

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA
COFINS À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170**

BRUNA ATHAYDE TAVEIRA

RIO DE JANEIRO

2019/1

BRUNA ATHAYDE TAVEIRA

**O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA
COFINS À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170**

Monografia de conclusão de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2019/1

CIP - Catalogação na Publicação

A232c Athayde, Bruna Athayde
O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO
PIS E DA COFINS À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO
ESPECIAL N° 1.221.170 / Bruna Athayde Athayde. --
Rio de Janeiro, 2019.
57 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Direito Tributário. 2. Conceito de Insumo. 3.
Não-Cumulatividade. 4. PIS/Cofins. 5. Contribuições
Sociais. I. Maneira, Eduardo , orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

BRUNA ATHAYDE TAVEIRA

**O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA
COFINS À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2019/1

Ao meu avô, Alcio Athayde, por ter sido o
meu melhor professor.

RESUMO

Diante da complexidade na apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa da Integração Social (PIS) no regime não-cumulativo, este trabalho busca estudar os critérios, o sentido e o alcance no termo “insumo” disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para fins de apuração do crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS. Sendo certo o impacto desse tema para os contribuintes, este trabalho buscará analisar a doutrina e jurisprudência sobre o tema a fim de alcançar alguma homogeneidade no conceito de insumo para creditamento do contribuinte e, assim, gerar segurança jurídica para que o contribuinte possa planejar seu orçamento de forma adequada.

Palavras-chave: PIS; COFINS; Lei nº 10.637/2012; Lei nº 10.833/2013; insumo; não-cumulatividade.

ABSTRACT

In the view of the complexity in the calculation of the Contribution for Social Security Financing (COFINS) and the Contribution to the Social Integration Program (PIS) in the non-cumulative regime, this work turns its attention to the criteria, meaning and scope of the input concept, established in the Laws 10.637/2002 and 10.833/2003. Given the impact of this topic for the taxpayers, this work will seek to analyze doctrine and jurisprudence on the subject in order to raise some homogeneity in the concept of input for taxpayers crediting and thus generate legal certainty so that taxpayers can plan their budget properly.

Keywords: PIS; COFINS; Law n. 10.637/2012; Law n. 10.833/2013; value-added; input concept

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| 1. BREVE HISTÓRICO LEGAL DO PIS E DA COFINS | 11 |
| 2. NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS | 19 |
| 2.1. A NÃO CUMULATIVIDADE | 19 |
| 2.2. A NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS/COFINS | 23 |
| 3. CONTROVÉRSIA SOBRE O CONCEITO DE INSUMO | 31 |
| 3.1. O CONCEITO DE INSUMO PERANTE O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) | 38 |
| 4. DO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR..... | 44 |
| 4.1. DO VOTO DO MINISTRO RELATOR NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO | 46 |
| 4.2. DO VOTO DO MINISTRO OG FERNANDES..... | 48 |
| 4.3. DO VOTO DO MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES | 49 |
| 4.4. DO VOTO DO MINISTRO BENEDITO GONÇALVES..... | 50 |
| 4.5. DO VOTO DA MINISTRA REGINA HELENA COSTA | 50 |
| 4.6. DO VOTO DA MINISTRA ASSUETE MAGALHÃES | 51 |
| 5. DAS CONSEQUÊNCIAS DO JULGAMENTO..... | 53 |
| 5.1. O PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5/2018 | 53 |
| 5.2. NOTA SEI NO 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF | 54 |
| 5.3. DA MUDANÇA DE POSICIONAMENTO DO CARF..... | 56 |
| CONCLUSÃO..... | 61 |
| REFERÊNCIAS | 64 |

INTRODUÇÃO

Até 2003 e 2004, a Contribuição para o PIS e a COFINS eram, respectivamente, apuradas pelo regime cumulativo, onde as contribuições incidiam com alíquota total de 3,65% (0,65% para o PIS e 3% para a COFINS) sobre o faturamento e/ou receita bruta das empresas, em todas as etapas do processo produtivo.

Desta forma, a fim de desonerar as empresas da tributação em cascata para as referidas contribuições, o governo brasileiro instituiu, como plano piloto, a não cumulatividade para o PIS por meio da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, a partir do ano fiscal de 2003.

Com o sucesso da implementação da não cumulatividade do PIS, o governo instituiu, então, a não cumulatividade da COFINS a partir de 2004 por meio da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003.

Neste contexto, salvo para determinadas condições ou setores listados pelas referidas leis, as empresas brasileiras deveriam adotar o sistema não cumulativo para apuração do PIS e da COFINS.

A alíquota do PIS passaria de 0,65% para 1,65%, e a alíquota da COFINS de 3% para 7,6% sobre a receita bruta das empresas, mas em contrapartida, elas poderiam apurar crédito sobre as operações antecedentes previstas no artigo 3º das respectivas leis.

Dentre as hipóteses de creditamento, o principal item se refere às operações de aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Contudo, a referida lei não trouxe o conceito de insumo.

Desde a instituição da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins diversos foram os problemas enfrentados pelos contribuintes na tomada de créditos e, especialmente, na delimitação de um conceito de insumo. Enquanto o fisco brasileiro tentava usar o conceito de

insumo previsto para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os contribuintes alegavam que pela natureza das contribuições em comento, os insumos deveriam ser interpretados à luz dos custos e despesas dedutíveis para fins do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. A discussão acerca da abrangência deste conceito se mantém desde a introdução da sistemática não cumulativa no Sistema Tributário Brasileiro, não havendo consenso entre o fisco, os contribuintes e doutrinadores.

Diante desse panorama, o presente trabalho busca contribuir para sistematizar a análise sobre o conceito de insumo no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, buscando abordar primeiramente o contexto e os motivos pelos quais o regime não-cumulativo foi instuído e como funciona a sua aplicação.

Em um segundo momento, serão analisadas as consequências da ausência de um conceito específico de insumo para fins do PIS e da COFINS, com o respectivo impacto para a atividade empresarial e o desenvolvimento de negócios no País, por meio da análise da jurisprudência administrativa e judicial.

Dentre as principais consequências, dois pontos ganham destaque. O primeiro é que diante da complexidade na apuração do regime não-cumulativo, muitas sociedades empresariais tem de tomar a decisão se devem aproveitar ou não créditos de suas atividades. Há aquelas que decidem ser muito agressivas, tomando créditos para além do que seria considerado o limite do conceito de insumo, diminuindo indevidamente o montante das contribuições devidas pela empresa. Por outro lado, existem empresas que são conservadoras, que ao decidir por não tomar crédito sobre insumos pelos quais elas teriam direito aumentam significativamente a sua tributação e são prejudicadas na competitividade dos seus produtos e serviços no mercado. O segundo ponto é que as empresas que buscam reaver os valores gastos com as contribuições ao PIS e a COFINS, por meio do creditamento dos insumos gastos na sua atividade, frequentemente se deparam com a negativa do Fisco, gerando um grande ambiente para surgimento de um contencioso e de insegurança jurídica, que agravam o conhecido “Custo Brasil”.

Por fim, será analisado o recente julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça, que buscou delimitar um conceito de insumo dentro do sistema não cumulativo do PIS e da COFINS, bem como as consequências práticas dessa decisão.

1. BREVE HISTÓRICO LEGAL DO PIS E DA COFINS

A partir do advento da segunda metade do século XXI as contribuições especiais passaram a possuir um papel de destaque dentro do nosso ordenamento tributário, tendo se mostrado como uma excelente forma de aumentar a arrecadação do fisco federal, uma vez que a União não é obrigada a repartir os recursos arrecadados com os outros entes federados.

Tendo isso em vista, diversas foram as contribuições instituídas desde então, podendo-se citar como exemplo a já extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) e as contribuições objeto do nosso trabalho, o PIS (Programa de Integração Social)/PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

A atual Carta Magna previu a competência para a instituição das Contribuições Sociais destinadas ao financiamento da seguridade social em seu artigo 149¹ e a responsabilidade

¹“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

pelo financiamento da seguridade social no artigo 195². Tais previsões possibilitaram ao legislador modificar as contribuições de PIS/COFINS para a forma como a temos hoje.

O PIS foi instituído no sistema tributário por meio da Lei Complementar nº 7 de 1973³, no amparo da Carta Magna então vigente, no intuito de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O PASEP, por sua vez, destinados

§3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)''

²“Art 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

§1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios

§4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

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

§13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.”

³“Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.”

aos servidores públicos, teve sua inclusão no Sistema Tributário Nacional através da Lei Complementar nº 8 de 1970⁴.

Em 1975 estas contribuições foram alteradas de forma a contribuírem para o mesmo fundo. Deste modo, a partir da Lei Complementar nº 26 de 11 de setembro de 1975 tais contribuições foram unificadas sob a denominação de PIS/PASEP⁵.

A contribuição para o PIS/PASEP foi devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 por meio de seu artigo 239⁶.

Mais de 20 anos depois da instituição do PIS/PASEP, a Lei Complementar nº 70/1991⁷ tratou de instituir o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

A princípio tais contribuições tinham como base de cálculo o faturamento e incidiam cumulativamente sobre todas as etapas da cadeia produtiva. No entanto, em 1998 foi

⁴“Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público”

⁵“Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.”

⁶“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.(Regulamento)

§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

⁷“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”

promulgada a Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, que alterou a regra da matriz de incidência do PIS e da COFINS, que aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%, e alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, que passaram então a incidir sobre a receita bruta das pessoas jurídicas e não apenas sobre o faturamento.

