização durante uma ocasião de tempo, que representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma organização em meio a aquele período;
- c) Valor monetário, em verificado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, gerando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acrescentamento de ativo, sem essencialmente gerar, do mesmo modo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, assinalado pela despesa;
- d) Expressão monetária adjudicada pelo mercado à produção de bens e serviços da organização, em sentido extenso, em um verificado período. De modo comum, pode-se dizer que é a expressão monetária, convalidada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido extenso (em determinado período de tempo), e que gera um acrescentamento concomitante no ativo e no patrimônio líquido, avaliado de forma separada da redução do ativo (ou do acrescentamento do passivo) e do patrimônio líquido instigados pelo esforço em produzir tal receita.

⁸⁴ FLORINDO, Giseli. **Planejamento Tributário: Uma ferramenta para agregar valor aos serviços contábeis**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Faculdades Barddal. Florianópolis, 2008, p. 58.

⁸⁵ MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 87.

Já José Eduardo Soares de Melo⁸⁶ afirma que o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), este na procura pela definição de conceitos relacionados à atividade empresarial, maiormente no que se alude às receitas e despesas, compreendeu da seguinte maneira:

A receita trata-se da entrada bruta de benefícios econômicos em meio a um período que acontece no andamento das atividades corriqueiras de uma organização, quando tais entradas procedem em acréscimo do patrimônio líquido, excluídos aqueles provenientes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.

Mister se faz aqui ressaltar que o conceito de receita operacional elencado, referente aos valores sucedidos da atividade ou atividades principais da pessoa jurídica, involuntariamente de sua frequência, tem relação próxima com o aspecto material do PIS e COFINS cumulativos, considerando as mudanças trazidas pela Lei nº 12.973/2014 (Art. 12, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

No que se alude ao PIS e COFINS não-cumulativos, o legislador, ao definir que essas incidem sobre a receita bruta delineada no Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77⁸⁷, assim como todas as outras receitas embolsadas pela pessoa jurídica, não se restringiu ao conceito de receitas operacionais, abrigando igualmente as receitas tidas como não operacionais, ou seja, “aquelas não conexas ao objeto precípua da atividade empresarial desenvolvida”. Em análise no campo legal, Gisele Florindo⁸⁸ leciona da seguinte maneira:

A receita trata-se de uma espécie dentro de um gênero mais extenso, gênero esse sólido em ingressos ou entradas de dinheiro, valores ou bens em verificado patrimônio, ao passo que a receita seria o ingresso ou entrada proveniente das atividades empresariais onde esse patrimônio seja explorado (receitas de vendas de mercadorias, por exemplo) ou da aplicação de bens deste patrimônio (juros de aplicações financeiras, por exemplo).

José Eduardo Soares de Melo⁸⁹ estabelece o conseqüente conceito: a receita

⁸⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 90.

⁸⁷ BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

⁸⁸ FLORINDO, Giseli. **Planejamento Tributário: Uma ferramenta para agregar valor aos serviços contábeis**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Faculdade Barddal. Florianópolis, 2008, p. 58.

⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4ª ed. São Paulo:

é caracterizada “pela entrada de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em aspecto definitivo, procedente de negócios legais que envolvam a prática da atividade organização”, que retribua à contraprestação pela comercialização de mercadorias, pela prestação de serviços, bem como pela remuneração de investimentos ou pela cessão custosa e efêmera de bens e direitos a terceiros, aferido de forma instantânea pela equivalência que remunera cada um destes eventos.

No entanto, ressalta-se que essa compreensão acima não conjectura de forma segura o conceito de receita, visto que se restringe à receita operacional (negócios jurídicos que envolvam prática da atividade empresarial), assim como somente a parcela da receita não operacional (remuneração de investimentos e cessão dispendiosa ou temporário de bens e direitos), deixando em aberto se, por exemplo, a amortização do passivo estaria ou não compreendida pelo conceito de receita.

Segundo Ramon Ramos Silva⁹⁰, no que se alude exatamente acerca das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas, assevera que o disposto no Art. 1º, § 1º, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, precisa, visando conservar uma lógica com o texto constitucional, assim como com pareceres de direito privado, ser interpretado de forma que:

Por receita se apreendam somente as entradas de somatória em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de análise pecuniária proveniente de ato, fato ou negócio jurídico competente a gerar mudança positiva no patrimônio líquido da pessoa jurídica que a embolsa, sem reservas, condicionamentos ou correspondência no passivo.

