

Regime Não Cumulativo das Contribuições – Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial

Non-Cumulative Tax Regime of Social Contributions – Main Controversial Aspects Related to Input Concept for Tax Credit Purposes of Commercial Activity

Allan George de Abreu Fallet

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. LL.M em Direito Tributário pela FGV. Especialista em Tributação Internacional pela Northwestern University e Universiteit Leiden, em Direito Constitucional pelo IDP e em Processo Administrativo Fiscal pela ABDF. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de SP. Professor na pós-graduação da PUC/SP. Advogado. São Paulo/SP. *E-mail*: allanfallet@globocom.com.

Airton Freitas Feitosa Filho

MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Extensão em Rethinking International Tax Law pela Universiteit Leiden. Extensão em Teoria Geral do Direito pelo IBET/SP. Advogado. Fortaleza/CE. *E-mail*: airtonadvocacia@gmail.com.

Recebido em: 20-08-2019
Aprovado em: 12-02-2020

Resumo

Este artigo busca analisar o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp n. 1.221.170/PR, sobre o conceito de insumos do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, além da análise sobre os reflexos desse entendimento no âmbito administrativo e a sua aplicação para os contribuintes com atividade comercial (atacadistas e/ou varejistas). Para isso, será feita uma análise detalhada do histórico da tese de creditamento de insumos do PIS e da COFINS, bem como a análise de precedentes do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e de atos administrativos emitidos pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Palavras-chave: insumos, PIS, COFINS, não cumulatividade.

Abstract

This article analyzes the understanding of the Superior Court of Justice (Special Appeal no. 1.221.170/PR), regarding the definition of inputs for the purposes of PIS and COFINS (social contributions over the gross revenue) on a noncumulative basis, as well as the analysis of the impacts of such understand-

ding at the administrative sphere and its applicability to taxpayers with commercial activities (wholesalers and retailers). For such purpose, a detailed analysis of the historical aspects of the thesis of inputs for PIS and COFINS will be made, as well as an analysis of precedents from the Federal Supreme Court, the Superior Court of Justice, the Administrative Council of Tax Appeals and administrative practice of the Brazilian Revenue Office and the Treasury's General Attorney.

Keywords: *inputs*, PIS, COFINS, non-cummulativity.

1. Introdução

Após as recentes modificações na jurisprudência judicial, notadamente com o julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 1.221.170/PR em 22.02.2018 pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, ainda encontra-se controverso um ponto importante quanto à não cumulatividade das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a possibilidade de creditamento de contribuintes inseridos na atividade comercial, sendo de grande importância a análise da definição proposta pelos Ministros do STJ sobre o sentido e o alcance da expressão “insumo” constante no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, e o seu impacto nos julgamentos ocorridos na seara administrativa.

O propósito do artigo que ora se esboça está em lançar novas luzes sobre o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, pois tal aceção é essencial para a definição da amplitude dos créditos a serem deduzidos pelos contribuintes, bem como para a real implementação da não cumulatividade dessas contribuições.

O tema chegou a ser pivô de controvérsia, pois, segundo a pesquisa desenvolvida pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP², inicialmente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no período de 2007 a dezembro de 2010, vinha entendendo pela aplicação de uma tese restritiva do conceito de

¹ “Tributário. PIS e COFINS. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial da contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). (...) 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprestabilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (...)” (REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, *DJe* 24.04.2018).

² Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF: Tema 18/ PIS e COFINS – Conceito de insumos. Disponível em: <http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF_PISCOFINS_INSUMOS.pdf>. Acesso em: 30 maio 2016.

insumos, o qual se aproximava daquele previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com algumas esparsas decisões no sentido de aplicar ao conceito de insumo a definição advinda da legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

A partir de agosto de 2010, com os julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que inauguraram o posicionamento da jurisprudência administrativa no sentido de que deveria ser adotado um conceito próprio de insumos para o creditamento do PIS e da COFINS (bem ou serviço essencial e imprescindível ao processo produtivo ou à prestação de serviço), mudou o cenário jurídico tributário, o que influenciou posteriormente o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do mencionado REsp n. 1.221.170/PR, que se manifestou de forma semelhante ao posicionamento da CSRF.

No entanto, é justamente à dificuldade de identificação e determinação do que seria um bem ou serviço essencial e imprescindível para cada caso em concreto que se deve creditar a inquietação jurisprudencial e doutrinária sobre o tema, a qual adjudica a ele tanto relevância quanto atualidade.

Além disso, as empresas comerciais (varejistas e atacadistas), que são muito importantes para a economia³, vinham sendo excluídas dessa discussão sobre a possibilidade da apuração de créditos do PIS e da COFINS das despesas com bens e serviços utilizados como insumo em suas atividades, em face do entendimento das autoridades administrativas de que a hipótese prevista seria destinada unicamente a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, conforme disposto na Solução de Consulta n. 42/2013⁴ e silenciado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR).

Também se deve destacar o impacto na sociedade decorrente da problemática tratada neste artigo, em suas dimensões econômicas e até mesmo sociológicas, em virtude de dados oficiais emitidos através do Plano Anual da Fiscalização

³ “O varejo respondeu por 45,5% da receita operacional líquida de R\$ 3,4 trilhões do comércio nacional em 2017, contra 44,6% do setor atacadista e 9,9% do comércio de veículos, peças e motocicletas.” Disponível em: <<https://revistapegn.globo.com/Noticias/noticia/2019/06/varejo-supera-atacado-e-vira-atividade-mais-importante-do-comercio-brasileiro.html>>. Acesso em: 9 jul. 2019.

⁴ “Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Ementa: não cumulatividade. Crédito. Atividade comercial. Insumos. Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com base no inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, haja vista que a hipótese prevista em tal dispositivo é destinada unicamente a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Dispositivos legais: Lei n. 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º; Decreto n. 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF n. 404, de 2004, arts. 8º e 9º. Assunto: contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: não cumulatividade. Crédito. Atividade comercial. Insumos. Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep com base no inciso II do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, haja vista que a hipótese prevista em tal dispositivo é destinada unicamente a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Dispositivos legais: Lei n. 10.637, de 2002, art. 3º, I a X; Lei n. 10.833, de 2003, art. 3º, VI, VII e IX, e art. 15, II; IN SRF n. 404, de 2004, art. 8º, I, “b”, c/c § 4º, I e II, e c/c § 9º, I.” (Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 42, 28.05.13).

da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o ano-calendário de 2019⁵. Tais dados indicaram que o crédito tributário constituído pela RFB em 2015 foi de 186,87 bilhões, o que representou o segundo maior resultado da Fiscalização, sendo esse montante superado apenas pelo ano de 2017 (R\$ 205,87 bilhões).

Vale esclarecer que, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tal tema envolveria o montante de cinquenta bilhões de reais apenas no ano de 2015, o que equivaleria ao percentual de cinco por cento do total arrecadado no ano anterior.

Além disso, deve-se atentar para o gigantesco contencioso administrativo que circunda o tema deste artigo, conforme muito bem destacado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito/SP:

“O tema do PIS/COFINS INSUMOS é um dos mais recorrentes no âmbito da 3ª Seção do CARF, sendo objeto de muitos julgados e de muita discussão. Para a elaboração deste relatório, entendemos que seria impossível fazer pesquisa exaustiva de todos os acórdãos resultantes de julgamentos ocorridos desde a edição da lei até março de 2015. Na pesquisa ao sítio do CARF feita no início dos trabalhos, ao indicarmos – sempre para o período entre janeiro de 2003 a dezembro de 2015, as palavras chave ‘insumo’ e ‘pis’ e ‘cofins’, o resultado acima indicava 1.892 acórdãos; e, com a indicação dos termos ‘insumo\$ e PIS’ o resultado indicava 2.017 acórdãos”. (grifo nosso)

Nesse sentido, ainda que apresentado de maneira sucinta, é notória a relevância deste tema para o Direito Tributário, para a sociedade e para o processo administrativo fiscal, devendo-se incentivar o diálogo entre a Administração Tributária e os contribuintes para que a litigiosidade não chegue a patamares insustentáveis e prejudique a arrecadação fiscal e a economia de setores do comércio.