Os contribuintes questionaram tanto a majoração da alíquota da COFINS como o alargamento da base de cálculo do faturamento para a receita bruta em juízo.

Em relação à majoração da base de cálculo, o principal argumento era que a Lei nº 9.718/1988 foi editada anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que alterou o artigo 195, I, “b” da Constituição Federal, criando a possibilidade de incidência do PIS e COFINS sobre a receita ou faturamento das empresas.

A discussão foi longa até que o Plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou, em 9 de novembro de 2005, a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS por meio do julgamento do RE 357.950. Vejamos:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3, ≠ 1º, DA LEI N 9.718, DE 2 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL N 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO PARAGRAFO PRIMEIRO DO ARTIGO 3 DA LEI .718/98. A jurisprudência do supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.⁸

⁸STF, RE 357.950, Brasília, julgado em 9 nov. 2005

Os contribuintes, entretanto, não obtiveram êxito na discussão sobre a majoração da alíquota da COFINS pois o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 527.602, em 5 de agosto de 2009, entendeu que não era necessária lei complementar para majorar a alíquota da contribuição:

PIS E COFINS – LEI Nº 9.718/98 – ENQUADRAMENTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO PRIMITIVA. Enquadrado o tributo no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, é dispensável a disciplina mediante lei complementar.

RECEITA BRUTA E FATURAMENTO – A sinonímia dos vocábulos – Ação Declaratória nº 1, Pleno, relator Ministro Moreira Alves - conduz à exclusão de aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida – Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, Pleno, de minha relatoria.⁹

A partir desse momento os contribuintes tiveram um aumento significativo do encargo financeiro de tais contribuições em seu orçamento. Diante desse panorama, e das críticas do empresariado brasileiro sobre a elevada carga tributária no País, o Governo Federal sentiu a necessidade de reduzir o impacto fiscal instituindo a sistemática da não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Dessa forma, no final de agosto de 2002, o Governo editou a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, criando, como plano piloto, a não cumulatividade do PIS a partir de 2003. Na época, a ideia é que dando certo a nova metodologia de apuração do PIS, a COFINS também migrasse para o regime não cumulativo no ano fiscal subsequente.

Abaixo a transcrição da Exposição de Motivos da referida Medida Provisória:

2.A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3.O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa

⁹STF, RE 527.602, Relator Ministro Moreira Alves, Brasília, julgado em 5 ago. 2009.

básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

4.Cumpra esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

5.No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

6.Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.

7.Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

8.Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

9.A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

10.Até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deverá submeter, ao Congresso Nacional, proposta estendendo à COFINS o modelo adotado para o PIS/Pasep, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo ora proposto.¹⁰

No ano subsequente, o Governo editou a Medida Provisória nº 135/2003, sobre a não cumulatividade da COFINS, posteriormente convertidas na Lei nº 10.833/2003, que foram posteriormente alteradas pela Lei nº 10.865/2004 quando da criação do PIS e COFINS Importação, de modo a complementar o regime da não cumulatividade.

Apesar de a nova legislação possibilitar a tomada de crédito pelo contribuinte por meio do regime não cumulativo, houve uma significativa majoração de alíquota das referidas contribuições. Foram estabelecidas as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para o COFINS no regime não cumulativo, representando um aumento de alíquota no total de 5,6%.

¹⁰ Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em 01 jun. 2019.

Conforme a exposição de motivos acima, tal aumento, entretanto, não deveria representar um efetivo aumento da carga tributária para o contribuinte, à medida que a base de cálculo das contribuições em comento seria apurada pela sistemática não cumulativa (*i.e.*, com desconto dos créditos relativos às operações antecedentes listadas pelas referidas leis).

Ressalta-se que a sistemática da não cumulatividade para tais contribuições foi constitucionalizada mediante a edição da Emenda Constitucional nº 42, em 19 de dezembro de 2003, com a inclusão do § 12 ao artigo 19¹¹. A partir da edição da Emenda Constitucional nº 42 as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 passaram a ter fundamento de validade constitucional devendo, portanto, novos dizeres fixados constitucionalmente para não cumulatividade.

O artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil determina que deve ser aplicada a forma de tributação não cumulativa aos setores de atividade econômica indicados pelo legislador infraconstitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A função de tais contribuições, segundo a melhor doutrina, é qualificada como parafiscal, na medida em que tais contribuições constituirão receitas ao orçamento da seguridade social, nos termos do artigo 165, § 5º, III da Constituição Federal. Ou seja, a função das contribuições sociais não é suprir o Tesouro Nacional. Neste sentido, entendimento de Hugo de Brito Machado:

A função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros. Neste sentido pode-se

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

dizer que tais contribuições têm função parafiscal, algumas, e extrafiscal, outras. As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal (...). As contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.¹²

Atualmente, o PIS e a COFINS são apurados de metodologias distintas. A primeira delas, no regime cumulativo, com a incidência das alíquotas respectivas de 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS, conforme previsão da Lei nº 9.718/1998 e a segunda por meio do regime não cumulativo, com alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS respectivamente.

Conforme visto, o legislador limitou o regime não cumulativo apenas para alguns setores da economia e algumas despesas suportadas pelo contribuinte. No entanto, ao estabelecer um regime não cumulativo para um tributo cuja materialidade é a aferição de receita o legislador findou por criar uma anomalia jurídica, conforme será melhor desenvolvido no capítulo adiante¹³.

¹²BRITO MACHADO, Hugo de. **Sistema Tributário Nacional**. Ed. Atlas, 4 ed., 1995. p. 45.

¹³SILVA, Eric Castro e. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não-cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Editora Dialética, 2009. p. 81.

2. NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Antes do advento da não cumulatividade do PIS e da COFINS, já havia, no sistema tributário brasileiro, dois outros tributos apurados com a sistemática não cumulativa: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e a Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Entretanto, a não cumulatividade do PIS e da COFINS (base sobre base) foi instituída de forma distinta ao do IPI e do ICMS (tributo sobre tributo). Portanto, neste capítulo, além do panorama sobre a não cumulatividade no direito brasileiro e no exterior, será abordada as principais semelhanças e diferenças entre a não cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e COFINS, que auxiliarão no entendimento das discussões sobre o conceito de insumos.

2.1. A não cumulatividade

A não-cumulatividade é um instituto recente, que têm seus primeiros registros da segunda metade do século XX, com o advento do IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

Naquele momento, apesar da simplicidade da aplicação da sistemática cumulativa, suas desvantagens impossibilitavam, muitas vezes, o desenvolvimento industrial no país. Neste sentido, John F. Due listou todas as desvantagens do sistema cumulativo, que à época simbolizavam um entrave ao desenvolvimento.¹⁴

- (i) A cumulação de etapas produtivas em um mesmo agente econômico - para fins de diminuir a tributação, que incidirá uma única vez;
- (ii) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala, também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estágios da produção, não se submetendo a incidências diversas. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e

¹⁴DUE, John F. **Indirect Taxation in Developing Economies**. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 120-3.

médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados;

- (iii) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global;
- (iv) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor > distribuidor-atacadista > varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência única no desembaraço aduaneiro. Com isso, mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais;
- (v) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal.
- (vi) em comparação com impostos como a *retail sales tax*²⁰ (em que há incidência única na etapa final de venda), nos tributos plurifásicos cumulativos o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm interesse em se autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro. Isso gera dois problemas: a) incentivo à sonegação: nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente (ao contrário do que ocorre nos IVAs, em que, havendo destaque da exação na nota fiscal, o adquirente pode abater tal montante do imposto por ele devido); b) dificuldades na fiscalização: a ampla base de contribuintes tendente a sonegar torna o labor da Administração Fazendária excessivamente oneroso;
- (vii) apesar de ser um tributo aparentemente simples, na prática – com a necessidade de concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação das alíquotas conforme a natureza do produto (em atenção à sua

essencialidade ou às circunstâncias de mercado) – sua aplicação torna-se complexa. Esse fator acarreta a perda de um de seus poucos atributos

De modo a viabilizar financeiramente o comércio de produtos que tinham cada vez mais etapas em sua criação, era necessário criar uma forma de tributação que não trouxesse desigualdade na tributação do mesmo produto, que possuía apenas diferenças na quantidade de etapas de produção.

Diante de tais obstáculos e buscando aperfeiçoar a tributação de modo a não obstar o crescimento econômico das empresas surgiu a não cumulatividade. A França em 1954 então implementou seu tributo não cumulativo (*Taxe sur la Valeur Ajoutée* – TVA). Este tributo era apurado de uma forma completamente distinto do modelo cumulativo comumente usado à época. Calculava-se o imposto em cada transação comercial deduzindo, no entanto, os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadorias que viriam a ser utilizadas diretamente no processo produtivo.

A não-cumulatividade era uma necessidade diante da revolução industrial. Isso explica o porquê de o instituto ter tido sua criação na Europa, visto que os países da América tiveram sua revolução industrial mais tardia.

O TVA da França se tornou um exemplo de sucesso e findou por ser reproduzido por toda a Europa. Atualmente o TVA é adotado em 120 países sob a denominação de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

No Brasil, o primeiro registro de uma tentativa de implementar um sistema não-cumulativo se deu dois anos depois do TVA francês, em 1956, com a Lei Federal nº 2.974, por meio da qual a não-cumulatividade foi prevista pela primeira vez em território brasileiro. Sua aplicação, no entanto, ficou restrita à indústrias e importadores sujeitos à tributação pelo Imposto de Consumo¹⁵.

