

INSPER
LL.M Direito Tributário

Pedro Mário Tatini Araújo de Lima

Os critérios para a definição de insumo creditável na apuração do PIS e da COFINS
não cumulativos com base no novo posicionamento do STJ

São Paulo
2021

Pedro Mario Tatini Araújo de Lima

Os critérios para a definição de insumo creditável na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos com base no novo posicionamento do STJ

Trabalho final de conclusão de curso apresentado ao programa de LL.M. Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduado em direito tributário.

Orientador: Professor Marcelo Fonseca Vicentini

São Paulo

2021

LIMA, Pedro Mário Tatini Araújo de

Os critérios para a definição de insumo creditável na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos com base no novo posicionamento do STJ.
Pedro Mário Tatini Araújo de Lima – São Paulo, 2021.
41 f.

Artigo (pós graduação) – Insper, 2021
Orientador: Marcelo Fonseca Vicentini.

1. Contribuições Sociais 2. Cumulatividade 3. Regime Tributário 4. PIS I. Autor II. Título.

Resumo

O presente trabalho analisa o conceito de insumo creditável no cálculo e na apuração do PIS e da COFINS pela sistemática do regime não cumulativo. O objetivo principal é fornecer uma análise jurídica do tema a fim de apontar por meio de critérios objetivos a definição dos insumos passíveis crédito. O trabalho foi elaborado por meio de pesquisa documental e bibliográfica assim como pela análise pormenorizada da norma constitucional, da legislação aplicável e dos novos posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. O trabalho foi dividido em cinco capítulos principais no intuito de facilitar a compreensão do tema. No primeiro capítulo há uma introdução ao tema e um histórico da discussão nos tribunais superiores, no segundo capítulo foi levantado um histórico do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro, no terceiro capítulo foi analisada a sistemática do regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, no quarto capítulo for analisado o posicionamento mais recente do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, por fim, no quinto e último capítulo são traçadas as conclusões do autor e definidos critérios para conceituar insumos sob a perspectiva do regime de apuração não cumulativo do PIS e da COFINS.

Palavras-chave: Contribuições Sociais. Cumulatividade. Regime Tributário. Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento Social - COFINS

Abstract

This paper analyzes the concept of creditable inputs in the calculation of the Social Integration Program - PIS and the Contribution for Social Security Financing - COFINS by the non-cumulative regime system. The main objective is to provide a legal analysis of the matter in order to indicate, through objective criteria, the definition of creditable inputs. The work was elaborated through documental and bibliographical research, as well as a detailed analysis of the constitutional norm, the applicable legislation and the new positions of the Superior Court of Justice and the Supreme Court. The work is divided into five main chapters in order to facilitate understanding of the topic. In the first chapter there is an introduction to the subject and a history of the discussion in the higher courts, in the second chapter the author brings a brief history of PIS and COFINS in the Brazilian tax system, in the third chapter the systematic of the cumulative system of calculation of PIS and COFINS is explained, in the fourth chapter, the most recent position of the Superior Court of Justice on the matter is analyzed, finally, in the fifth and last chapter, the author's conclusions are drawn and the criteria for conceptualizing inputs from the perspective of the PIS and COFINS non-cumulative calculation system are defined.

Keywords: Social Contributions. Cumulativity. Tax regime. Social Integration Program - PIS. Contribution to Social Security Financing - COFINS