Destarte, o estudo a respeito deste tema também se apresenta com justificável relevância, pois carece a doutrina ainda de estudos profundos a respeito das questões apontadas pelo CARF, na medida em que tal órgão julgador, de maneira vanguardista, vem preenchendo a lacuna deixada pela legislação e pela jurisprudência quanto à aplicação do conceito de insumo à atividade comercial.

2. Considerações sobre o regime da não cumulatividade para o PIS e a COFINS

A sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico com a publicação das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que indicaram em seus respectivos arts. 3º a lista enumerativa dos gastos que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições. Examinemos abaixo de maneira didática:

⁵ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2019.

<i>Art. 3º, Incisos I a XI, Leis n. 10.637/2002 (PIS) e n. 10.833/2003 (COFINS)</i>	
Art. 3º	Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
Art. 3º, I	Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: – mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; – gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural; – produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; – máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; – autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei n. 10.485/2002; – produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras de ar de borracha), da TIPI; – querosene de aviação; – gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural; – álcool, inclusive para fins carburantes.
Art. 3º, II	Bens e serviços, utilizados como <i>insumo</i> na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485/2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.
Art. 3º, III	Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Lei n. 10.833/2003, art. 3º, III, e Lei n. 10.637/2002, IX.)
Art. 3º, IV	Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.
Art. 3º, V	Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples Nacional.
Art. 3º, 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.
Art. 3º, VII	Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária.

Art. 3º, VIII	Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.
Art. 3º, IX	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (Lei n. 10.833/2003, art. 3º, IX, e sem previsão na Lei n. 10.637/2002.)
Art. 3º, X	Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
Art. 3º, XI	Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Tal sistemática não é nova no ordenamento jurídico brasileiro, tendo sido introduzida, inicialmente, para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Inter-municipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), conforme disposto respectivamente nos arts. 155, § 2º, e 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal (CF).

Em ambos os casos, a CF determina que a não cumulatividade será traduzida na compensação do que for devido em cada operação com o montante recolhido nas anteriores. Nessa medida, a não cumulatividade tem como intuito desonerar a circulação ou produção de mercadorias, conforme o caso, evitando a “incidência em cascata” dos referidos tributos.

Cabe esclarecer que, a despeito de a CF não definir expressamente o *conceito de não cumulatividade*, tal fato não autoriza que a definição da questão seja delegada ao legislador ordinário, pois, conforme leciona Celso Antônio Bandeira de Mello, “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, ao seu talento, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”⁶.

Diante disso, a ausência de definição expressa não autoriza a conclusão de que o conteúdo do conceito de não cumulatividade deva ser delimitado no âmbito infraconstitucional. Bem ao contrário, esse silêncio decorre da prévia existência desse conceito, que, assim, foi incorporado implicitamente ao texto constitucional.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região corrobora com esse entendimento, conforme asseverou o Juiz Federal Leandro Paulsen quando do julgamento da Apelação Cível n. 0000007.25.2010.404.7200:

“(...) o legislador não é livre para definir o conteúdo da não cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a Renda – Depósitos Bancários – Sinais exteriores de riqueza. *Revista de Direito Tributário* n. 23/24, São Paulo, 1983, p. 92.

constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. *A não cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica a sistemática voltada a afastar os seus efeitos.* Lembre-se que, forte na não cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos”⁷. (grifos nossos)

Pois bem, paralelamente ao que ocorre com o ICMS e o IPI, a não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendida, do ponto de vista constitucional, como uma sistemática voltada à desoneração da receita ou faturamento. Nas palavras do Professor Ricardo Lodi Ribeiro:

“(...) se em relação às mercadorias e produtos, a não cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, *o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento.* Nestes, *não cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)*”⁸. (grifos nossos)

Assim, segundo o regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os contribuintes ficaram autorizados a descontar da base de cálculo das referidas contribuições créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, alugueis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, entre outros, conforme visto acima.

Nesse sentido, no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 há as hipóteses que possibilitam a apuração de créditos de PIS e da COFINS pela pessoa jurídica e, à luz desses dispositivos legais, infere-se que qualquer bem ou serviço ali constante e aplicado ou consumido na fabricação de produtos ou na prestação de serviços dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com relação às despesas desconsideradas como *insumo* (art. 3º, inciso II), é importante destacar que, de acordo com o regime da não cumulatividade, darão direito a crédito do PIS e da COFINS as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, seja a pessoa jurídica comercial, industrial ou prestadora de serviços.

⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 0000007.25.2010.404.7200, 1ª Turma, Rel. Des. Leandro Paulsen, *DJ* em 05.07.2012. Disponível em: <<http://www2.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 111, São Paulo, p. 103.

É precisamente nesse ponto que reside a controvérsia deste artigo, uma vez que, embora haja alguma clareza quanto ao significado do vocábulo, oriundo da Ciência Econômica e representando “a quantidade de bens e serviços que entra no processo de produção; dados de entrada; inserir dados”⁹, a sua aplicação prática para as contribuições do PIS e da COFINS gerou um grande embate acadêmico, administrativo e judicial.

Feita essa breve análise, debruçemo-nos agora sobre o conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça e o seu impacto em futuros litígios administrativos e judiciais.

3. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS e o posicionamento do STJ (REsp n. 1.221.170/PR)

3.1. Breves comentários sobre o histórico da discussão

Para fins de registro histórico e compreensão do atual debate, é preciso destacar que, a fim de delimitar o conceito de insumo sob a ótica do PIS e da COFINS, a RFB expediu as Instruções Normativas n. 247¹⁰, de 21 de novembro de 2002, e n. 404¹¹, de 12 de março de 2004, as quais, em seu art. 66, § 5º, incisos I e II, e art. 8º, § 4º, incisos I e II, respectivamente, assinalaram o que se entende por insumos, conforme se verifica a seguir:

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

⁹ PINHO, Manoel Orlando de Moraes. *Dicionário de termos de negócios*. São Paulo: Atlas, 1995. Outros exemplos de definição do conceito advindo da economia, que foram incorporados pelo direito positivo: “Insumo. Economia Política. 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 de combinação de fatores de produção diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antônio Geraldo da Cunha e Othon Sidou).” (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2. p. 870).

¹⁰ “Da sua leitura, extraem-se duas conclusões. A primeira é que não havia uma definição clara de insumos no âmbito dessa IN primeva. A segunda é que a norma reconhece o direito ao crédito tanto sobre insumos utilizados na indústria (“fabricação de produtos destinados à venda”) como na prestação de serviços. Trata-se, neste caso, de uma importante evolução, que em matéria de ICMS (imposto devido por prestadores de serviço nas modalidades comunicação e transporte interestadual e intermunicipal) somente adveio após a Lei Kandir e, mesmo assim, por força de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, já que as Administrações Públicas estaduais se recusam a reconhecer o direito ao crédito sobre insumos por parte dos prestadores de serviço, restringindo o seu aproveitamento ao segmento industrial” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 473-474).

¹¹ “Trata-se de definição que poderia servir de exemplo para os mais diversos Regulamentos do ICMS do País, que restringem sobremaneira os créditos dos prestadores de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Contudo, apesar da inexistência de condicionantes no texto da IN n. 404/2004, as soluções de consulta da Receita Federal do Brasil em matéria de creditamento sobre insumos utilizados pelos prestadores de serviço têm sido bastante contidas no reconhecimento do direito dos contribuintes.” (MOREIRA, André Mendes. Op. cit., p. 477).