¹⁵MOREIRA, André Mendes; LESSA, Donovan Mazza; MAIA, Marcos Correia Piqueira. O direito à manutenção integral dos créditos de ICMS quando o preço de venda da mercadoria é inferior ao custo de aquisição – críticas ao posicionamento do STF no RE 437.006/RJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São

Esta inovação legislativa abriu espaço para que posteriormente fosse promulgada a Emenda Constitucional nº 18 à Constituição Federal de 1946, que possibilitou a aplicação da sistemática não cumulativa ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que veio a ser substituído pelo ICMS na Constituição Federal de 1988, mantendo, no entanto, o mesmo perfil¹⁶.

Atualmente o regime não cumulativo pode ser aplicado aos seguintes tributos: (i) Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) (art.153, IV e §3º); (ii) Impostos Residuais (art. 154, I); (iii) Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, II e § 2º a 5º); (iv) Contribuições para a seguridade social (art. 195,§ 4 c/c art. 154, I); (v) Contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12).

No entanto, diversas são as nuances da metodologia não-cumulativa aplicada as contribuições ao PIS e a COFINS. Conforme bem levantado pelo Professor André Mendes Moreira:

A não cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do quantum debeat. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo- conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados tax on tax (imposto contra imposto) ou basis on basis (base contra base). Com isso, busca-se gravar a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).¹⁷

Paulo, n. 218, nov. 2013. p. 07-17; e CINTRA, Carlos César Sousa. A não cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 103-151.

¹⁶TOMKIW, Demetrius André. Não cumulatividade de PIS/COFINS: insumos suscetíveis de apropriação de créditos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 207, dez. 2012, p. 24-44.

¹⁷MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos Tributos**. 2 ed. São Paulo. Editora Noeses, 2012. p. 44.

Em sua obra o Desembargador Federal Marcus Abraham também busca definir a não-cumulatividade:

O princípio da não-cumulatividade aplica-se sobre tributos plurifásicos, ou seja, tributos que se repetem na mesma cadeia econômica e incidem em cada etapa da operação econômica, sobre o valor total dos produtos, mercadorias ou serviços, mas permitindo, por sua metodologia, a dedução com o montante do tributo destacado (cobrado/pago) nas etapas anteriores.

[...]

Permite a tributação de acordo com o negócio econômico realizado em cada uma das etapas da cadeia negocial, estabelecendo assim, uma carga fiscal diferenciada conforme o valor econômico que é agregado a cada fase (dada a possibilidade do crédito do tributo anteriormente pago). Caso contrário, teríamos etapas com valores adicionados aos anteriormente realizados (“efeito cascata”) sem que houvesse a participação efetiva de cada contribuinte na série e, por consequência, contribuintes sendo onerados por tributos que recaem em operações econômicas distintas da própria.¹⁸

Restando esclarecido o surgimento e as nuances que permeiam o princípio da não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro, passaremos a expor a diante como este princípio se aplica ao PIS e a COFINS.

2.2. A não cumulatividade para o PIS/COFINS

Na sistemática não-cumulativa, prevista pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o PIS e a COFINS incidem com alíquota total de 9,25% sobre a receita bruta mensal das empresas, com a possibilidade do abatimento de créditos calculados com o mesmo percentual sobre os gastos realizados pelo contribuinte no período, desde que previstos em lei.

Conforme demonstrado, a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, descontados dos valores passíveis de serem creditados.

O conceito de receita já foi muito discutido pela doutrina e jurisprudência, e atualmente está previsto na Lei nº 12.973:

¹⁸ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 120.

Art. 12 A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: I - devoluções e vendas canceladas; II - descontos concedidos incondicionalmente; III - tributos sobre ela incidentes; e IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

O STF, no entanto, findou por consolidar o conceito por meio do julgamento do RE 606.107/RS, emendado da seguinte forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF) . Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º),

que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.¹⁹

A partir deste acórdão o STF delimitou que a palavra receita pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

O problema da não cumulatividade do PIS/COFINS, em especial o do conceito de insumos, começou a surgir entre 2003 e 2004. É nesta época que surgiram as Instruções Normativas nº 247 (21 de novembro de 2002), 358 (09 de setembro de 2003) e 404 (de 21 de outubro de 2004), que demonstram a interpretação da Receita Federal sobre o problema.

As possibilidades de creditamento do PIS e da COFINS estão previstos no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, transcrito abaixo:

¹⁹STF, Recurso Extraordinário nº 606107, Rel. Min. Rosa Weber, Brasília Publicado em 25/11/2013

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

O crédito do PIS e da COFINS é apurado mensalmente, e determinado com a aplicação da mesma alíquota dos tributos (i.e., 9,25% no total) sobre as aquisições ou custos mencionados nos incisos acima. No caso dos ativos fixos mencionados nos incisos VI, VII e XI, o crédito de PIS e COFINS seguem as regras de depreciação.

Não são todas as aquisições que geram créditos de PIS e COFINS. Estão vedados os créditos, por exemplo, sobre o valor de mão de obra paga a pessoa física, ou a bens ou serviços não sujeitos a contribuição.

Neste sentido, apesar do sistema não-cumulativo ter sido instituído para diminuir o impacto financeiro do aumento da base de cálculo das contribuições sociais, acabou não sendo uma solução tão efetiva quanto esperado pelos contribuintes.

Em verdade, a não-cumulatividade muitas vezes restou por aumentar o encargo do contribuinte. As contribuições ao PIS e a COFINS são calculadas a partir da aplicação das respectivas alíquotas à receita. No entanto, os créditos são calculados por meio da multiplicação das despesas incorridas pelo contribuinte pela alíquota aplicada na base de cálculo. Em um primeiro momento é calculado o imposto a ser pago para que, em um segundo momento, ocorra a dedução dos créditos do contribuinte.

Conforme visto, a não-cumulatividade não é característica exclusiva do PIS-COFINS. No entanto, diversas são as diferenciações delimitadas pela doutrina entre a não-cumulatividade das contribuições e dos impostos que utilizam a mesma metodologia de apuração. Neste sentido, diversas são as divergências doutrinárias sobre o tema. No entendimento de Demetrius André Tomkiw:

Em suas funções teleológicas, a não cumulatividade prevista para a contribuição ao PIS e a COFINS se aproxima daquela prevista para o ICMS e o IPI. Ambas visam a obtenção do mesmo resultado econômico, qual seja, evitar a incidência de “tributos em cascata” que sobreonera o consumidor final. Do ponto de vista econômico, extrajurídico, as duas não-cumulatividades são semelhantes: almejam amenizar o ônus tributário do consumidor final e evitar os inconvenientes econômicos que os acompanham.²⁰

O jurista Ricardo Mariz de Oliveira, delimitou brilhantemente o campo de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, o comparando com a materialidade de outros tributos que também são regidos pela sistemática não cumulativa. Em suas palavras:

Na verdade, sob o prisma rigorosamente jurídico, há uma distinção entre os tributos que gravam coisas ou atos relacionados a coisas, e aqueles cujos suportes fáticos não se ligam necessariamente a coisas propriamente ditas. Dentre os que têm uma determinada coisa indissociavelmente participante das suas hipóteses de incidência podem ser citados, exemplificativamente, o IPI, que é imposto sobre produtos industrializados (coisas), o ICMS, que é imposto sobre as operações relativas a circulação de mercadorias (coisas) e determinados serviços (bens imateriais, coisas em sentido mais lato, e por extensão histórica base de incidência desse imposto), o imposto de exportação e o imposto de importação, que são tributos sobre a saída ou entrada de bens (coisas), ou o ITBI, que é imposto sobre a transmissão onerosa ‘inter vivos’ de direitos sobre imóveis (coisas)

[...]

Entre os tributos independentes de coisas estão também a Cofins e a contribuição ao PIS, consideradas no atual regime constitucional após a Emenda n. 20, pois o fato receita independe de uma coisa determinada, podendo a incidência gravar as receitas

²⁰TOMKIW, Demetrius André. Op. cit., p.24.

de qualquer natureza, inclusive as contidas nos faturamentos derivados de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, mas sem que a coisa seja elemento determinandte do núcleo da hipótese de incidência (tanto que esta prescinde da coisa, bastando haver receita de qualquer natureza ou origem, qualquer que seja seu objeto).²¹

O entendimento de Gustavo Goiabeira de Oliveira foi além, discutindo a inconstitucionalidade da não-cumulatividade do PIS e da COFINS:

[...]existem relevantes argumentos jurídicos que apontam para a inconstitucionalidade da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins prevista na legislação ordinária, posto que não existe abrigo constitucional que autorize a limitação dos efeitos da não-cumulatividade para as contribuições incidentes sobre o faturamento, ciente de que essa não-cumulatividade, pela natureza dos tributos e questão, deve ser sob a forma “base sobre base”, o que não foi inteiramente contemplado pelas leis de regência do PIS e da Cofins. Pela forma sugerida, “base sobre base”, o direito de crédito existe em relação a todos os gastos entendidos como insumos para a realização do seu objeto social, independente da tributação anterior, ou seja, sobre todo gasto necessário para gerar a receita auferida.²²

Conforme demonstrado, resta claro que a instituição da sistemática não cumulativa gerou um grande debate, não apenas pelo modo como essa sistemática deveria ser instituída – diferentemente da não cumulatividade prevista para o IPI, IRPJ e ICMS – mas também por não configurar uma diminuição no encargo financeiro do contribuinte.