Ademais, com o exposto acima, pode-se dizer que a receita trata-se da entrada em dinheiro, bem – móvel ou imóvel, corpóreo ou incorpóreo – ou direito (desde que esses, bem ou direitos, sejam suscetíveis à valoração pecuniária), proveniente da atividade empresarial – principal ou não –, apropriado de modificar de forma positiva e definitivamente o patrimônio líquido da pessoa jurídica, não procedendo em contrapartida no passivo, simples recomposição patrimonial ou

Malheiros, 2003, p. 91.

⁹⁰ SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009, p. 80.

condição.

A receita contrapõe-se a ideia de passivo, que em linhas gerais, e de acordo com a opinião de Marli Zanotelli⁹¹, pode ser conceituada como os gastos incididos com bens e serviços na aquisição de receitas. Avultam-se as despesas operacionais, que podem ser conceituadas como sendo “aquelas imprescindíveis à comercialização do produto e à administração da organização, assim como os encargos tributários provocados pela atividade operacional”.

Devido ao fato de ser um termo exorbitantemente comum, a receita comumente é adjetivada, mesmo que para fins puramente contábeis, por diferentes subdivisões, como receita operacional e não operacional, receita industrial, receita líquida, receita patrimonial, receita financeira – a transcorrer e comerciais –, receita corrente, receita de capital, receita de exercícios futuros, receitas de serviços, receita de investimentos provisórios etc.

Não obstante, ao definir que o PIS e COFINS não-cumulativos podem vir a incidir sobre a receita bruta de que dispõe o Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77⁹² e todas as outras receitas da pessoa jurídica, “a divisão de receitas em subclasses se exhibe dispensável, visto que todas serão compreendidas pela conjectura de incidência”.

De suma importância, nada obstante, é inquirir a abrangência do termo receita, aceito que, como já sumariamente explicado, nem toda e qualquer entrada pode ser tida como receita, porém, apenas aquele que modificar de forma positiva e definitivamente o patrimônio líquido da pessoa jurídica, sem nenhum tipo de correspondência no passivo. Por tal motivo, é cogente que se investigue qual a circunscrição do termo ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

3.2.2. Alcance

Mesmo o conceito de receita sendo definido por alto, compete aqui explorar qual a legítima abrangência da proposição de incidência do PIS/COFINS não-

⁹¹ ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005, p. 150.

⁹² BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

cumulativos, visto que o legislador, na afoiteza de larguear ao máximo o campo de incidência destas contribuições, constituiu, no § 1º, Art. 1º, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que essas reincidentem essencialmente sobre todas as receitas.

Antes mesmo de procurar o que se pode ou não avaliar como receita, precisa-se rememorar que essas contribuições, a despeito do disposto na legislação, se encontram submetidas aos princípios constitucionais tributários, especialmente o da capacidade contributiva, que localiza presciência expressa no Art. 145, § 1º, da CRFB/1988⁹³:

§ 1º Sempre que admissível, os impostos irão ter um aspecto pessoal e serão ponderados conforme a competência econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, notadamente para adjudicar efetividade a estes desígnios, identificados, respeitados os direitos particulares e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A despeito se aludir a impostos, parcela da doutrina compreende que o princípio preconizado prevalece sobre qualquer espécie tributária, aplicando-se, desta maneira, às contribuições PIS e COFINS. Por esse motivo, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁴, não é dado ao legislador o poder de tributar toda e qualquer receita, entretanto, apenas aquelas reveladoras de apropriada competência contributiva:

Ainda que o conceito de receita seja mais amplo que o de faturamento, nem toda entrada ou lançamento contábil a crédito compõe receita. A análise da magnitude da base econômica 'receita' necessita ser avaliada sob o aspecto dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia. Todavia, nem tudo o que contabilmente seja avaliado como receita poderá, tão apenas por isto, ser avaliado como receita tributável.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁵ ainda ressalta que precisa a receita compor acréscimo definitivo ao patrimônio do contribuinte, sendo um *plus* legal que se acrescenta “sem qualquer obrigação dele proveniente, caso oposto, conjeturaria circunstância onde não existe exata manifestação de riqueza, porém, apenas

⁹³ BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 79.

⁹⁵ Idem.

modificação provisória que não demonstra a legítima capacidade de colaborar da pessoa jurídica”.