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”.

De acordo com essa redação, o conceito de insumo, na visão da RFB, seria muito mais restritivo do que aquele a que alude a própria legislação do PIS e da COFINS, ou seja, as referidas instruções normativas interpretaram o termo “insumo” de acordo com o conceito estabelecido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Ocorre que, como regra geral, o IPI, assim como o ICMS – que adota o mesmo conceito de insumo do IPI – são impostos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços, ao passo que o PIS e a COFINS são tributos que incidem sobre receita. Consequentemente, a aferição do valor agregado exato, neste caso, restaria prejudicada, posto que não é possível identificar quantitativamente quais os valores exatos de PIS e COFINS “agregados” que seriam incidentes em cada etapa da cadeia de produção.

Ou seja, enquanto o PIS e a COFINS visam tributar a receita das pessoas jurídicas, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF, o IPI atingirá a industrialização de um produto, conforme o art. 153, inciso IV, da referida Constituição.

Desse modo, intuitivamente já é possível concluir que as instruções normativas em questão, ao definirem o conceito de insumo, não poderiam pretender equiparar conceitos relacionados a tributos absolutamente distintos.

Além disso, é importante destacar que a CF, ao estabelecer a não cumulatividade do PIS e da COFINS, não restringiu a apuração do crédito de tais contribuições aos valores cobrados em operações anteriores, como ocorre no caso do ICMS e do IPI, o que demonstra que o objetivo da não cumulatividade dessas contribuições é viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita a ser auferida, absolutamente distinto dos citados impostos. Nesse sentido, devem ser analisados os ensinamentos do Professor Marco Aurélio Greco sobre o tema:

“Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos

dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física. Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado ‘insumo’.

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a ‘produção ou fabricação’, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo ‘insumo’ não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

*Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI*¹². (grifos nossos)

Nessa perspectiva, também vale ressaltar que o entendimento restritivo do conceito de “insumos” para fins de PIS e COFINS foi posto à prova nas instâncias julgadoras administrativas. O CARF adotou um conceito de insumo não tão ampliativo para abranger todas as despesas operacionais da pessoa jurídica, como no caso do IRPJ, mas reconhecendo que o conceito de insumo também não é tão restritivo como no caso do IPI, devendo ser admitido que, para fins do PIS e da COFINS, o conceito de insumo deveria abranger os *custos essenciais* e inerentes ao processo produtivo, conforme ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

Regime não cumulativo. Insumos. Conceito.

No regime não cumulativo do PIS o conteúdo semântico de ‘insumo’ é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da

¹² GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 6, n. 34, Belo Horizonte, jul./ago. 2008, p. 9-30.

legislação do imposto de renda, abrangendo os ‘bens’ e ‘serviços’ que integram o custo de produção”¹³.

Em seu voto, ao analisar o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, o conselheiro relator do acórdão acima mencionado ressalta que:

“Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS, o conteúdo semântico de ‘insumo’ é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os ‘bens’ e ‘serviços’ que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei n. 10.637/02 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto nos artigos 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda”. (grifos nossos)

Como se pode verificar, portanto, diante das dúvidas acerca do conceito de insumo para fins da apuração de créditos do PIS e da COFINS, a jurisprudência administrativa vinha se firmando no sentido de que, dada a sistemática da não cumulatividade dessas contribuições, tal conceito não deveria ser entendido de forma tão restritiva como pretendido pelas referidas instruções normativas, devendo abranger, senão todas as despesas necessárias da pessoa jurídica, ao menos, os custos essenciais (essencialidade) e inerentes relacionados diretamente ao processo produtivo.

3.2. O atual entendimento do STJ

Após essa breve introdução, é preciso agora verificar o cenário atual da controvérsia exposta acima. Nesse sentido, com a chegada do tema às instâncias judiciais, o debate sobre o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS foi alçado ao STJ e, em 22.02.2018, a 1ª Seção dessa Corte Superior julgou o REsp n. 1.221.170/PR¹⁴ sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual os

¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3403-001766. Julgado em 26.09.2012. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

¹⁴ “Tributário. PIS e COFINS. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial da contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

seus eminentes ministros definiram os *bens* ou *serviços* essenciais ou relevantes, segundo os conceitos a seguir transcritos:

- **ESSENCIALIDADE:** “o critério da essencialidade do item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; e
- **RELEVÂNCIA:** “Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (*v.g.*, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (*v.g.*, equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço”.

A primeira observação a ser feita sobre o entendimento do STJ transcrito é que ele já era encontrado em diversas decisões administrativas no âmbito do CARF, principalmente a partir de 2016, após a reestruturação técnica e operacional pela qual passou esse importantíssimo órgão da Administração Fazendária federal.

A segunda observação é que, embora as restrições impostas pelas instruções normativas da RFB tenham sido consideradas ilegais pelos eminentes ministros do STJ, a decisão acabou por reconhecer outras “restrições” para que um determinado item se enquadre no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, quais sejam:

- 1^a) Necessidade de os insumos serem *bens* ou *serviços*;
- 2^a) Necessidade de que esses bens ou serviços caracterizem-se como elementos estruturais e *inseparáveis do processo produtivo* ou da *execução do serviço* (essencialidade) ou, ao menos, de que haja prova de que a sua falta subtrai a qualidade, quantidade e/ou suficiência dos produtos ou serviços comercializados (Teste de Subtração);
- 3^a) Necessidade de averiguação da finalidade dos bens ou serviços que, embora não sejam indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (...) (REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, DJe 24.04.2018).

prestação do serviço, integrem o processo produtivo (seja por conta de peculiaridades da cadeia produtiva ou por força legal); e
4ª) Necessidade de que a atividade empresarial do contribuinte tenha ao menos uma etapa que envolva um *processo produtivo* ou a *prestação de serviço*.

Nesse sentido, desse novo conceito de insumos, é importante destacar que a análise do que venha a ser bem ou serviço creditável, da ótica do PIS e da COFINS, deverá levar em consideração, necessariamente, uma fundamentada descrição desses itens em defesas administrativas ou judiciais, a depender do caso, sendo pertinente, ainda, a apresentação de um acervo probatório condizente com as alegações de essencialidade ou relevância dos pretensos insumos. Em suma, a discussão ganhou contornos mais fático-probatórios do que propriamente de direito material, decorrente da simples análise do texto legal.

A respeito, vale uma ponderação de ordem pragmática. Diante desse novo parâmetro para o conceito de insumo, empresas dos mais variados setores, e mesmo escritórios de advocacia que discutem administrativamente ou na esfera judicial esse tema, têm procurado por assessorias do Instituto Nacional de Tecnologia ou de empresas como as *Big Four*, solicitando a elaboração de laudos técnicos que auxiliem na demonstração da essencialidade e relevância de determinados bens ou serviços.

Avançando com o tema, verifica-se que, após o julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, tanto a PGFN quanto a RFB editaram normas administrativas visando orientar os seus servidores no cumprimento da decisão proferida pelo STJ. Assim é que, em 26.09.2018, a PGFN publicou a *Nota SEI n. 63/2018*¹⁵ e, em 17.12.2018, a RFB publicou o *Parecer Normativo COSIT n. 5/2018*¹⁶, ambos de leitura imprescindível para a completa compreensão do tema em tela.