Isso ocorre pois a sistemática de creditamento não abrange todas as despesas incorridas pelo contribuinte durante a sua atividade. A omissão da Constituição Federal acerca do modo de aplicação da não-cumulatividade deixou à mercê do legislador ordinário a delimitação de como esse não cumulatividade será aplicada.

Importante ressaltar que diante dessa omissão constitucional a não-cumulatividade virou um tema que de modo recorrente vem sendo discutido pelos tribunais superiores. Atualmente, o STF discute o alcance do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade das contribuições para o PIS e a Cofins, por meio de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, autuado sob o número RE 841.979.

²¹PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coordenadores). **Aspectos Relacionados a Não-Cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS**. PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quantier Latin, 2005. p.24

²²OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2007. p. 110.

O RE 841.979 foi interposto contra acórdão do TRF da 5ª Região, que restou assim emendado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. EC 42/2003. RECEPÇÃO DAS NORMAS REGULAMENTADORAS DE CREDITAMENTO DAS LEIS 10.367/2002, 10.833/2003 E 10.865/2004. 1. Discussão acerca da recepção e constitucionalidade do art. 3º, notadamente inciso II e §§1º, 2º e 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pelo regramento fundamental da não cumulatividade da contribuição para o PIS PASEP e da COFINS, firmado no Emenda Constitucional 42/2003, e com a constitucionalidade do art. 31, §3º, da Lei 10.865/2004. 2. Este E. Tribunal já se manifestou no sentido de que: As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, disciplinadoras mais recentes do PIS e da COFINS, respectivamente, única matéria posta em discussão no apelo, são plenamente válidas. (TRF5ª, MAS 99330/PE, Terceira Turma, Relator (a) Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, DJ Data 28/10/2008 Página 305 N. 209); 3. O texto da EC 42/03 ao cuidar da matéria quanto ao IPI e ao ICMS, referiu, apenas, que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos inciso I, b; e IV do caput, serão não cumulativas (CF art. 195, §12), deixando de registrar a fórmula que servia de ponto de partida à exegese pontuada, ou qualquer outra. Não há na construção a escolha desta ou daquela técnica de incidência do princípio. 4. Todas essas restrições previstas nas referidas leis, corporificam a adoção autorizada pelo novo §12 do art. 195 da CF de um critério misto de incidência da técnica da não cumulatividade, pois não se vislumbra nos dispositivos de lei qualquer vulnerabilidade aos telos de desoneração da cadeia produtiva, circunstância, sim, que, verificada, ensejaria a não recepção e a inconstitucionalidade alegadas. 5. Apelo não provido.²³

A discussão no STF tem como base o fato de que apesar da Constituição Federal ter estabelecido que caberia às leis determinar quais setores da economia poderiam usufruir da sistemática não-cumulativa, não fez qualquer menção em como essa não cumulatividade seria efetivada, ao contrário do que fez para a não cumulatividade do ICMS e do IPI.

Desta forma, discute-se se as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 extrapolaram sua competência ao não apenas delimitar os setores da economia que seriam, não-cumulativos,

²³ TRF5, Apelação em Mandado de Segurança nº 200483000245841, Segunda Turma, Des. Federal Francisco Barros Dias. Recife. Pernambuco, julgado em 18/08/2009

mas também estabelecendo o funcionamento do regime não cumulativo, restringindo de forma inconstitucional a não-cumulatividade.

A principal questão, entretanto, gerada com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS advém da falta da definição legal do conceito de “insumo” como se abordará nos próximos capítulos.

3. CONTROVÉRSIA SOBRE O CONCEITO DE INSUMO

Diante da já demonstra omissão constitucional e na forma como a não-cumulatividade do PIS/COFINS foi instituída gerou-se uma insegurança jurídica acerca do que seria considerado insumo dentro da sistemática não-cumulativa desses tributos.

Com efeito, embora o artigo 3, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 tenha listado “os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, a lei não trouxe conceito específico.

O Decreto nº 4524/2002, que regulamenta as referidas contribuições, também não traz o referido conceito.

Desta forma, coube à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a definição dos insumos nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que tratavam respectivamente do PIS e da COFINS. Ambas Instruções Normativas trazem idêntica redação, de forma que transcrevemos abaixo o conceito de insumo previsto no artigo 8º, parágrafo 4, da IN SRF nº 404/2004:

§ 4º: Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Ao definir insumos para fins do PIS e COFINS, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se inspirou nas situações de créditos existentes na legislação e jurisprudência aplicáveis para fins do IPI e do ICMS, no sentido de que são bens, serviços ou direitos diretamente empregados ou consumidos na produção de bens ou circulação de materiais.

Senão, vejamos o que dispõe o Regulamento do IPI²⁴ e a legislação do ICMS²⁵ no que tange às hipóteses de crédito dos impostos, respectivamente:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

²⁴Decreto Lei nº 7212/2010.

²⁵Lei Complementar nº 87/1996.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Neste sentido, os contribuintes, que passaram a ter créditos de PIS e COFINS glosados pelo fisco, começaram a discutir o conceito de insumos administrativa e judicialmente. Como as leis de regência não delimitaram de forma definida o conceito de insumo iniciaram-se diversas divergências sobre o tema. A doutrina e a jurisprudência iniciaram então um árduo debate acerca da delimitação desse conceito, tendo em vista especialmente que: (i) a metodologia da não cumulatividade do PIS e COFINS – base sobre base – é muito diferente da metodologia da não cumulatividade do IPI e do ICMS – tributo sobre tributo; e (ii) a hipótese de incidência do PIS e COFINS (aferimento de receita bruta) é muito mais ampla que as hipóteses de incidência do IPI (industrialização e importação de produtos industrializados) e ICMS (circulação e importação de bens e mercadorias).

Neste contexto, os contribuintes alegavam que a hipótese de incidência do PIS e COFINS seria mais afeta ao conceito de custos e despesas dedutíveis para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Ainda, na ausência de definição de “insumo” estabelecido pela legislação tributária, os contribuintes alegavam que não caberia a Secretaria da Receita Federal do Brasil restringir o seu conceito, sob pena de infringir o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, conforme aprovado pela Lei nº 5.176/1966:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

A questão também não encontrou consenso entre os doutrinadores. Diante da previsão imprecisa do conceito de insumo, doutrina e jurisprudência tem se posicionado desde a edição das referidas leis.

Em sua obra o Dicionário Jurídico, Maria Helena Diniz aponta para três sentidos do termo “insumo”:

1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria- prima) e indiretos (mão de obra, energia, tributos) e que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.²⁶

Para Marco Aurélio Greco, eis o conceito de insumos para fins de PIS/COFINS:

Todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.²⁷

Em resumo, três são os posicionamentos e interpretações que permeiam a discussão.

O primeiro posicionamento estabelece o conceito de insumo de modo restritivo, ou seja, equiparado ao tradicional insumo da cadeia de produção do IPI: corresponde a bens que entram em contato físico com o produto, matéria prima, material de embalagem e produtos intermediários que fazem parte, “se desgasta” para a elaboração do produto. Essa interpretação foi utilizada pela Receita Federal quando da edição das INs SRF nº 247/02, 358/03 e 404/04. Neste sentido foi o entendimento do STJ em 2013, quando do julgado do REsp 1.020.991:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

²⁶DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. Vol. 2. Verbete insumo. São Paulo: Saraiva, 1998.

²⁷GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 34, jul/ago. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. 4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 5. Recurso especial a que se nega provimento.

Diante desse entendimento é preciso esclarecer que o conceito de insumo foi primeiramente incluído no Sistema Tributário Brasileiro por meio da legislação do IPI. No entanto, há grandes diferenças entre o IPI e o PIS/COFINS, o que pode impossibilitar a aplicação do conceito de insumo do imposto para as contribuições objeto desse trabalho.

Primeiramente, é preciso destacar que a Carta Magna não fixou parâmetros para o estabelecimento da cumulatividade do PIS/COFINS, de modo que o creditamento para essas contribuições ocorre independentemente do montante cobrado na operação anterior. No caso do IPI, há restrição de acordo com o valor do tributo cobrado na operação anterior.

Não fosse o bastante, ainda há uma discrepante diferença entre a materialidade e base de cálculo desses tributos. A própria cadeia de operações que viabiliza a aferição de receitas no PIS/COFINS é muito mais complexa do que para o IPI. Além disso, a base de cálculo das contribuições abrange não apenas as operações referentes a produtos industrializados, mas toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica.

A segunda corrente acerca do conceito de insumo o equipara ao conceito de insumo do IRPJ, ou seja, o interpreta de forma ampliativa.

Neste contexto, os contribuintes alegavam que a hipótese de incidência do PIS e COFINS seria mais afeta ao conceito de custos e despesas dedutíveis para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

A partir desse entendimento, o contribuinte pode creditar-se de todos os custos e despesas operacionais utilizados pela empresa. Considerando que a materialidade do PIS/COFINS é semelhante à do Imposto de Renda, a interpretação da não-cumulatividade para as contribuições pode levar a entender que todas as despesas necessárias ao exercício empresarial seriam passíveis de gerarem crédito.

Um segundo argumento, menos utilizado, é de que as bases são próximas, mas não idênticas. No IRPJ, faz-se necessário averiguar o efetivo acréscimo patrimonial obtido pela empresa para, a partir daí, deduzir desse montante os custos e despesas realizadas. Assim, o lucro real tributado pelo Imposto de Renda é resultante do abatimento de custos e despesas das receitas verificadas ao final do exercício social. No PIS/COFINS, bastaria verificar o montante da receita auferida para o cálculo do tributo. E mais, a base de cálculo da "receita" para efeitos de PIS/COFINS, conforme o art. 3º, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, tem diversos elementos excluídos, constantes do §2. Ou seja, há uma base de cálculo própria a estes tributos.