Por este motivo, faz-se cogente distinguir receita tributável de simples ingressos ou entradas de caixa da pessoa jurídica. No entanto, Regina Helena⁹⁶ afirma que “nem todo ingresso de pecúlio ao patrimônio da pessoa jurídica configura receita, aceito que simples movimentações de fundo não refletem, nem positivamente, nem decididamente, neste patrimônio”. Regina Helena⁹⁷ complementa dizendo que:

Conquanto a ‘receita’, por ocasiões, não deixe de ser uma condição de ‘ingresso’ – que abrange de forma genérica qualquer quantia em dinheiro auferida pelo sujeito passivo do tributo –, nem todo ingresso compõe receita. Essa implica em episódio de ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se agrupa no patrimônio daquele que embolsa, como elemento novo, ao passo que o ingresso conjectura somente um fluxo neutro de recursos financeiros.

Nesta conjuntura, observa-se que, por exemplo, os valores sucedidos de indenizações, reembolsos ou repetição de indébito tributário não compõem receita tributável, pois não compõem riqueza nova, porém, apenas a neutralização de um gasto antes aturado, sem a capacidade de evidenciar qualquer acréscimo patrimonial desencadeador de competência contributiva.

Assim, uma questão relevante, sinalizada por Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁸, “habita na incidência do PIS e COFINS não-cumulativos sobre os juros moratórios e cláusula penal ou multa contratual”. Como bem destaca Hugo de Brito Machado⁹⁹, o aspecto indenizatório dos juros moratórios, além de consignado pelo parágrafo único, do Art. 404, do Código Civil, “é cediço tanto na doutrina civilista como na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), motivo pelo qual a incidência de PIS e COFINS não-cumulativos seria vedada”.

O debate referente aos juros ganha maiores contornos por motivo da edição do Decreto nº 8.426/2015¹⁰⁰, que, ao revogar o Decreto nº 5.442/2005, terminou com

⁹⁶ HELENA, Regina. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 63.

⁹⁷ Idem.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 81.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 132.

¹⁰⁰ BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. **Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas**

a presciência de alíquota zero antes incidente sobre as receitas financeiras, reestabelecendo “as alíquotas de 0,65% (PIS) e 4% (COFINS) incidentes sobre receitas financeiras, assim como conservou as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) aplicáveis aos juros sobre capital próprio”.

Nota-se ainda que essa mudança gerada pelo Decreto nº 8.426/2015 também pode apresentar reflexos sobre os contratos de mútuo no que se alude à sistematização não-cumulativa do PIS e COFINS. Isto porque, de acordo com o comentário aqui exposto de Marli Zanotelli¹⁰¹, o recíproco, seja dispendioso ou gratuito, “não implica em receita tributável, aceito que, do mesmo modo onde existe o ingresso, surge correspondência no passivo que anula qualquer consequência positiva ao patrimônio”.

No entanto, os juros nos contratos de recíproco dispendioso possui uma natureza inteiramente remuneratória – e não indenizatória como acontece com os juros moratórios –, e, por esta razão, com a revogação do Decreto nº 5.442/05 (que constituía alíquota zero às receitas financeiras), podem ser esses tributados pelo PIS/COFINS não-cumulativos nos termos augurados no Decreto nº 8.426/15.

Para Ramon Ramos Silva¹⁰², no que pertence à cláusula penal ou à multa contratual, por motivo de sua função indenizatória já inclusa no Art. 416 do Código Civil, “não podem essas serem tidas como receitas tributáveis através do regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS”.

Referente as receitas não concretizadas, Regina Helena¹⁰³ defende que o legislador “necessitaria ter criado formas de o contribuinte restituir ou indenizar valores pagos a título de PIS e COFINS quando a receita prometida não se consolidasse”. É o que acontece, por exemplo, com as vendas não adimplidas, nas quais, de fato, o que se tributa é o prejuízo.

Coeva e ferrenho debate habita na probabilidade discutida por diversos contribuintes de se excluir o ICMS, disjunto nas notas fiscais, da base de cálculo do

contribuições. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/ Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

¹⁰¹ ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005, p. 151.

¹⁰² SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009, p. 81.

¹⁰³ HELENA, Regina. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 63.

PIS/COFINS, aceito que esse comporia receita do Fisco e não da pessoa jurídica. De modo recente, o Supremo Tribunal Federal (STJ), ao contemplar o RE nº 240.785¹⁰⁴, apreendeu pela probabilidade de exclusão do valor disjuncto de ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não cumulativas:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não satisfizesse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor reminescente a determinado tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que concerne a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014).