Para sintetizar, vejamos no quadro abaixo os principais entendimentos expostos nesses documentos:

<i>Nota SEI PGFN n. 63/2018</i>	<i>Parecer Normativo COSIT n. 5/2018</i>
11. Cumpre destacar que, conquanto o STJ tenha entendido pela ilegalidade da interpretação restritiva do conceito de insumo, não proibiu toda e qualquer regulamentação feita em âmbito administrativo. O que o julgado estabeleceu é que a regulamentação levada a efeito pelas Instruções Normativas	2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de

¹⁵ Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>>. Acesso em: 4 jul. 2019.

¹⁶ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407&visao=anotado>>. Acesso em: 4 jul. 2019.

<p>da SRF n. 247/2002 e 404/2004 fere a lógica da sistemática da não-cumulatividade prevista na legislação de regência para as contribuições ao PIS e da COFINS, que se baseiam no faturamento/receita, frustrando, portanto, a intenção contida nas leis, ao adotar a lógica da não-cumulatividade prevista para o IPI e o ICMS.</p>	<p>produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.</p> <p>41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do <i>caput</i> do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003).</p> <p>43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do <i>caput</i> do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.</p> <p>44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.</p>
<p>15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “<i>teste de subtração</i>” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.</p>	<p>3. INSUMO DO INSUMO (...)</p> <p>47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.</p>

<p>17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “<i>teste de subtração</i>” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.</p>	<p>5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO (...)</p> <p>56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)</p> <p>59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.</p>
<p>51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.</p>	<p>7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS (...)</p> <p>89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços uti-</p>

	lizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).
<p>58. Vale mencionar que existe discussão acerca da constitucionalidade da sistemática não cumulativa, tendo em vista que no Recurso Extraordinário n. 607.642/RJ foi reconhecida a repercussão geral da constitucionalidade da Medida Provisória n. 66/2002 (convertida na Lei n. 10.637/2002) no tocante ao ponto que introduziu a não-cumulatividade para a contribuição ao PIS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, com a respectiva majoração da alíquota, tendo em vista a possibilidade de aproveitamento de créditos (Tema 337). Embora o tema submetido à repercussão geral esteja relacionado à presente Nota, não impede as considerações ora formuladas.</p>	<p>8. INSUMOS E ATIVO INTANGÍVEL (...)</p> <p>106. Daí, conclui-se que bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no desenvolvimento interno de ativos imobilizados podem estar contidos no conceito de insumos e permitir a apuração de créditos das contribuições, desde que preenchidos os requisitos cabíveis e inexistam vedações.</p>
<p>59. Registra-se também a existência do RE n. 841.979/PE, no qual se discute a constitucionalidade do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, dentro da sistemática de repercussão geral (Tema 756), também pendente de julgamento.[3] O viés da discussão nesse caso, ainda que a Fazenda Nacional saia vencedora, não impacta no conceito de insumos definido pelo STJ, já que a discussão relativa ao referido Recurso Extraordinário consiste no exame da possibilidade de a legislação impor restrição à sistemática do creditamento, não se discutindo a interpretação a ser conferida a essas restrições impostas pela legislação. Não há, portanto, óbices à elaboração da presente Nota Explicativa, enquanto pendente o julgamento, nos termos do art. 19, V, da Lei n. 10.522/2002.</p>	<p>11. “CUSTOS” DA QUALIDADE (...)</p> <p>145. Mostra-se interessante a aplicação do conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos dispêndios da pessoa jurídica com os cognominados “custos” da qualidade, que abrangem, entre outros: a) auditorias em diversas áreas; b) certificação perante entidades especializadas; c) testes de qualidade em diversas áreas.</p> <p>146. Quanto aos dispêndios com auditoria (de estoques, de pagamentos a fornecedores, de folha de salários, de processos, contábil, etc.) e com certificação perante entidades especializadas, evidentemente se trata de atividades separadas do processo de produção de bens ou de prestação de serviços e que, portanto, não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos.</p>

	147. Já os testes de qualidade (realizados pela própria pessoa jurídica ou por terceiros) podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste.
68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no REsp n. 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.	12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS 153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação. 154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

Entretanto, em que pese o acerto parcial da PGFN manifestado na Nota SEI n. 63/2018 quando analisa determinados pontos relevantes da decisão proferida pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR), destacadamente nos trechos colacionados acima, verifica-se uma certa incongruência no seu *item 39* com o que restou decidido pela Primeira Seção do STJ. Eis o seu teor:

“39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim”.

No mesmo sentido do entendimento acima há os *itens 145 a 147* (“11. ‘CUSTOS’ DA QUALIDADE”) do Parecer Normativo COSIT n. 5/2018, que lançam, a

nosso ver, um entendimento controverso, considerando a *ratio decidendi* do STJ no REsp n. 1.221.170/PR. Vejamos as razões para isso.

Se uma determinada empresa, seja qual for a sua atividade empresarial, demonstrar que despesas específicas com a contratação de serviços contábeis enquadram-se no conceito de essencialidade e relevância, isto é, existindo prova documental nesse sentido, não há o que se questionar: haverá de ser materializada a subsunção normativa diante da previsão do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conjugado com o entendimento firmado pelo STJ no REsp n. 1.221.170/PR.

Para aclarar essa hipótese, tomemos como exemplo uma determinada empresa fictícia, a Lannister Ltda., cujo faturamento alcança cifras multimilionárias e recentemente anunciou que fará, ao final de um período de 12 meses, a abertura do seu capital, o IPO (Initial Public Offer ou OPA – Oferta Pública de Ações), passando a ser denominada Lannister S.A. e com ações comercializadas na Stark Bolsa de Valores.

A empresa que participa de um processo dessa natureza é fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM¹⁷), que pode aprovar ou não a abertura de capital e a oferta de ações, e frequentemente incorre em vultosos gastos com a contratação de profissionais específicos, qualificados e certificados, tais como os das firmas de auditoria independente (*Big Four*), de modo a assegurar ao mercado a fidedignidade das suas demonstrações financeiras, cujas informações são cruciais para a tomada de decisão dos seus futuros investidores e, conseqüentemente, para a atividade empresarial como um todo.

Diante dessa situação hipotética, relativamente comum no meio corporativo, eis a indagação: *subtraindo* a participação dos profissionais mencionados acima no processo de IPO da Lannister Ltda., há risco à sua atividade empresarial, uma vez que a futura compra das ações da empresa, agora Lannister S.A. (após IPO), possibilitará o ingresso de receita que, por sua vez, fomentará o seu negócio? Depende. Não se defende neste artigo que a resposta a essa indagação seja afirmativa, mas tão somente que a resposta, como orientado pelo STJ, é casuística e dependerá de cada situação.

Desse modo, conforme evidenciado pelo exemplo acima, não se pode pretender traçar um perfil mais restritivo do que aquele traçado pelo STJ e afirmar categoricamente em sentido contrário à tomada de crédito para situações even-

¹⁷ “Ofertas Públicas de Aquisição de Ações (OPAs): o registro de Ofertas Públicas de Aquisição de Ações (OPAs) é realizado em situações que venham alterar a composição societária da companhia emissora, bem como a liquidez das ações em mercado, buscando garantir a divulgação de informações necessárias à tomada de decisão consciente dos investidores sobre aderir ou não à oferta em questão. A consulta por OPAs permite obter informações anuais sobre as ofertas que se encontram em análise, registradas, indeferidas ou arquivadas. Pode-se ainda consultar laudos de avaliação, editais e deliberações do Colegiado.” Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/ofertas_publicas/sobre.html>. Acesso em: 9 jul. 2019.

tualmente não especificadas pelos ministros nos autos do REsp n. 1.221.170/PR, como consta no item 39 da Nota SEI PGFN n. 63/2018 e nos itens 145 a 147 do Parecer Normativo COSIT n. 5/2018. Isso porque, considerando que o mercado e as relações econômicas e comerciais se alteram rapidamente, é impossível, tanto para o legislador, quanto para o julgador, prever todas as hipóteses existentes e as novas que venham a existir.