Há no CARF apenas um julgado isolado sobre o tema aplicando esse entendimento. Em dezembro de 2010 o CARF, acatando o argumento de que as materialidades entre o PIS/COFINS e o IRPJ são semelhantes, deu provimento ao recurso do contribuinte para possibilitar o creditamento sobre todos os gastos realizados no processo produtivo:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexistem quaisquer indícios de cerceamento do direito de defesa, haja vista que a Recorrente acompanhou e teve ampla ciência de todos os atos adotados no procedimento de fiscalização.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em algumas das disposições legais para isenção, fazendo prova de tal enquadramento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO CONSUMO.

O creditamento relativo a custo com energia elétrica só pode ser admitido mediante a comprovação do efetivo consumo integral do valor faturado ao estabelecimento da empresa, não havendo previsão legal que ampare e regule o aproveitamento, mediante rateio de qualquer espécie.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N° 2.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de pronunciado pelo CARF.

Recurso Voluntário provido em Parte.”²⁸

A terceira e última corrente estabelece que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS é próprio ou relacionado à produção: nem todas as “despesas do IRPJ são dedutíveis, mas somente as essenciais para a produção (atividade da empresa)²⁹. Deve haver um exame caso a caso para análise do emprego do insumo, se ele é aplicado direta ou indiretamente na produção, utilizando-se dos critérios de essencialidade e relevância. Neste sentido, segue entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.³⁰

²⁸CARF, Acórdão 3203-000.226, Processo nº 11020.001952/2006-22, Relator Conselheiro Guilherme de Castro Moreira Junior, Julgado em 08 dez. 2010.

²⁹GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro et al. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

³⁰CARF, Processo nº 13053.000211/2006-72, (vide Acórdão 9303-01.741), Relatoria de Conselheiro Nanci Gama, julgado em 29 nov. 2011.

Restando esclarecida as correntes acerca do tema, entende-se que em não havendo hierarquia ou subsidiariedade entre os conceitos de insumos do IPI, “insumos” (custos e despesas) do IRPJ e os insumos do PIS/COFINS, observamos que as definições de insumo podem variar, a depender do contexto. A mesma palavra possui sentido diferente, a depender do tributo. A própria não cumulatividade, de hierarquia constitucional, não terá os mesmos efeitos. São contextos que não se influenciam, mesmo porque cada um possui sua própria regulamentação e, neste caso, uma norma não afasta a outra, do mesmo modo que não traz para si a aplicação do que regula no caso de um tributo.

3.1. O conceito de insumo perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

A discussão acerca do conceito de insumo para o PIS/COFINS foi exaustivamente enfrentada pelo CARF. Ao todo, até o momento, mais de 330 decisões sobre o tema já foram proferidas. No entanto, apesar da decisão proferida pelo STJ, ainda não existe um entendimento pacificado acerca do conceito de insumo para fins de tributação de PIS e COFINS.

Ao analisarmos todas as decisões proferidas desde a criação do órgão, em 2008, notamos que houve um singular desenvolvimento no entendimento do Conselho no decorrer das décadas. Entre os anos de 2008 e 2012 pode-se observar, em grande parte, um entendimento abrangente do conceito de insumo por parte do CARF. Na época surgiram decisões que aplicavam aos insumos as previsões contidas na legislação do IRPJ³¹. Nesse sentido, foi possível observar inclusive uma mudança de entendimento do órgão, com o surgimento de algumas decisões aplicando um entendimento ampliativo acerca do conceito de insumo. Em julho de 2008, por exemplo, a Terceira Câmara do antigo Conselho de Conselho de Contribuintes (atual CARF) mudou seu entendimento anterior e possibilitou ao contribuinte o creditamento de despesas decorrentes da contratação de seguros, aplicando para o PIS/COFINS a legislação do IRPJ para definição do que é insumo:

³¹CARF, Processo nº 10932.000016/2005-78, Acórdão 203-13045, Relatoria de Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, julgado em 02 jul. 2008.

Contribuição para o PIS/Pasep PIS FATURAMENTO. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. SUBCONTRATAÇÃO. VALORES REPASSADOS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO. No regime cumulativo do PIS/Faturamento, em que não é vedada a incidência bis in idem, o faturamento corresponde à soma dos valores recebidos pela venda de mercadorias e prestação de serviços, sem dedução das importâncias repassadas a terceiros em virtude de subcontratação, descabendo cogitar da aplicação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, porque esse dispositivo não teve eficácia já que revogado antes da regulamentação prevista. DESPESAS COM PEDÁGIOS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. IRRETROATIVIDADE BENIGNA. As despesas com pedágios efetuadas antes da vigência da MP nº 2.024/00, instituidora do vale-pedágio, não podem ser excluídas da base de cálculo para o PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ. Recurso provido em parte.³²

Apesar do Órgão já ter se manifestado em julgados anteriores, o primeiro julgamento a tratar diretamente da delimitação de um conceito de insumo dentro deste contexto ocorreu apenas no início de 2009, quando os membros da Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais delimitaram que os bens e serviços utilizados como insumo empregada pelo legislador designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção, como é o caso dos serviços utilizados na comercialização e cobrança dos bens e serviços produzidos por indústria de máquinas agrícolas.³³

Durante todo o período dos anos de 2007 a 2010 foi possível observar uma aplicação reiterada do conceito restritivo de insumo do IPI, neste sentido:

Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: IPI. CRÉDITOS. Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base de cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consomem durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se

³²CARF, Processo nº 10932.000016/2005-78, Acórdão nº 203-12.741, Relatoria de Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, julgado em 11 mar. 2008.

³³MURAYAMA, Janssen. **O conceito de insumos no PIS/COFINS**. Rio de Janeiro; Lumen Juris, 2014. p.118.

forma. PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado.³⁴

A partir de 2010 houve um equilíbrio no entendimento do Conselho. O entendimento passou a ser intermediário. Ou seja, o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS não deve levar em conta nem a legislação do IPI, por ser muito restritivo nem a do IRPJ, por ser considerada muito ampliativa. Em suma, deve ser analisado caso a caso, observando no caso concreto se há emprego direto ou indireto do insumo na produção do bem.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE LOGÍSTICA, PICKING, BACKOFFICE E RECURSOS HUMANOS. SUBCONTRATAÇÃO. GRUPO ECONÔMICO. DIREITO AO CRÉDITO. Estão aptos a gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS os serviços contratados pela empresa prestadora de serviços (subcontratação), responsável pelas áreas de logística, picking, backoffice e recursos humanos do grupo econômico em que se insere, passíveis de serem enquadrados como custos de produção, tendo em vista seu objeto social e os contratos firmados com as demais empresas do grupo. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresse. Recurso de ofício negado. Recurso voluntário parcialmente provido.³⁵

³⁴CARF, Processo nº 13854.000059/2005-11, Acórdão nº 203-12.450, Conselheiro Rodrigo Da Costa Possas, Brasília, julgado em 17 jul. 2007.

³⁵CARF, Processo nº 19311.720354/2014-01, Acórdão nº 3402-003.989, Conselheiro Thais De Laurentis Galkowicz, julgado em 29 mar. 2017.

Em meados de 2017, se antecipando ao que seria o resultado do REsp 1.221.170, o CARF se manifestou de forma inovadora para o âmbito administrativo, aplicando o conceito de essencialidade:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo. O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, por se enquadrar no conceito de insumo, quando pertinente e essencial ao processo produtivo, desde que não ativado.

Recurso Especial do Procurador Negado.³⁶

A partir dessa primeira alteração no entendimento do CARF, foi possível observar uma mudança de posicionamento do Conselho, aplicando em alguns julgados o conceito de essencialidade, já alinhando o entendimento do órgão administrativo com o que viria a ser delimitado pelo REsp nº 1.221.170, como é possível observar no seguinte julgado da 3ª Seção de Julgamento:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE. A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja

³⁶CSRF, Processo nº 13854.000059/2005-11, Acórdão nº 9303-006.091, Conselheiro Rodrigo Da Costa Possas julgado em 12 dez. 2017.

destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS. As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3o, que versam restritivamente sobre produção/fabricação e prestação de serviços. OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA. As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA. As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 Ementa: COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE. A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS. As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3o, que versam restritivamente sobre produção/fabricação e prestação de serviços. OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA. As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA. As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.³⁷

³⁷CARF, Processo nº 10805.724064/2015-82, Acórdão nº 3401-004.379, Conselheiro Andre Henrique Lemos, Julgado em 26 fev. 2018.

Em suma, as decisões proferidas pelo CARF demonstram que nunca houve um entendimento pacificado sobre o tema durante a existência do órgão. No entanto, é possível identificar tendências nas decisões, seja para uma interpretação mais ampliada ou mais restritiva do conceito de insumo, e até mesmo um desenvolvimento nas decisões sobre o tema.

No entanto, nos parece mais importante notar que antes mesmo da publicação do acórdão de julgamento do REsp 1.221.170/PR, o CARF já havia se atentado que o conceito de insumo é um instituto incerto, que deve ser analisado caso a caso, considerando as características de cada processo produtivo, por mais que esse entendimento não seja unanimidade no órgão de julgamento administrativo.