Nada obstante, também pendem de julgamento a ADC nº 18 e o RE nº 574.706¹⁰⁵, cuja repercussão geral já fora reconhecida, onde controvertem a probabilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Interessante a anotação precisa ser realizada no sentido de que “sete dos votos favoráveis ao contribuinte no RE nº 240.785, três são de ministros já aposentados e que não participaram, assim sendo, do julgamento da ADC e do novo RE”.

Não se pode, assim sendo, garantir que a compreensão será conservada, seja pela mudança na composição do STF ou pelo fato da doutrina também discordar amplamente quanto ao assunto. Na linha da compreensão até aqui exposta, o ICMS disjuncto na nota fiscal não concebe acrescentamento definitivo ao patrimônio líquido do contribuinte, aceito que esse precisará ser revertido ao Fisco na data do vencimento, ou seja, ingressa ao patrimônio da pessoa jurídica com completa correspondência no passivo. Trata-se do que compreende Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰⁶, reportando-se não apenas ao ICMS, como igualmente aos valores condizentes ao ISS e ao IPI, afirmando que:

Ao colocar que a contribuição precisa incidir sobre a receita, [a Constituição] abduziu a probabilidade de inclusão na base de cálculo da COFINS de ingressos de somatória em dinheiro sem repercussão positiva no patrimônio líquido do sujeito passivo. O valor dos tributos, afinal, conquanto possa ser

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF-3. **APELAÇÃO CÍVEL: Ap 0021901-81.2013.4.03.6100 SP.** Disponível em: <<https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/624502104/apelacao-civel-ap-219018120134036100-sp?ref=serp>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 81.

interpretado como elemento integrante do preço, concebe somente uma entrada de caixa do alienante, que, de fato, pertence à pessoa política adequada conforme as normas constitucionais.

Todavia, de forma contrária a essa posição, se avulta a compreensão de Hugo de Brito Machado¹⁰⁷, para o qual, embora o valor do ICMS vir disjunto na nota, o contribuinte “o paga com recursos próprios, portanto, o ICMS, ao ser calculado por dentro, integra o preço da mercadoria, ainda que se possa visualizar o concernente ônus financeiro disjunto”.

Assim sendo, resta ao contribuinte aguardar o posicionamento definitivo do Supremo Tribunal Federal (STF) com sua nova composição, valendo-se, por ora, do já tratado entendimento no RE nº 240.785, o qual conjectura o julgado mais expressivo quanto a esta temática.

Por fim, vários outros casos podem – e precisam – ser não considerados como receita, como acontece com a novação, a compensação, a caução etc. Compete ao contribuinte, equipado do conceito e da interpretação constitucional que se estar afeito cometer da expressão “receita”, afastar contingentes ambiguidades incumbidas pela Autoridade Fiscal quando da conciliação da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 133.

CAPÍTULO IV

4. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

4.1. A FIXAÇÃO DO CONCEITO PARA CREDITAMENTO DE PIS/COFIN

Como já se percebeu, a definição do conceito de insumo para fins de tomada de crédito de PIS e COFINS se desdobra em uma polêmica tributária remota que prossegue até hoje, especialmente pelo impacto fiscal bilionário que abrange o debate entre contribuintes e a Fazenda.

No Brasil, este assunto é regulamentado pelo inciso II, Art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõem acerca da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, concomitantemente. No entanto, frente aos inúmeros entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a magnitude do conceito da expressão “insumo”, foi-se então estabelecida uma grande celeuma no campo do Direito.

Visando deliberar tal questão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) publicou, na data de 24 de abril de 2018, um acórdão em que ficou decidido que o conceito de insumo, que admite a tomada de créditos de PIS e COFINS, precisa ser aferido sob a égide dos critérios da essencialidade ou relevância.

Ademais, o desembaraço da 1ª Seção da Corte afirmou a ilegalidade da compreensão antes consolidado pela Secretaria da Receita Federal, nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, que limita o conceito legal de insumo, procedendo em uma diminuição da probabilidade de apuramento de créditos do PIS e da COFINS.

Apesar da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Receita Federal divulgou parecer propendendo padronizar a sua compreensão e abalizar os limites que precisam ser observados na tomada de créditos de PIS e COFINS pelos contribuintes, além de resumir o conceito de insumo referente a itens de vários segmentos econômicos para ligar a atuação de seus agentes em casos práticos.