4. A imposição constitucional da não cumulatividade e a utilização do conceito de insumos para o creditamento da atividade comercial: a atual jurisprudência

Em vista das considerações apresentadas até aqui, verifica-se ser este momento pertinente para adentrar o mérito deste artigo: o conceito de insumos do PIS e da COFINS para o creditamento da atividade comercial.

Destarte, para uma análise holística, partiremos do atual entendimento do STJ, preconizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, cotejando-o com os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal (STF), da RFB e do CARF.

4.1. Entendimento do Superior Tribunal de Justiça

Como visto acima, quando do julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, os Eminentíssimos Ministros do STJ não chegaram a analisar especificamente a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS sobre insumos para a atividade comercial, o que foi realizado de maneira correta, a nosso ver, uma vez que as premissas do julgamento estavam jungidas ao substrato fático dos autos (empresa com atividade industrial – Anhambi Alimentos).

Entretanto, há um importante recurso pendente de análise por essa Corte Superior, qual seja, o *REsp n. 1.642.014/RS*, interposto pela empresa “Lojas Colombo S/A Comércio de Utilidades Domésticas”, em que os ministros analisarão, da ótica das premissas firmadas nos autos do REsp n. 1.221.170/PR, se é possível o creditamento do PIS e da COFINS sobre insumos relativos a gastos com taxas de administração de cartões de crédito e de débito. A empresa defendeu que sem o pagamento dessas taxas não seria possível o recebimento dos valores das vendas pagas com cartão.

A respeito desse caso, após consulta ao andamento processual do REsp n. 1.642.014/RS, verifica-se que após o julgamento do REsp n. 1.221.170/PR pela 1ª Seção do STJ, o Eminentíssimo Ministro Relator do “*Caso Colombo*”, Og Fernandes, pediu vista dos autos, e desde 8 de outubro de 2019 o recurso encontra-se sobrestado por afetação ao Tema 1.024/STF (pendente de julgamento), que trata da “inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito”.

A resolução do “*Caso Colombo*” é importante para os contribuintes, pois indicará a direção em que as turmas do STJ levarão o debate considerando o

creditamento do PIS e da COFINS sobre insumos para empresas com atividade comercial, atacadista ou varejista, mas ressalva-se que os efeitos do julgamento do REsp n. 1.642.014/RS (positivos ou negativos) terão apenas efeitos *inter partes*, uma vez que esse recurso não está submetido à sistemática de julgamento dos recursos repetitivos (arts. 1.036 e s. do CPC).

4.2. Entendimento do Supremo Tribunal Federal

Inicialmente, vale esclarecer que na CF encontram-se as normas jurídicas mais importantes, como a indicação de quem detém os poderes estatais, quais seriam eles, como deveriam ser exercidos e em que medida os direitos e garantias individuais das pessoas possuem relações com eles, ou seja, “dispõe sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas diante daqueles poderes”¹⁸.

No entanto, deve-se verificar que há normas constitucionais veiculadas como simples regras, e outras como princípios, tendo estes últimos patamar privilegiado, que facilita a compreensão das demais regras jurídicas. Nas palavras do Professor Roque Carrazza, os “princípios são as diretrizes, isto é, o norte do ordenamento jurídico”, e a CF seria um “conjunto de regras e de princípios jurídicos, atuais e vinculantes” que “possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico”¹⁹.

Vale esclarecer que a não cumulatividade para essas contribuições possui o seu fundamento constitucional no art. 195, § 12, da CF²⁰, que, por não trazer maiores detalhes sobre essa sistemática, nos obriga a uma avaliação mais aprofundada sobre a compreensão da não cumulatividade através de uma ótica constitucional.

A importância dessa problemática acerca da definição dos critérios da não cumulatividade para o PIS e a COFINS pode ser observada através do reconhecimento da repercussão geral sobre a matéria, que se encontra pendente de análise pelo STF, através do Recurso Extraordinário n. 607.642/RJ (Tema 337)²¹, e que

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 155.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 48.

²⁰ “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.”

²¹ Ementa: “Tributário – PIS – Empresa prestadora de serviços – MP 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002 – majoração de alíquota – não cumulatividade – aproveitamento de créditos – repercussão geral – existência. A controvérsia atinente a constitucionalidade da Medida Provisória n. 66/02, convertida na Lei n. 10.637/02, a qual inaugurou a sistemática da não cumulatividade da contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, com a consequente majoração da alíquota da referida contribuição associada à possibilidade

será julgado em 1º.04.2020, conforme divulgação da pauta de julgamento em 17.12.2019.

Ademais, no entendimento do Professor Humberto Ávila²², em parecer apresentado pelo contribuinte nos autos do Recurso Extraordinário n. 841.979/PE (Tema 756)²³, que também tramita sob repercussão geral e em que o STF fixará os setores aos quais a não cumulatividade se aplica (indústria, serviços e/ou comércio), os princípios tributários podem ser positivados de diversas formas pela Constituição Federal, (i) através da ausência de previsão constitucional expressa (ausência de disposição), sendo este o modo adotado pela Carta Magna para positivar o princípio da não cumulatividade até o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003 (contribuições sociais); (ii) mediante previsão constitucional genérica (sem atribuição de conteúdo específico), sendo esta a forma adotada para a positivação da maioria dos princípios tributários; e (iii) através de previsão constitucional específica (com predeterminação do seu próprio conteúdo), sendo esta a forma empregada para a normatização do princípio da não cumulatividade das contribuições.

No último caso, o legislador estaria obrigado a concretizar o fim a ser promovido pela CF ao estruturar o regime jurídico do tributo com o propósito de promoção do ideal constitucionalmente encrustado, pois o conteúdo dos princípios deve ser aplicado na máxima medida²⁴:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Como se vê, os princípios são normas imediatamente finalísticas. Eles estabelecem um fim a ser atingido. Como bem define Ota Weinberger, um fim é uma ideia que exprime uma orientação prática. Elemento consultivo do fim é a fixação de um conteúdo como pretendido. Essa explicação só consegue ser compreendida como referência à função pragmática dos fins: eles representam uma função diretiva (*richtungsgebende Funktion*) para a determinação da conduta. Objeto do fim é o conteúdo desejado”.

de aproveitamento de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido, ultrapassa os limites subjetivos da causa. Repercussão geral reconhecida”.

²² ÁVILA, Humberto. *Parecer sobre a não-cumulatividade das contribuições sobre a receita. Distinção entre a não-cumulatividade dos impostos e a das contribuições. Conceito de insumo: alcance e extensão. Inconstitucionalidade das Leis ns. 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 e das Instruções Normativas RFB ns. 247/02 e 404/04.* [S.l.: s.n.], 2015. p. 3-5.

²³ “Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei federal 10.865/2004.”

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 85; 102-103.

Ou seja, a CF, ao estabelecer que deveria ser seguido o princípio da não cumulatividade para a instituição válida das contribuições ao PIS e à COFINS, ordenou que fossem adotadas as medidas necessárias para que tal bem fosse promovido ao seu ideal, através do estabelecimento de contornos jurídicos de densidade normativa, cuja observância deve ser obrigatória pelo legislador, intérprete e aplicador²⁵.