4. DO JULGAMENTO DO REsp 1.221.170/PR

Apesar da grande discussão acerca do tema, no âmbito administrativo e judicial, ainda havia uma grande insegurança jurídica acerca do conceito de insumo.

Dentro desse panorama, o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/ PR se tornou um dos mais importantes sobre o tema recentemente. Isto porque, por se tratar de matéria infraconstitucional, este julgamento apreciou a questão do conceito de insumo de forma abrangente, elucidando os critérios para a aplicação desses insumos.

O Resp foi interposto pela empresa Anhambi Alimentos LTDA, contra acórdão do TRF da 4ª Região, emendado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática. 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação. 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal. 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. 5. Sentença mantida (fls. 209).³⁸

³⁸TRF4ª, Mandado de Segurança nº 0001457-40.2009.4.04.7005, Segunda Turma, Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Julgado em 25 mai. 2010.

Após a publicação do referido acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração. No entanto, o recurso foi julgado em bloco pela 1ª Turma do STJ, que rejeitou o recurso sob o argumento de que a Fazenda Nacional estava trazendo novos argumentos aos autos, visto tratar-se de nova questão de mérito.

Nos autos do Resp nº 1.221.170/PR a empresa Anhambi Alimentos LTDA, indústria do ramo alimentício discutia o reconhecimento da natureza de insumo de diversos gastos, com o objetivo de aproveitar créditos de PIS/COFINS. Dentre as despesas discutidas podem ser citadas: (i) gastos com veículos; (ii) seguros; (iii) ferramentas; (iv) fretes; (v) comissão de vendas a representantes; (vi) promoções e propagandas; (vii) telefonia; (viii) materiais de limpeza; (ix) equipamentos de proteção individual; (x) combustíveis e lubrificantes; (xi) água; (xii) materiais e exames de laboratório.

Após a publicação do acórdão de julgamento, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, que foram desprovidos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016). 2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios. 3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

A partir da decisão do STJ restou declarada a ilegalidade das INs nº 247/2002 e 404/2004 e delimitou requisitos e estabeleceu conceitos para a análise do caso concreto e posterior creditamento com base no conceito de insumo.

O primeiro conceito delimitado pelo referido julgado é o de essencialidade. Para que o gasto deva ser considerado insumo, deve ser referente a item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental e essencial, deve ser intrínseco ao processo produtivo e/ou de prestação de serviço. Desse modo, é preciso observar se a ausência desse elemento impossibilita ou afeta a qualidade do bem a ser produzido ou do serviço a ser prestado.

O segundo critério delimitado foi o da relevância. Para que seja considerado insumo o bem também deve atender ao aspecto da relevância, de modo a integrar o processo de elaboração do produto pela singularidade do modelo de produção ou por uma imposição legal.

Passa-se então a analisar o entendimento dos Ministros do STJ sobre o tema, de modo a esclarecer como concluiu-se sobre o assunto.

4.1. Do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho

O Ministro Napoleão Nunes Maia proferiu um voto inovador, dando ênfase aos malefícios de uma interpretação restritiva do conceito de insumo para toda a economia. Para tanto, defendeu uma interpretação ampla deste conceito, em especial a utilização do critério da necessidade para o aproveitamento de créditos, em detrimento da essencialidade.

Ao desenvolver seu voto, o Ministro chamou atenção para o desestímulo a atividade empresarial que ocorre quando o conceito de insumo é interpretado restritivamente pelo fisco, em suas palavras - tão importante quanto o que se vê (o Estado auferindo crescentemente mais recursos), é o que não se vê (as empresas, os empregos, os produtos e os serviços que deixam de ser criados devido à apropriação estatal do patrimônio e renda).

A tese defendida pelo Ministro Relator foi inovadora não apenas por entender pela ampliação do conceito de insumo, mas também por estar alinhado com o princípio da neutralidade fiscal (incluir nova de rodapé sobre neutralidade fiscal), que rege o IVA.

Levando em consideração a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, deve-se defender a primazia do desenvolvimento empresarial do país, de modo a promover o amplo direito das empresas à dedução do imposto incidente na cadeia produtiva e assim desenvolver a economia como um todo.

Em um primeiro momento, o Ministro conclui que ao onerar cada componente da cadeia produtiva o fardo tributário aumenta de forma significativa, motivo pelo qual a não-cumulatividade se faz necessária para viabilizar o comércio.

Posteriormente, argumenta que as Instruções Normativas da Receita Federal (IN/RSF 247/2002 e IN/SRF 404/2004), que restringem o conceito de insumo, não podem ser aceitas pois partem da premissa equivocada de que o creditamento do PIS e da COFINS ocorrem da mesma forma que o creditamento no IPI.

Nesse gancho, o Ministro esclarece que o crédito de IPI deve recair apenas sobre insumos, pois o tributo incide sobre o produto fabricado. No caso do PIS/COFINS, como se trata de tributos que possuem como fato gerador o faturamento, o crédito deve ocorrer das despesas incorridas pela empresa.

Além disso, ainda alega que, ao contrário do que vinha, à época, alegando a Fazenda Pública, o conceito de insumo não pode ser interpretado de forma restritiva pois não consiste em nenhuma forma de benefício fiscal, nem mesmo é causa de suspensão e/ou exclusão do crédito tributário, não se enquadrando no rol do artigo 111 do CTN.

Continuando seu voto, esclarece que a se ver o rol estabelecido por meio do art. 3, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 são exemplificativos, e por este motivo, o conceito de insumo deve abranger tudo o que for despesa direta e indireta.

O Ministro encerra seu voto dando provimento ao Recurso Especial, opinando que o insumo deve ser tudo o que for necessário a produção, frisando que nem tudo que é necessário é essencial e por este motivo o critério da necessidade deve se sobrepor a esse.

4.2. Do voto do Ministro Og Fernandes

Apesar do entendimento do Ministro Relator, ao pedir vista o Ministro Og Fernandes manteve um posicionamento favorável ao fisco, entendendo que o direito ao crédito deve se dar de forma restritiva. Para tanto, o Ministro sustenta que não há qualquer ilegalidade nas instruções normativas editadas pela Receita Federal.

Para ele, apenas seria legítimo a tomada de crédito referente a bens que fossem empregados diretamente no processo produtivo, só assim estaria se respeitando a previsão do artigo 3 das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

O Ministro passa então a explicar os motivos pelos quais as INs não estão fadadas pela ilegalidade. Primeiramente, deve-se considerar que o instituto de não cumulatividade impõe ao legislador o compromisso de reconhecer o creditamento por parte do contribuinte. A partir desse reconhecimento, o legislador passou a estabelecer como esse creditamento deve ocorrer, por meio das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. Essas leis então determinaram que o creditamento deve ser direito das empresas apenas quando relativos a bens e serviços consubstanciados como insumos.

Entendendo-se que insumo é um conceito amplo, genérico e abstrato, a Receita Federal tem amplos poderes para delimitar quais seriam esses insumos dentro do espectro do que foi previsto dentro das Leis que regulamentam estas contribuições.

Além disso, afirma que o PIS e a COFINS são uma das principais, se não a principal fonte e receita para gastos para a seguridade social, de modo que ao abranger o conceito de insumo estaria comprometendo o orçamento para assegurar direitos básicos a população.

Esse panorama se agrava ao considerarmos a crise económica que agrava o país, o aumento do desemprego e da produção nacional.

Para Og Fernandes as Instruções Normativas devem ser interpretadas de modo a considerar insumo toda matéria prima, embalagem e/ou outros bens que foram desgastados ou alterações em função do contato com o processo de industrialização do bem e/ou da prestação de serviço. No entanto, essa definição não se aplica a ativos imobilizados da empresa.

Buscando defender seu posicionamento, Og Fernandes trouxe ao seu voto a justificativa para a edição da Medida Provisória nº 135, depois convertida na Lei nº 10.833/03.

Em suma, o Ministro defende um conceito mais restritivo de insumo, defendendo que o conceito de insumo para as contribuições do PIS e da COFINS devem ser semelhantes ao conceito em aplicação para o PIS e o ICMS. Com base nesse entendimento o Ministro conheceu apenas parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, negou-lhe provimento.

4.3. Do voto do Ministro Mauro Campbell Marques

O Ministro Mauro Campbell Marques, em consonância com o voto já proferido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, votou pela ampliação do conceito de insumo. No entanto, infelizmente, seu posicionamento não é tão amplo quanto o do Ministro Relator.

Mauro Campbell defendeu o critério da essencialidade, por meio do qual o contribuinte só poderia creditar-se de itens que fossem nitidamente essenciais ao seu processo produtivo.

No início de seu voto o Ministro se opõe à comparação entre o conceito de insumo do IPI ao conceito de insumo do PIS e da COFINS, visto que a natureza desses tributos é completamente diferente.

Por fim, concluiu por deferir o creditamento no caso concreto de gastos com combustíveis, água, exames médicos e materiais de limpeza, que foram considerados insumos para a atividade do contribuinte. No entanto, o Ministro não considerou como insumo os gastos com seguros de qualquer natureza, veículos, comissões pagas a representantes comerciais, gastos com propaganda, contas de telefone e promoções de qualquer tipo, pois considerou que estes gastos não são essenciais à atividade da sociedade empresária.

Para chegar a tal conclusão o Ministro partiu da fixação de 3 teses, separadas em três etapas que devem ser analisadas e preenchidas para chegar-se à conclusão acerca da natureza de insumo, seriam estas: (i) insumo para PIS/COFINS é “o bem ou serviço que tenha sido adquirido para ser efetivamente utilizado na prestação de serviço ou na produção ou para viabilizá-los, com pertinência no processo produtivo; (ii) o bem e serviço adquirido deve ser essencial para o processo produtivo, ou seja, nas palavras de Marcos, “a produção ou prestação de serviço dependa daquela aquisição”; (iii) “não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o produto.