Porém, o ato normativo fazendário trouxe de volta o debate entre os tributaristas, considerando que parte dos juristas compreende que o novo entendimento da Fazenda regressaria a estabelecer restrições de maior abrangência do que a tese do STJ e a legislação trazem.

Neste contexto, compete analisar a legislação e as proeminências do

entendimento jurisprudencial, tendo-se a finalidade de realizar críticas e estabelecer posicionamento frente a um assunto de ampla importância no campo econômico brasileiro.

4.2. O DIREITO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS E A DISCUSSÃO DOUTRINÁRIA SOBRE OS LIMITES DO CONCEITO DE INSUMO

Dentro do regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tem-se a probabilidade de o contribuinte deduzir créditos sobre verificados bens, insumos, custos e despesas, frente ao valor primeiramente apurado. Conforme o inciso II, Art. 3º das leis 10.637/2002¹⁰⁸ e 10.833/2003¹⁰⁹, existiria a seguinte proposição de creditamento:

Art. 3º - do valor apurado na maneira do Art. 2º, a pessoa jurídica pode vir a descontar créditos calculados em relação a:

[...] II - bens e serviços, aproveitados como insumo no prestamento de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos propostos à comercialização, até mesmo combustíveis e lubrificantes, exceto referente ao pagamento de que trata o Art. 2º da Lei nº 10.485/02, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos automóveis classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

O legislador brasileiro, deste modo, determinou uma probabilidade de apuramento de créditos sobre bens e serviços, usados como insumo na produção empresarial, deixando assim que a jurisprudência colocasse os contornos do conceito da expressão “insumo”. Portanto, frente a indefinição legal sobre o conceito de insumo, foi criada uma extensa discussão doutrinária, bem como uma ampla contenda administrativa e legal.

108 BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

109 BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010, p. 01.

Em meio a doutrina, uma discussão importante trata da caracterização entre as bases de incidência dos tributos não cumulativos e a definição de probabilidades variadas de creditamento de determinados valores. Grande parte da doutrina defende, com inclusão dos juristas que advogam pela causa dos contribuintes, que o PIS e a COFINS possuem incidência sobre a receita, enquanto que o IPI e o ICMS possuem incidência sobre a operação envolvendo produtos industrializados ou mercadorias.

Portanto, as proposições de crédito nas contribuições precisariam levar em consideração tudo o que faz parte da composição da receita, tendo assim abarcamento maior que as probabilidades de crédito de IPI e ICMS, que precisam alcançar os dispêndios com a formação do produto ou mercadoria, objetos da operação.

E finalmente, cabe aqui ressaltar que uma das bases desta linha argumentativa versa em assinalar que o PIS e a COFINS não cumulativos incidem não apenas sobre a receita operacional, entretanto, sobre a soma da receita, incluindo valores que não estariam conexos à atividade principal da pessoa jurídica.

No entanto, a própria legislação determina uma certa vinculação entre o insumo gerador do crédito e a atividade econômica exercida pelo contribuinte, não sendo imprescindível que esta associação seja física, ou seja, que o insumo seja integrado ao produto final.

4.3. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELO STJ E A ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004 DA RECEITA FEDERAL

Pode-se dizer que, em meio à toda essa discussão vista até que, que a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas 247/2002¹¹⁰ e 404/2004¹¹¹, adotando assim uma interpretação restritiva do conceito de insumo, nos

¹¹⁰ BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

¹¹¹ BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. **Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

termos a seguir:

Art. 8º - do valor apurado na maneira do Art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, verificados perante aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...] b) de bens e serviços, até mesmo combustíveis e lubrificantes, usados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos propostos à comercialização; ou b.2) no prestamento de serviços;

[...] § 4º para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, compreende-se como insumos:

I - Utilizados na fabricação ou produção de bens propostos à comercialização:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram modificações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação inteiramente desempenhada sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

As regras inclusas no § 4º do Art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do Art. 66 da IN 247/2002 sofreram duras críticas da doutrina, considerando que os atos normativos atribuíam restrição indevida às normas auguradas nos incisos II, do Art. 3º das leis n. 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Portanto, com vistas a pacificar a matéria, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça afirmou, em sede de recurso repetitivo, que o conceito de insumo precisa ser aferido pautado em critérios da essencialidade ou relevância, precisando, de tal modo, ser assentada a imprescindibilidade ou a importância de verificado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica. Neste ínterim, o acórdão revelou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Maia¹¹², é admissível avultar passagens que robustecem a defesa de sua tese conceitual da expressão “insumo”, como no exemplo exposto logo abaixo:

[...] Mais um exemplo ao mesmo tempo comum: se não se pode fazer um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que acontecerá a alguém que conhece e entende o procedimento de produção de um bolo asseverar que este produto (o bolo) poderia ser feito sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, até mesmo, de um forno elétrico? Seria admissível fazer o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e faz dele comestível?