Dessa forma, resta evidente que, de acordo com o art. 195, § 12, da CF, a liberdade do legislador está bastante restrita aos setores a serem alcançados pela não cumulatividade, sem tratar da definição dos setores nem da instituição da própria sistemática, devendo ele estabelecer um sistema eficaz que afaste definitivamente a cumulação da carga tributária, de forma direta (definição da não cumulatividade) ou indireta (elementos funcionais – conceito de insumo):

“Por conseguinte, e retomando a linguagem anteriormente utilizada, o legislador ordinário não possui nem liberdade para adotar ou não o princípio da não-cumulatividade (‘se’), nem liberdade total para concretizá-lo de qualquer forma (‘como’) ou em qualquer grau (‘quanto’): como as contribuições ‘serão não-cumulativas’, cabendo à lei definir apenas ‘os setores’ para os quais elas serão assim concebidas, o legislador até possui alguma liberdade para escolher a técnica de realização da não-cumulatividade, se imposto contra imposto, ou débito contra débito, por exemplo. Todavia, ele não pode deixar de promover a não-cumulatividade para os setores que ele próprio inseriu nessa sistemática, eliminando toda e qualquer cumulação da carga tributária gerada na apuração das contribuições sociais”²⁶.

Nesse sentido, tendo o STJ decidido nos autos do REsp n. 1.221.170/PR apenas qual é o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS (o que já vinha sendo proposto pelo CARF, relembre-se), caberá ao STF dirimir a controvérsia sobre quais os setores em que a não cumulatividade se aplica, o que beneficiará ou prejudicará os contribuintes inseridos na atividade comercial. Sobre o tema, é salutar o conhecimento do teor dos *itens 58 e 59* da Nota SEI PGFN n. 63/2018, que trata dos recursos extraordinários mencionados acima e pendentes e no que toca às empresas comerciais:

“58. Vale mencionar que existe discussão acerca da constitucionalidade da sistemática não cumulativa, tendo em vista que no *Recurso Extraordinário n.*

²⁵ CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS/Cofins, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19. p. 37.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Parecer sobre a não-cumulatividade das contribuições sobre a receita. Distinção entre a não-cumulatividade dos impostos e a das contribuições. Conceito de insumo: alcance e extensão. Inconstitucionalidade das Leis ns. 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 e das Instruções Normativas RFB ns. 247/02 e 404/04*. [S.l.: s.n.], 2015. p. 8.

607.642/RJ foi reconhecida a repercussão geral da constitucionalidade da Medida Provisória n. 66/2002 (convertida na Lei n. 10.637/2002) no tocante ao ponto que introduziu a não cumulatividade para a contribuição ao PIS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, com a respectiva majoração da alíquota, tendo em vista a possibilidade de aproveitamento de créditos (Tema 337). Embora o tema submetido à repercussão geral esteja relacionado à presente Nota, não impede as considerações ora formuladas.

59. Registra-se também a existência do *RE n. 841.979/PE*, no qual se discute a constitucionalidade do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, dentro da sistemática de repercussão geral (Tema 756), também pendente de julgamento.[3] O viés da discussão nesse caso, ainda que a Fazenda Nacional saia vencedora, não impacta no conceito de insumos definido pelo STJ, já que a discussão relativa ao referido Recurso Extraordinário consiste no exame da possibilidade de a legislação impor restrição à sistemática do creditamento, não se discutindo a interpretação a ser conferida a essas restrições impostas pela legislação. Não há, portanto, óbices à elaboração da presente Nota Explicativa, enquanto pendente o julgado, nos termos do art. 19, V, da Lei n. 10.522/2002”. (grifo nosso)

4.3. Soluções de consulta da Receita Federal do Brasil

No tocante à esfera administrativa, anteriormente ao julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, a RFB já vinha se manifestando em sentido restritivo à tomada de crédito por contribuintes que exercem a atividade comercial²⁷, pois seria atividade distinta da produção e da prestação de serviços.

Esse entendimento foi revisitado nos *itens 40 a 44* do Parecer Normativo COSIT n. 5/2018, nos quais a RFB esclareceu que se uma determinada pessoa

²⁷ “Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ementa: não cumulatividade. Créditos. Comércio e manutenção de veículos automotores. Comércio de autopeças.

As hipóteses de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previstas na Lei n. 10.637, de 2002, art. 3º, e na Lei n. 10.833, de 2003, art. 3º c/c art. 15, II, não são meramente exemplificativas. Ao contrário, são exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo sua ampliação por analogia ou por interpretação extensiva.

Não há direito ao desconto de créditos vinculados a despesas das áreas administrativas ou de vendas, exceto nas hipóteses expressamente estabelecidas em Lei.

Dispositivos legais: Lei n. 10.833, de 2003, art. 3º, c/c art. 15, II; Lei n. 10.637, de 2002, art. 3º.

Assunto: contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS

Ementa: não cumulatividade. Créditos. Comércio e manutenção de veículos automotores. Comércio de autopeças.

As hipóteses de apropriação de créditos da Cofins previstas no art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, não são meramente exemplificativas. Ao contrário, são exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo sua ampliação por analogia ou por interpretação extensiva.

Não há direito ao desconto de créditos vinculados a despesas das áreas administrativas ou de vendas, exceto nas hipóteses expressamente estabelecidas em Lei.

Dispositivos legais: Lei n. 10.833, de 2003, art. 3º.” (Solução de Consulta COSIT n. 100, 09.04.15).

jurídica desempenhar atividades distintas e concomitantes, a exemplo da “revenda de bens” (atividade comercial) e “produção de bens” (atividade industrial), ela poderá apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos *exclusivamente* em relação a esta atividade.

O mesmo entendimento foi manifestado na *Solução de Consulta COSIT n. 248, de 20 de agosto de 2019*, ocasião em que a RFB manifestou, categoricamente, que “não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda”. Para as autoridades administrativas (sendo esse entendimento vinculante para os auditores fiscais), portanto, “somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros”.

Nesse passo, verifica-se que a RFB deixou de analisar que o conceito básico das contribuições não é o poder de império do Estado (imposto), nem o do benefício que o contribuinte vai obter diretamente de uma atividade do Estado (taxas), mas sim o conceito de solidariedade em função de certa finalidade e em relação aos demais integrantes de seu grupo social e econômico²⁸.

Vale esclarecer que tal entendimento da RFB vinha sendo seguido por grande parte da jurisprudência administrativa²⁹ e judicial³⁰, o que denota a notória relevância deste tema para o Direito Tributário, pois o resultado da atividade legislativa para a instituição dessa sistemática (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003) não teria cumprido o requisito constitucional da delimitação da não cumulatividade por setores de atividade econômica³¹.

Entretanto, no que tange aos outros setores econômicos (prestação de serviços e indústria), a RFB tem proferido diversas soluções de consulta admitindo a possibilidade de crédito quando identificada a essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desempenho da atividade empresarial. Tome-se como exemplo as seguintes soluções de consulta proferidas pela COSIT entre maio de 2018 e fevereiro de 2020:

<i>Solução de consulta COSIT</i>	<i>Conclusão</i>
SC COSIT n. 121, de 18.09.2018	Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica à geração de energia elétrica para venda, o óleo

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83.

²⁹ CARF, Acórdãos ns. 3403-003.385, *DJ* 12.11.14; 3403-003.306, *DJ* 14.10.14; e 3401-003.169, *DJ* 28.04.15.

³⁰ STJ, REsp n. 1.270.560/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJ* 02.12.13; STJ, REsp n. 1.020.991/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, *DJ* 14.05.13; TRF 3ª Região, Ap. n. 0020251-43.2006.4.03.6100, Des. Rel. Cecília Marcondes, *DJ* 06.06.12; JF/SP, Ação Ordinária n. 2009.34.00.038509-7, *DJ* 17.05.11.