Por fim, o Ministro Mauro Campbell Marques divergiu parcialmente do Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, para conhecer parcialmente do recurso especial e negar-lhe provimento.

4.4. Do voto do Ministro Benedito Gonçalves

O Ministro determinou em seu voto que o insumo deve ser considerado o bem e/ou serviço essencial ao desenvolvimento da atividade fim da empresa. Esse entendimento, no entanto, já havia sido manifestado pela 1ª Turma do STJ em ocasiões anteriores.

O Ministro, com base nessa argumentação, negou provimento ao recurso especial do contribuinte, no entanto, não justificou o motivo para essa decisão.

4.5. Do voto da Ministra Regina Helena Costa

Para a Ministra, o entendimento de que a receita sé deve gerar créditos com gastos relacionados a matéria prima e/ou outros produtos utilizados na produção industrial transforma em ficção o princípio da não-cumulatividade tributária, visto que passa a criar uma obrigatoriedade do contribuinte realizar o pagamento do PIS/COFINS em dois momentos distintos, quando da compra do produto considerado insumo e na venda do produto final.

4.6. Do voto da Ministra Assuete Magalhães

A Ministra Assuete Magalhães, acompanhando os Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Regina Helena Costa conheceu apenas parcialmente do recurso especial por entender que não restou configurado o prequestionamento em relação aos arts. 110 do CTN, I, a da Lei Complementar nº 95/98 e 24 e 25 da Lei nº 11.898/2009. No mérito, a Excelentíssima Ministra acompanhou os votos dos Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Mauro Campbell Marques e Regina Helena Costa, divergindo dos Ministros Og Fernandes e Benedito Gonçalves.

Nas palavras da Ministra:

[...] a interpretação fazendária desvirtua o propósito da não-cumulatividade afastando-se do comando legal que supostamente estaria a disciplinar. A interpretação restritiva do conceito de insumo, além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de concepção equivocada do art. 111 do CTN.

[...]

Isso demonstra, a meu ver, que as impugnadas Instruções Normativas da SRF extrapolaram os limites dos arts. 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que pretenderam regular.

Por todas as razões apontadas no presente voto, reconheço como ilegais as restrições ao conceito de insumo, previstas no §5º, I, a e b do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, na redação dada pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e no §4º, I, a e b do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, por contrariarem os arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003.

[...]

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me – pedindo vênio aos que pensam em contrário – da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros Helena Costa e Mauro Campbell Marques, tendo o último e o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho realinhado seus votos, para

ajustar-se ao da Ministra Regina Helena Costa.

Por fim, conforme demonstrado, os Ministros determinaram que “a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/02 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º. II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, que contém rol exemplificativo”, além disso entenderam que o conceito de insumo deve levar em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela sociedade empresária, devendo a natureza de insumo deste item ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância..

Diante da publicação do acórdão de julgamento, o próximo capítulo deste trabalho busca expor as consequências práticas do julgamento para os contribuintes, dando ênfase ao entendimento das Autoridades Administrativas sobre o tema.

5. DAS CONSEQUÊNCIAS DO JULGAMENTO

5.1. O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018

Diante da publicação da decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça definindo como conceito de insumo tudo o que for essencial ou relevante para o negócio do contribuinte e na consequente declaração de ilegalidade das instruções normativas editadas pela Receita Federal, que restringiam o conceito de insumo, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Assunto. 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. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comentário: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nos termos do relatório do Parecer de 33 páginas, é esclarecido que o parecer busca apresentar as repercussões da decisão no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, visto que tal decisão tem efeito vinculante (art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014). Além disso, expõe que o Parecer se faz necessário visto que a aplicação do entendimento do STJ dependerá da análise dos casos concretos.

No decorrer do Parecer são apresentados pontos considerados importante no voto dos Ministros da 1ª Turma do STJ e, em um segundo momento, o Parecer busca delimitar critérios para a aplicação do julgado, a serem seguidos pela autoridade fiscal, dentre estes critérios podemos citar: (i) todos os gastos com atividades meramente comerciais não gerarão créditos de PIS e COFINS. O Parecer da COSIT exemplifica tais gastos como os relativos a transporte, combustíveis e embalagens; (ii) gastos relativos a “insumo do insumo” serão creditados, visto que fazem parte da estruturação do negócio e serem considerados essenciais à atividade do contribuinte; (iii) quaisquer gastos realizados por imposição legal são direito ao creditamento de PIS e COFINS, desde que utilizados no processo de produção dos bens; (iv) os gastos incorridos após o término do processo de produção não gerarão direito à crédito; (v) gastos relativos ao mantimento da mão de obra (ex. Alimentação e transporte) não geração direito ao creditamento por parte do contribuinte.

Apesar de não ter força de lei, o Parecer é de aplicação obrigatória pelos auditores fiscais.

5.2. Nota SEI no 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Diante da publicação do acórdão nº 1.221.170 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer SEI nº 63/2018 incluindo o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN e também determinou requisitos que deverão estar vinculados à análise conclusiva do que será considerado insumo para fins de atender a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, registre-se que a PGFN atribuiu importância à interpretação intermediária adotada pelos ministros do STJ, por meio da qual a aferição do conceito de insumo deve se dar considerando-se a essencialidade e relevância de determinado item para a atividade produtiva, as quais, por sua vez, poderão ser levadas a efeito por meio da "tese da subtração".

O mecanismo da "tese da subtração" trazida pela PGFN na nota SEI se baseia em conferir se aquele bem ou serviço, utilizado direta ou indiretamente no processo produtivo, caso seja retirado deste, comprometerá a atividade-fim da empresa.

O que se percebe é que a magnitude da decisão pelo STJ, reconhecida pela PGFN, foi entender que a não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS difere-se da não cumulatividade do IPI e do ICMS (para os quais o conceito físico de insumos se mostra como mais adequado). Bem, ainda, foi concluir que também não se poderia equiparar o conceito de insumos à definição de despesas operacionais traçadas pela legislação do IRPJ.

O CARF, inclusive, recentemente, pela primeira vez, motivado de forma incontestável pela nota técnica 63/18 da PGFN seguiu, de maneira unânime, o quanto definido pelo STJ no REsp 1.221.170/RS ao adotar o conceito da essencialidade para ratificar um bem e/ou serviço utilizado como insumo dentro da atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte em questão.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. HIPOCLORITO DE SÓDIO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS referente ao insumo hipoclorito de sódio.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016,

considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.³⁹

Por fim, é preciso registrar que a orientação não se trata de mera dispensa, visto que os Procuradores e Auditores continuarão incumbidos de analisar os requisitos pontuados pela decisão do STJ e considerados imprescindíveis para a caracterização como insumo pela PGFN com o caso concreto, não estando obrigados a aceitar qualquer pretensão trazida por aquele contribuinte.

5.3. Da Mudança de Posicionamento do CARF

Apesar do julgamento sobre insumos para PIS/COFINS no STJ, o CARF em um primeiro momento se mostrou resistente a aplicação do novo entendimento.

A 3ª Câmara do CARF, responsável por julgar os casos relativos as contribuições, negou o direito do contribuinte de creditar-se segundo o novo entendimento da Corte Superior sobre insumos, sob o argumento de que a decisão só poderia ser utilizada na esfera administrativa a partir da publicação do acórdão de julgamento.

Dentre tais decisões, duas se destacam por terem sido proferidas poucos dias após a disponibilização do acórdão. À época, era de expectativa dos contribuintes que o entendimento fosse aplicado. No entanto, o CARF surpreendeu os contribuintes.

No primeiro processo a ser analisado, a 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao Recurso Voluntário da sociedade empresária Via Varejo. Em síntese, a sociedade empresária objetivava o creditamento de gastos relativos a manutenção de suas lojas físicas, despesas gerais com cartões de crédito e propaganda, bem como demais gastos considerados estratégicos com a atividade da Via Varejo, que é dona de grandes marcas do varejo como Ponto Frio e Casas Bahia. O acórdão restou assim emendado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

³⁹CARF, Processo nº 13502.000491/2005-01, Acórdão nº 9303-007.512, Conselheiro Demes Brito, Brasília, Julgado em 17 nov. 2018.

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa:PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam , em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3o, que versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA.As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.A

legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e

no 10.833/2003) tratam , em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3o, que versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.**PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO**

VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA. As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Poucos meses depois a 3º Turma do CSRF aplicou o mesmo entendimento, ao julgar o Recurso Especial da Sociedade Empresária Rimo Entertainment Industria e Comércio S.A:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2008

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

INDÚSTRIA FONOGRAFICA. INSUMOS. DIREITOS AUTORAIS.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, são imprescindíveis à indústria fonográfica a aquisição de direitos autorais para a produção de suas obras, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos.⁴⁰

Na mesma ocasião foi julgado também o Recurso Voluntário do contribuinte Whirlpool Corporation, controladora de marcas de eletrodomésticos. A Whirlpool utilizou-se da mesma argumentação da Via Varejo S/A para tentar obter uma decisão positiva perante o CARF. No entanto, a 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção findou por negar provimento ao recurso voluntário para indeferir o pedido de creditamento de gastos com call center, reciclagem e propaganda.