Tranquilamente não, todos irão responder; então, por qual razão os ovos, a

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial: REsp nº 1.221.170 - PR 2010/0209115-0. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 24/04/2018.** Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201221170>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

farinha de trigo e o fermento, que são itens diretos e físicos do bolo, avaliados como insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, pois sem esse calor, o bolo não poderia ser assado e, assim sendo, não poderia ser consumido como bolo?

Este exemplo banal convém para recomendar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) precisa ser compreendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele elemento o produto não haveria; a função que abrange o bolo, todavia, não possui a essencialidade dos outros elementos que entram na sua elaboração.

Deste modo, o ministro, no transcorrer do seu voto, se coloca contra a interpretação restritiva da Fazenda e adota posição firme no debate, caracterizando, de acordo com a posição defendida pelos contribuintes, a dinâmica de creditamento aplicada ao IPI e ao ICMS da sistematização concernente ao PIS/COFINS, *in verbis*:

O creditamento no IPI e no ICMS – apenas à título de recordação – vincula-se ao *quantum* recolhido nas operações antecedentes porque os fatos geradores destes impostos são, concomitantemente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou determinados serviços.

Em se tratando do PIS/COFINS, o creditamento incide em um verdadeiro ou legítimo desconto, já que estas contribuições possuem por fato gerador o próprio faturamento da instituição ou da entidade a ela nivelada; a distinção se mostra grandemente berrante, como se pode notar.

E este trata-se do grande elemento para abduzir a confusão que frequentemente existia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo tem incidência sobre o produto, então o crédito de fato transcorre dos insumos; no segundo caso, observa-se que o tributo tem incidência sobre o faturamento, então, o crédito precisa transcorrer – e apenas pode transcorrer – das despesas, sendo esta conclusão de nitidez ofuscante ou brilhante.

Acontece que a regulamentação induzida a decorrência pelo Poder Executivo – como é normal ocorrer quando se adjudica ao credor a capacidade de arbitrar quanto o devedor lhe irá pagar – ainda se atrela àquela remota confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, levando em consideração o crédito desses inicialmente dos insumos (como no primeiro caso), e não dos passivos.

Não obstante da distinção entre as dinâmicas de creditamento abalizadas, os ministros defensores de uma interpretação intermediária sujeitaram que coincidir o conceito de “insumos” ao de “custos e despesas operacionais” usados na legislação do Imposto de Renda, seria uma ampliação demasiada do conceito.

Neste assunto, embora as críticas delineadas pelo Ministro Relator Napoleão Nunes Maia, frente a subjetividade do que seria importante e acidental, o Ministro compreendeu como crível a utilização do critério da essencialidade conjuntamente com o crivo da importância, para a definição de quais insumos poderiam ser passíveis de abatimento de PIS e COFINS.

Portanto, frente a tese da orientação intermediária protegida em demais julgados pelos Ministros, através da qual precisariam ser aplicáveis os critérios da essencialidade e pertinência, e da tese da orientação expandida, defendida pelo Ministro Napoleão Nunes Maia, teve-se a concepção da orientação sinóptica.

Por meio da análise do voto-vista pronunciado pelo Ministro, que sujeitou compreensão adotada pelo e relator e acompanhado por grande parte, é admissível avultar a conservação do critério da essencialidade, lembrado na tese interpretativa intermediária, todavia, existiu a alteração do critério da pertinência pelo critério da relevância, esse último, mais abarcante que o primeiro.

Conforme a compreensão estabilizada pelo STJ, o insumo relevante seria aquele que, conquanto não imperativo à elaboração do próprio produto ou o prestamento do serviço, associe o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva seja por cominação legal. Todavia, compete lembrar, aqui, que o conceito estabelecido pelo STJ enquadra com a compreensão do CARF.