³¹ DOMINGO, Luiz Roberto. Direito à manutenção do crédito de PIS e COFINS. In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. v. 1. p. 430-431.

	diesel utilizado nas máquinas geradoras de energia elétrica é considerado insumo para fins de apuração da modalidade de crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS.
SC COSIT n. 63, de 11.03.2019	No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos do PIS e da COFINS em relação ao serviço de conexão e acesso à internet aplicado na captação do material digital utilizado como insumo na prestação de serviço de impressão em papel fotográfico, em fotolívros, em fotoquadros, em objetos (fotopresentes), em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular. Não pode ser descontado crédito de PIS/COFINS, a título de insumo, em relação ao serviço de pagamento <i>online</i> , por este não participar de nenhuma etapa da prestação do serviço de impressão de fotografia em geral.
SC COSIT n. 80, de 28.03.2019	No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado.
SC COSIT n. 107, de 01.04.2019	Os gastos com manutenção e operacionalização de sistemas de monitoramento, de vigilância, de controle de acesso e de segurança nas áreas portuárias e de armazenagem, exigidos por lei e utilizados no processo de prestação de serviço de armazenagem e de movimentação de mercadorias, sob controle aduaneiro, permitem a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.
SC COSIT n. 148, de 16.05.2019	No regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços. A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação dos créditos também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica.

	ca transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se referam, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.
SC COSIT n. 162, de 21.05.2019	A pessoa jurídica adquirente dos serviços prestados por instituição de educação que preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei n. 9.532/97, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base na folha de salários (art. 13, III, da MP n. 2.158-35/01), não pode descontar créditos calculados em relação aos serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento do PIS, incidente sobre a receita ou o faturamento.
SC COSIT n. 160, de 24.05.2019	As pessoas jurídicas operadoras de transporte multimodal nacional sujeitas à apuração não cumulativa do PIS e da COFINS podem apurar créditos, a título de insumos na prestação de serviço de transporte multimodal de cargas, em relação aos dispêndios com subcontratações firmadas com terceiros para a execução dos serviços de transporte rodoviário e ferroviário e de transbordo de cargas, sem prejuízo da aplicação dos demais requisitos normativos e legais que disciplinam a matéria.
SC COSIT n. 168, de 06.06.2019	Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça. Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à contratação de serviços de despachantes não se

	<p>conceituam como insumos para efeitos do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, haja vista não serem abarcados pelos critérios da relevância e essencialidade.</p> <p>Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à aquisição e alteração de placas podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, dado se tratarem de gastos abarcados pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do referido item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela consutente.</p>
SC COSIT n. 183, de 11.06.2019	<p>Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS.</p> <p>Os uniformes fornecidos aos empregados não podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS.</p> <p>A hipótese legal de apuração de crédito de PIS/COFINS relativa a uniformes encontra-se prevista somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.</p>
SC COSIT n. 189, de 04.06.2019	<p>É permitido o desconto dos créditos de insumos de PIS/COFINS, apurados sobre gastos com embalagens utilizadas no processo produtivo, desde que atendidos os demais requisitos previstos na legislação de regência. Não é permitida a apuração desses créditos quanto aos gastos com embalagens de produtos acabados, tais como as embalagens de transporte.</p>
SC COSIT n. 218, de 26.06.2019	<p>A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade de PIS/COFINS.</p>
SC COSIT n. 308, de 20.12.2019	<p>Os dispêndios com a aquisição de produtos químicos para a limpeza e manutenção de linhas de produção podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito de PIS/COFINS.</p>

	<p>Outrossim, os dispêndios com aquisição de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes gerados pela linha de produção, bem como os gastos com a contratação de serviços para análise de efluentes industriais, por exigência de legislação ambiental, coadunam-se no conceito de insumo para fins de apuração de crédito de PIS/COFINS.</p>
<p>SC COSIT n. 318, de 31.12.2019</p>	<p>No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos de PIS/COFINS em relação aos serviços de telefonia e de acesso à internet aplicados na intermediação para a contratação de financiamentos e seguros e na prestação de serviços de cobrança, atendimento e ouvidoria. A caracterização como insumo restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.</p> <p>Não pode ser descontado créditos de PIS/COFINS, a título de insumo, em relação aos serviços de telefonia e de acesso à internet utilizados nas comunicações entre a consultante e suas filiais.</p>
<p>SC COSIT n. 2, de 27.01.2020</p>	<p>Os dispêndios com contratação regular de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra que atue diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante permitem a apuração de créditos de PIS/COFINS na modalidade insumo.</p> <p>Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos de PIS/COFINS, conforme o inciso I do § 2º do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.</p> <p>Não permitem a apuração de crédito de PIS/COFINS na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.</p>

Por fim, de modo a consolidar alguns dos entendimentos da RFB então vigentes em soluções de consulta COSIT, bem como para regulamentar o entendi-

mento desse órgão sobre temas relativos às contribuições ao PIS e da COFINS, em 11.10.2019 foi publicada a Instrução Normativa RFB n. 1.911/2019.

No que tange ao tema sob análise neste artigo, conceito de insumos para o creditamento do PIS e da COFINS, remetemos o leitor à consulta do art. 172, notadamente os §§ 1º e 2º, da referida IN, onde constam as hipóteses em que a RFB elencou os gastos que dariam direito a crédito e indicou (“dentre outros”) de maneira taxativa as hipóteses em que não seria possível o creditamento.

Portanto, esse entendimento restritivo constante na IN RFB n. 1.911/2019 incorreu nos mesmos equívocos das normas anteriores, restringindo o conceito de insumo antes de adentrar na verificação fática da essencialidade desses itens e mantendo a exclusão do creditamento para a atividade comercial.

4.4. Entendimento do CARF

No âmbito do CARF, rememora-se o caso da empresa Magazine Luiza, julgado em 12.11.2014³², em que o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya proferiu declaração de voto no sentido de que a atividade econômica geradora de receitas (base de cálculo do PIS e da COFINS) não se resumiria à industrialização, mas sim a todo tipo de exercício, o que compreenderia a venda de bens (atacado/varejo), prestação de serviços e a realização de outras atividades que classicamente não se subsumiriam aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços.

Vale esclarecer que em certas atividades mercantis existem casos de venda de produtos que decorrem de verdadeiro processo industrial, porque alguns estabelecimentos, como aqueles que vendem alimentos ao público em geral, estão obrigados a seguir rígidos procedimentos de higiene, utilizando materiais de limpeza, produtos químicos, dentre outros, que são imprescindíveis à venda de suas mercadorias³³.

Esse entendimento baseado no art. 195 da Constituição Federal ganhou força no CARF e culminou no entendimento dos julgadores de que o princípio da não cumulatividade teria *status* constitucional, o que culminaria na impossibilidade de sua limitação através de legislação inferior. Nesse sentido, deveria ser admitido o conceito de insumo na legislação para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS para empresas que atuam no ramo do comércio, em face da inteligência de que seria meramente exemplificativa a lista constante no referido art. 3º.

Tal entendimento confirma que as empresas varejistas e/ou atacadistas podem ter os seus custos essenciais e inerentes relacionados diretamente às suas

³² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3403-003.385. Julgado em 12.11.2014. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 13 jan. 2015.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Créditos de PIS e COFINS: insumos utilizados na fabricação, na produção, na prestação de serviços e na revenda de bens. In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 3. p. 122-123.

atividades comerciais enquadrados no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Inclusive, em 19.05.2016, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, ao analisar um auto de infração que fora lavrado em face de uma rede de supermercados (Acórdão n. 3301-002.978³⁴), entendeu que com base no princípio da não cumulatividade deveriam ser admitidos os créditos a título de insumos no caso das empresas que atuam no ramo do comércio, tendo em vista a qualidade meramente exemplificativa do texto constante no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Esse entendimento também foi utilizado pelo CARF ao analisar o caso da empresa Edlani Distribuidora de Produtos Congelados Ltda., com atividade de revenda no comércio varejista/atacadista de produtos congelados, doces, conservas e guloseimas³⁵.