O Caso Whirlpool possui, no entanto, um ponto a ser levantado. Parte dos creditamentos solicitados pelo contribuinte eram de gasto obrigatório, diante de uma previsão legal, mais

⁴⁰ CSRF, Processo nº 19515.722673/2013-75, Acórdão nº 9303-006.604, Conselheiro Vanessa Marini Ceconello, julgado em 11/04/2018

especificamente a obrigatoriedade da empresa manter um Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), prevista no Decreto nº 6.523/2008.

Após a publicação do Parecer Cosit nº 5 de 2018, definindo que insumo será apenas o que for considerado intrínseca e fundamentalmente essencial a fabricação de produtos, o CARF analisou pela primeira vez a questão do conceito de insumo quando do julgamento do processo n 10925.000265/2008-03.

A 3ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entendeu por maioria que todos os bens e serviços essenciais ao exercício empresarial, em qualquer que seja a fase de produção, serão considerados insumo, o acórdão em questão restou emendado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte. COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros.

Súmula CARF nº 125.

Em suma, a relevância da decisão do STJ é refletida agora no CARF em diversos sentidos. Os conselheiros têm aplicado não apenas os dispositivos utilizados no Resp, como também tem se utilizado do “teste da subtração” para a análise do caso concreto.

No entanto, apesar da pacificação do tema nos Tribunais Superiores, ainda é preciso que a aplicação do julgado seja analisada em cada caso concreto, é necessário uma análise das despesas incorridas no processo produtivo.

CONCLUSÃO

O objetivo principal desse trabalho foi esclarecer os conceitos básicos que permeiam a ideia de insumo dentro do direito tributário, esclarecendo seu conceito, sua aplicação e a aplicabilidade para o PIS e a COFINS. Com a satisfação desse primeiro objetivo, esse trabalho buscou demonstrar as alterações administrativas trazidas pelo julgamento do STJ.

Buscando atender os objetivos do presente trabalho, foi realizada uma análise do surgimento da não-cumulatividade e como e porque este princípio foi introduzido no Sistema Tributário Nacional.

Feitas tais observações, se fez necessário a análise da não-cumulatividade dentro da perspectiva do PIS e da Cofins. Neste sentido, destacou-se que diante da ausência de uma previsão constitucional para o modo de aplicação da não-cumulatividade do PIS e Cofins, ao contrário do que ocorre para os impostos, há aspectos de incerteza sobre o que pode ser considerado insumo, havendo divergências sobre sua interpretação.

Concluiu-se ainda que as normas atualmente vigentes sobre o tema não são suficientes para sanar as incertezas sobre o conceito de insumo e a equiparação do conceito de insumo do PIS/COFINS e do conceito de insumo do IRPJ e IPI não é possível, visto que todas as interpretações possíveis dessa comparação não satisfazem a questão do creditamento, visto que as contribuições possuem materialidades diferentes desses impostos.

Diante de tais aspectos, tratou-se de como a Autoridade Fiscal têm tratado do tempo e preenchido a lacuna deixada pelo legislador sobre o tema, por meio de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por fim, analisou-se o *leading case* no STJ, Resp 1.221.170, por meio do qual os Ministros do STJ determinaram que o conceito de insumo deve ser avaliado por meio dos critérios da essencialidade e relevância. Demonstrou-se a lógica utilizada pelos Ministros e o

impasse entre a utilização do conceito de insumo do IPI ou do IRPJ ou ainda a utilização de um posicionamento intermediário.

De modo a demonstrar a importância do Resp 1.221.170, este trabalho se encerra com uma breve análise das consequências dessa decisão, com a análise de algumas decisões do CARF que tiveram sua fundamentação impulsionada pela decisão determinada por meio do Recurso Repetitivo objeto deste trabalho.

Em suma, este trabalho buscou demonstrar que, apesar de ainda impreciso, a delimitação de insumo como um conceito que deve ser analisado atrelado à essencialidade e relevância trouxe grandes benefícios aos contribuintes, visto que ampliou a possibilidade de creditamento e restringiu a atuação exacerbada da Receita Federal, que extrapolou sua competência ao estipular um rol taxativo para a interpretação de um bem como insumo para o processo produtivo e/ou prestação de serviço.

É importante ressaltar que o presente trabalho não buscou delimitar o conceito de insumo, nem mesmo defender um posicionamento e/ou um modo de interpretação acerca do conceito de insumo. O objetivo maior do presente estudo é demonstrar o panorama geral sobre o assunto, com foco nas decisões administrativas, para, em um segundo momento, após a análise do acórdão de julgamento do REsp 1.221.170, demonstrar quais os principais impactos desse julgamento para os contribuintes, com base em uma análise da movimentação em âmbito administrativo após a publicação do acórdão do STJ.

Ressalta-se que o tema ora discutido ainda será alvo de diversas discussões jurisprudências e, mais ainda, debates na doutrina, visto que o “insumo” é um conceito indeterminado e impreciso, que precisa da atuação do agente humano, como capaz de analisar o caso concreto para sua aplicabilidade.

Desse modo, mais importante do que conceituar o que é insumo, é demonstrar como a busca por esse conceito impacta as dinâmicas comerciais e como, diante da fluidez e incerteza do conceito, os parâmetros e as delimitações impostas a ele em muitas circunstâncias não se farão suficientes para satisfazer a análise do caso concreto. Em suma, a busca por essa

conceituação sempre está atrás do desenvolvimento das relações econômicas da sociedade, de modo que a existência de lacunas é quase que inevitável.

Por fim, ressalta-se que o conceito de insumo, assim como o direito, nunca será um elemento fixo e nunca terá uma definição concreta. Assim como o direito, o conceito de insumo será sempre moldado de acordo com o desenvolvimento da sociedade, deverá ser analisado e poderá ser interpretado de diferentes formas diante dos novos meios de produção criados e das novas relações comerciais que se estabelecem todos os dias.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. (1966). Brasília: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 nov. 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm >. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 set. 1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm >. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 set. 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm >. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 04 dez. 1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm >. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária e dá

outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 1 mai. 2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PI/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 nov. 2002. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em 15 jun. 2019.

BRASIL. Instrução Normativa 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. **Diário Oficial da União, Brasília**, 15 mar. 2004. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em 15 jun. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 jun. 2010. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em 01 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 606107. Relator Ministra. Rosa Weber. Brasília, 25 de novembro de 2013.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Sistema Tributário Nacional**. Ed. Atlas, 4 ed., 1995.

CARF. Acórdão 3203-000.226. Processo nº 11020.001952/2006-22. Relator Conselheiro Guilherme de Castro Moreira Junior, julgado em 08 dez. 2010.

CARF. Processo nº 13053.000211/2006-72, (vide Acórdão 9303-01.741), Relator Conselheiro Nanci Gama, julgado em 29 nov. 2011.

CARF. Processo nº 10932.000016/2005-78. Acórdão 203-13045. Relator Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, julgado em 02 jul. 2008.

CARF. Processo nº 10932.000016/2005-78. Acórdão nº 203-12.741. Relator Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, julgado em 11 mar. 2008.

CARF. Processo nº 13854.000059/2005-11. Acórdão nº 203-12.450. Relator Conselheiro Rodrigo Da Costa Possas, Brasília, julgado em 17 jul. 2007.

CARF. Processo nº 19311.720354/2014-01. Acórdão nº 3402-003.989. Relatora Conselheira Thais De Laurentis Galkowicz, julgado em 29 mar. 2017.

CSRF. Processo nº 13854.000059/2005-11. Acórdão nº 9303-006.091. Relator Conselheiro Rodrigo Da Costa Possas, julgado em 12 dez. 2017.

CARF. Processo nº 10805.724064/2015-82. Acórdão nº 3401-004.379. Conselheiro Andre Henrique Lemos, julgado em 26 fev. 2018.

TRF4ª. Mandado de Segurança nº 0001457-40.2009.4.04.7005. Segunda Turma. Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre. Rio Grande do Sul, julgado em 25 mai. 2010.

TRF5, Apelação em Mandado de Segurança nº 200483000245841, Segunda Turma, Des. Federal Francisco Barros Dia. Recife. Pernambuco, julgado em 18/08/2009

CSRF. Processo nº 19515.722673/2013-75. Acórdão nº 9303-006.604. Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello, julgado em 11/04/2018.

CARF. Processo nº 13502.000491/2005-01. Acórdão ° 9303-007.512. Conselheiro Demes Brito. Brasília, julgado em 17 nov. 2018.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. Verbete insumo. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

DUE, John F. **Indirect Taxation in Developing Economies**. Baltimore, London: Johns

Hopkins, 1970.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não-cumulativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Editora Dialética, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 34, jul/ago. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro et al. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos Tributos**. 2 ed. São Paulo. Editora Noeses, 2012.

MOREIRA, André Mendes; LESSA, Donovan Mazza; MAIA, Marcos Correia Piqueira. O direito à manutenção integral dos créditos de ICMS quando o preço de venda da mercadoria é inferior ao custo de aquisição – críticas ao posicionamento do STF no RE 437.006/RJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 218, nov. 2013

MURAYAMA, Janssen. **O conceito de insumos no PIS/COFINS/Janssen Murayama**. Rio de Janeiro; Lumen Juris, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coordenadores). **Aspectos Relacionados a Não-Cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS**. PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quantier Latin, 2005.

TOMKIW, Demetrius André. Não cumulatividade de PIS/COFINS: insumos suscetíveis de apropriação de créditos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 207, dez. 2012.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não-cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Editora Dialética, 2009. p. 81.