Poucos meses posteriormente o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR¹¹³, na data de 18 de dezembro do ano de 2019, a Receita Federal publicou o Parecer Cosit nº 05¹¹⁴ que versa sobre a decisão do Superior Tribunal de Justiça. Por meio do ato normativo editado pela Fazenda, existiu, em suposições características, a limitação do conceito de insumo para além do que foi definido pelo STJ. A título de exemplo, o Parecer, em um dos circunstanciados da conclusão, apronta o seguinte sobre a probabilidade de a fase de pesquisa ocasionar insumos:

Apenas existirá insumos se o processo onde estão inseridos os itens elegíveis efetivamente proceder em um bem proposto à venda ou em um

¹¹³ Idem.

¹¹⁴ BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo COSIT Nº 5, de 17 de dezembro de 2018. **Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>>. Acessado em 20 de maio de 2020, p. 01.

serviço oferecido a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens usados em atividades que não causem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos improdutivo, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.

Portanto, entende-se que, conforme a Receita Federal, que a fase de pesquisa não poderia vir a causar insumos, apenas a de desenvolvimento, já que a última teria relação com o processo de produção, configurando, portanto, uma clara ocasião onde existiu uma diferenciação não concretizada pelo STJ.

Ademais, neste sentido, o parecer publicado, de forma indevida, integra a aplicação dos critérios de essencialidade e importância na formação do conceito de insumos exclusivamente aos itens não conexos inteiramente ao procedimento de produção, ficando bem claro o ativismo fazendário diante da compreensão jurisprudencial consolidada.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo apresentar a definição do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS e, logo, analisar a expansão do princípio da não cumulatividade para tais contribuições. Para tanto, *a priori*, entendeu-se ser imprescindível iniciar de uma análise da CRFB/1988, para apenas em seguida analisar a legislação infraconstitucional, visto que essa possui embasamento naquela, assim como não pode estar em cizânia com os preceitos constitucionais, sob pena de advir a ser inconstitucional.

Posteriormente a análise da CRFB/1988, bem como da legislação que estabeleceu a não cumulatividade para o PIS/COFINS, foi proeminente avaliar a jurisprudência sobre a matéria, tanto a administrativa do CARF, quanto a dos tribunais. Pois, afinal de contas, a decisão derradeira compete aos tribunais, notadamente os tribunais superiores.

De tal modo, constatou-se que o legislador infraconstitucional, conquanto possua a liberdade de propor o método e os setores aos quais virá a ser aplicado o princípio, não pode vir a limitá-lo, sob pena de violação da CRFB/1988. Também, foi reforçada essa posição despontando que a doutrina compreende ser imprescindível interpretar as disposições constitucionais e balizar a ação do legislador infraconstitucional, que não pode estender suas alçadas e, ao estabelecer a não cumulatividade, precisa atentar determinados parâmetros.

Foram aqui analisadas as leis que constituíram a não cumulatividade para o PIS/COFINS, bem como a metodologia adotada por elas, e observou-se que a lista de créditos necessita ser tida como exemplificativa, caso oposto, as leis reduziriam a probabilidade de crédito e, assim sendo, o princípio da não cumulatividade.

Diante disto, estudou-se também o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS, condizendo todos os créditos das contribuições neste conceito. Basicamente, estudou-se as significações do termo “insumo” para, em seguida, examinar as diferentes posições referentes à expansão do conceito de insumos.

Com isto, foi possível constatar que as posições referentes a tal conceito podem ser colacionadas com os insumos do IPI e do IR, sendo o mais prenotado o do IPI e mais extenso o do IR. Deste modo, tem-se posições que igualam o conceito de insumos a um destes tributos ou designam um conceito próprio e mediano para

as contribuições.

Entre essas compreensões referente à expansão do conceito de insumos, mereceu maior evidência o critério da essencialidade, este que foi, até mesmo, adotado em inúmeros julgados, sobretudo do CARF. Conforme esse entendimento, além de averiguar se o gasto é importante à atividade da organização, torna-se preciso analisar caso a caso, visto que os gastos essenciais possuem uma variação conforme o segmento de atividade.

Após, apresentou-se a posição de Receita Federal, que seguiu um conceito mais prenotado, igualando por várias ocasiões o conceito das contribuições ao conceito do IPI. Do mesmo modo, analisou-se a jurisprudência acerca da temática. Feito isto, constatou-se que o CARF não adveio a pacificar a sua compreensão, ainda que se apreenda hoje em dia uma convergência a usar uma posição intermediária.

Além do mais, o CARF passou a analisar caso a caso, com vistas a averiguar quais gastos são importantes para a organização. Referente aos Tribunais Regionais Federais, não se observou uma convergência ante a disparidade de entendimentos. Em relação ao STJ, igualmente tem-se cizânias, entretanto, semelha existir uma convergência ao conceito intermediário de insumos.