Verifica-se, entretanto, que no âmbito do CARF a jurisprudência sobre a aplicabilidade da tese dos insumos do PIS e da COFINS para contribuintes com atividade estritamente comercial ainda está se consolidando, contando com alguns precedentes com entendimento favorável aos contribuintes. Toma-se como exemplo o caso das empresas Magazine Luiza (Acórdão CSRF n. 9303-006.689, j. 12.04.2018) e Terra Atacado Distribuidor Ltda. (Acórdão CSRF n. 9303-007.702, j. em 21.11.2018), ambos julgados pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em datas diferentes. Vejamos os trechos das ementas de cada precedente que interessam a este artigo:

Magazine Luiza – 12.04.2018

“Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade de comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.” (grifos nossos)

Terra Atacado Distribuidor Ltda. – 21.11.2018

“De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei n. 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.

(...)

³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3301-002.978. Julgado em 19.05.2016. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

³⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3301-002.883. Julgado em 16.03.2016. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n. 1.221.170 PR (2010/02091150), 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.” (grifos nossos)

Pode-se verificar do primeiro precedente que a 3ª Turma CSRF julgou desfavoravelmente ao contribuinte e adotou uma interpretação deveras restritiva, tendo sido proferido 12 (doze) dias antes da publicação do inteiro teor do REsp n. 1.221.170/PR, que ocorreu em 24.04.2018. Em razão disso, esse precedente da CSRF não contemplou o novo paradigma de análise estipulado pelo STJ, notadamente o “teste de subtração” atrelado aos conceitos de essencialidade e relevância fixados pelos seus ministros. Entretanto, no segundo precedente a 3ª Turma da CSRF adotou na íntegra as balizas do STJ e autorizou o creditamento do PIS e da COFINS com insumos a contribuinte com atividade econômica de “distribuição e revenda de mercadorias alimentícias, que exigem conservação específica no transporte, por exemplo, medicamentos de uso animal” (atividade comercial).

Por outro lado, verificamos que ainda há precedentes desfavoráveis sendo proferidos por Câmaras Baixas do CARF, a exemplo da ementa a seguir transcrita:

“PIS/COFINS. Comercialização. Insumos. Creditamento. Impossibilidade. *Os incisos II dos arts. 3º das Leis ns. 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.*

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis ns. 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços”³⁶. (grifos nossos)

Portanto, uma vez identificada a incoerência do procedimento que vem sendo adotado pelas autoridades administrativas quanto ao creditamento do PIS e da COFINS sobre insumos para a atividade comercial, deve ser garantido também a esses contribuintes o enquadramento no conceito de insumos, a fim de prevalecer a supremacia do conceito constitucional da não cumulatividade, bem como para prestigiar o entendimento firmado pelo STJ nos autos do REsp n. 1.221.170/PR.

5. Considerações finais

A partir de uma análise da evolução da jurisprudência administrativa e judicial percebe-se que ocorreu uma transformação no conceito de insumo para fins

³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3402-007.201. Julgado em 17.12.2019. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 fev. 2020.

de creditamento do PIS e da COFINS, tendo sido inicialmente adotado pelo CARF (essencialidade) e, posteriormente, detalhado e conceituado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR).

Destarte, o processo administrativo fiscal assume no Brasil, na figura do CARF, um elevado papel no sentido de justificar e fundamentar a aplicação da legislação que rege o creditamento dessas contribuições, isto é, o julgamento dessas questões no âmbito administrativo e, em última instância, pela CSRF define os passos a serem seguidos pelos contribuintes e as futuras autuações sobre a matéria a serem realizadas pela RFB.

A relevância deste tema evidencia-se na medida em que se percebe que a jurisprudência administrativa oscilou por muito tempo entre um conceito de insumo não tão ampliativo para abranger todas as despesas operacionais da pessoa jurídica, como no caso do IRPJ, mas também não tão restritivo como no caso do IPI. Ou seja, percebeu-se que o conceito de insumo não poderia ser importado de outras legislações, como as relacionadas ao IPI e ao IRPJ, devendo ser analisado a partir de um conceito próprio das contribuições ao PIS e COFINS.

Por esta razão é que o STJ, quando do julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, não entendeu tal conceito de forma tão restritiva, como pretendido pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, sob pena de equiparar as materialidades de diferentes tributos, abrangendo os gastos essenciais e relevantes relacionados diretamente ao processo produtivo e à prestação de serviços, através de uma verificação fática e probatória pelas autoridades administrativas da essencialidade desse item.

Todavia, o STJ não se debruçou sobre a questão da aplicabilidade da não cumulatividade para o comércio (atacado e varejo), deixando em evidência apenas os contribuintes que possuem na sua cadeia empresarial a prestação de serviço e/ou a atividade industrial.

Além disso, restou claro que o legislador não tem a liberdade para adotar ou redefinir de acordo com a sua conveniência uma sistemática de não cumulatividade para essas contribuições diferente do disposto na CF.

Dessa forma, como a CF não impôs qualquer restrição ao direito ao crédito, jamais o legislador poderia tê-lo feito através das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois apesar de relativa incerteza quanto ao conteúdo do comportamento que deve ser adotado, não há nenhuma dúvida quanto à espécie do princípio da não cumulatividade. Assim, a não cumulatividade, ao ser estabelecida pelo legislador como princípio diretor do regime jurídico dessas contribuições, precisa ser concretizada de forma coerente e isenta de quaisquer contradições, pois entendimento diferente violaria o princípio constitucional da igualdade³⁷.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Parecer sobre a não-cumulatividade das contribuições sobre a receita. Distinção entre a não-cumulatividade dos impostos e a das contribuições. Conceito de insumo: alcance e extensão. Incons-*

Logo, como a legislação infraconstitucional delimitou essa sistemática para determinados setores da atividade econômica, o entendimento da RFB de limitar a apuração de créditos de PIS e COFINS às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços encontra-se dissonante com os preceitos constitucionais, o que será devidamente analisado pelo STF quando do julgamento dos RE n. 607.642/RJ e n. 841.979/PE.

Diante do exposto, e independentemente do ramo de negócio, deve ser analisado pelas autoridades administrativas e contribuintes cada caso concreto com foco na atividade específica desenvolvida pela empresa para que se possa avaliar o enquadramento no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

6. Referências bibliográficas

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Créditos de PIS e COFINS: insumos utilizados na fabricação, na produção, na prestação de serviços e na revenda de bens. In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 3.
- ÁVILA, Humberto. *Parecer sobre a não-cumulatividade das contribuições sobre a receita. Distinção entre a não-cumulatividade dos impostos e a das contribuições. Conceito de insumo: alcance e extensão. Inconstitucionalidade das Leis ns. 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 e das Instruções Normativas RFB ns. 247/02 e 404/04*. [S.l.: s.n.], 2015.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS/Cofins, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.
- DOMINGO, Luiz Roberto. Direito à manutenção do crédito de PIS e COFINS. In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. v. 1.
- GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 6, n. 34, Belo Horizonte, jul./ago. 2008.

titucionalidade das Leis ns. 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 e das Instruções Normativas RFB ns. 247/02 e 404/04. [S.l.: s.n.], 2015. p. 32.

- _____. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS/COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a Renda – Depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza. *Revista de Direito Tributário*, n. 23/24, São Paulo, 1983.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS/COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PINHO, Manoel Orlando de Moraes. *Dicionário de termos de negócios*. São Paulo: Atlas, 1995.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 111, São Paulo: Dialética, 2004.
- SILVA, Eric Castro de. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 170, São Paulo: Dialética, 2009.