Frente a ampla discussão doutrinária sobre a matéria, bem como da insegurança jurídica acendida, a pacificação da compreensão acerca dos limites do conceito de insumo e a declaração de ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, determinaram assunto que envolvia bilhões de reais em arrecadamento de tributos.

No estabelecimento do conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, o STJ adveio a adotar uma teoria que compõe as interpretações intermediária e extensiva. Neste sentir, torna-se de suma importância ressaltar que a decisão deixou materializado o critério a ser usado caso a caso pelos julgadores na análise dos itens que serão ou não conditos no conceito.

Por fim, torna-se importante ressaltar que o debate entre fisco e contribuintes semelha ainda prosseguir, considerando a edição do Parecer normativo Cosit nº 05, ao qual a Receita Federal busca reduzir o conceito de insumo, mesmo conhecedor de que a finalidade do STJ não o fez na disposição paradigmática.

Ademais, como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se estudos que busquem, diante do exposto e analisado aqui, averiguar se compete afirmar que as

porvindouras decisões acerca desta temática aqui trabalhada advêm a possuir como baliza os critérios da essencialidade e relevância, os quais necessitam ser usados no exame do caso sólido pelos julgadores para fins de ajuste ou não de itens no conceito de insumo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª ed. São Paulo: Método: 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Juspodium, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL F. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Constitucional e Tributário. IPI e II. Imunidade Tributária. Material Didático. **Apelação n. 0022123692001436100, Relator Des. Nery Junior. Julgado em 27/10/2009**. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. 31ª ed. São Paulo, 2002.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso Voluntário nº 369.519, Acórdão nº 3202-00.226, 2ª Câmara/2ª Turma**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/31789940/dou-secao-1-26-10-2011-pg-16>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Incidência do Pis/Cofins em operações com frete. **Acórdão nº 3202-00.22**. Disponível em: <<https://lararg.jusbrasil.com.br/artigos/189148096/incidencia-do-pis-cofins-em-operacoes-com-frete?ref=serp>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Lei nº 10.637/2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei10637.htm>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. **Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/ Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acessado em 20 de maio de 2010.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. **Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências**. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo COSIT Nº 5, de 17 de dezembro de 2018. **Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária. **Acórdão nº 203-12.448 do Processo 13855.001586/2003-71.** Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:segundo.conselho.contribuintes;camara.3:turma.ordinaria:acordao:2007-10-17;203-12.448,6243567>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ. **RECURSO ESPECIAL: REsp 1246317 MG 2011/0066819-3.** Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/203360216/recurso-especial-resp-1246317-mg-2011-0066819-3>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial: REsp nº 1.221.170 - PR 2010/0209115-0. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 24/04/2018.** Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201221170>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Tributário. Imunidade. Leitor de Livro Digital. **Apelação n. 50142466420104047000, Relator Des. Luciane Amaral Corrêa. Julgado em 11/07/2011.** Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - **Apelação Cível: 0016438-72.2010.4.01.3400 DF 0016438-72.2010.4.01.3400.** Disponível em: <<https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23106904/apelacao-civel-ac-16438-df-0016438-7220104013400-trf1>> Acessado em 20 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF-3. **APELAÇÃO CÍVEL: Ap 0021901-81.2013.4.03.6100 SP.** Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/624502104/apelacao-civel-ap-219018120134036100-sp?ref=serp>>. Acessado em 20 de maio de 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 25ª ed. São Paulo: Saraiva:2013.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão**

Tributária Aplicada. São Paulo: Atlas, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário atual.** nº 19. São Paulo: Dialética, 2005.

DÖERNER, Caroline Rodrigues. **Benefícios Fiscais como Ferramenta de Planejamento Tributário: Um enfoque ao Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos Contribuintes do ICMS.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FLORINDO, Giseli. **Planejamento Tributário: Uma ferramenta para agregar valor aos serviços contábeis.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Faculdades Barddal. Florianópolis, 2008.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumo frente ao regime não cumulativo das contribuições,** 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS.** Revista de Estudos Tributários, nº 41. Porto Alegre: Síntese, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HELENA, Regina. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

HOFFMANN, André. **Apostila de Contabilidade Tributária.** Ijuí: Curso de Ciências Contábeis, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário.** 24ª ed. São Paulo, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS.** São Paulo: Quartier

Latin, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4ª ed. atual. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.