Sumário

1 INTRODUÇÃO	6
2 PIS/PASEP E COFINS	9
2.1 O fundamento constitucional	9
2.2 Breves considerações sobre o regime cumulativo	10
2.3 Classificação tributária da PIS/PASEP e da COFINS	12
3 A não cumulatividade	15
3.1 Conceitos aplicáveis ao regime de não cumulatividade	16
3.1.1 Incidência plurifásica e monofásica	16
3.1.2 Crédito físico e crédito financeiro	17
3.1.3 Métodos de cálculo.....	18
3.1 Classificação da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS	18
3 O Regime não cumulativo da PIS/PASEP e da COFINS	20
3.1 Disposição constitucional: Princípio ou sistemática infralegal	20
3.2 Disposição legal	22
3.2.1 Conceito legal de insumo	23
4 O Posicionamento dos Tribunais Superiores	28
4.1 Temas Repetitivos n.º 779 e 780	28
4.1.1 Critérios definidos pelo acórdão	30
4.2 Breves considerações sobre o Tema de Repercussão Geral n.º 756	34
5 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	40
LEGISLAÇÃO	41

1 INTRODUÇÃO

A questão central a ser analisada neste artigo científico se refere à análise do conceito de insumo para aplicação na sistemática de apuração não cumulativa do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Antes de adentrar à sistemática propriamente dita é importante situar o estudo fornecendo um breve histórico destas duas importantes contribuições dentro do sistema tributário nacional e também da sistemática não cumulativa de apuração.

A instituição dos PIS, assim como do próprio sistema tributário nacional, remonta ao regime constitucional anterior ao atual, qual seja, o de 1967. Segundo indica a própria Lei Complementar n.º 7/1970, que instituiu a referida contribuição, o objetivo principal era a constituição de um patrimônio para o trabalhador brasileiro.

Tendo em vista o referido objetivo, até a promulgação da Constituição Federal de 1988 o PIS funcionou como uma conta poupança, isto é, os recursos eram depositados em conta no nome do trabalhador e, conforme as hipóteses legais, era possível levantar o saldo acumulado.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o PIS foi recepcionado pelo seu art. 239, de forma que a sistemática da referida contribuição foi alterada e a arrecadação passou a financiar o pagamento do seguro-desemprego.

Diferentemente do PIS, a instituição da COFINS já se deu sob a vigência do atual sistema constitucional e substituiu a vetusta Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL por meio da Lei Complementar n.º 70/1991. Justamente por substituir o FINSOCIAL a COFINS também se propôs a financiar a seguridade social.

É importante lembrar que após a instituição das referidas contribuições a sistemática de arrecadação permaneceu a mesma por quase 15 anos, isto é, como cumulativa. Somente a partir de 2002 é que foi iniciada a alteração da sistemática de arrecadação das referidas contribuições, primeiro com o PIS e posteriormente com a COFINS.

O objetivo principal das alterações da sistemática cumulativa do PIS e da COFINS podem ser melhor traduzidos pelas exposições de motivos das Medidas Provisórias n.º 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Neste sentido, assim dispôs a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 66/2002:

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

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.¹

Por outro lado, a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 135/2003:

O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.²

Das exposições de motivo acima mencionadas é possível verificar que o legislador procurou modernizar a sistemática de arrecadação em um sistema que, ao menos inicialmente, poderia estimular o desenvolvimento econômico, além de facilitar sobremaneira o trabalho do ente arrecadador ao centralizar a cobrança em poucos contribuintes.

Somados aos objetivos mencionados acima também é importante ressaltar que a economia brasileira enfrentava diferentes desafios nos anos 2000, entre eles a concentração vertical das cadeias de produção. A ideia central era de justamente mitigar o acúmulo da elevada carga tributária cumulativa por meio da concentração das etapas de produção.

¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos n.º **MF 00211 EM MPV PIS PASEP**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 29 de agosto de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos n.º **EM Nº 197-A/2003 – MF**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 30 de outubro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm

Ocorre que, conforme se sabe, diferentemente do que ocorre em outras sistemáticas de não cumulatividade aplicadas a tributos incidentes sobre a cadeia produtiva, no caso das contribuições incidentes sobre o faturamento houve grande liberalidade do legislador na escolha dos créditos passíveis de aproveitamento e, por este motivo, subsistem questionamentos quanto à objetividade de sua definição.

Pois bem, é justamente sobre este ponto que o artigo científico se debruça, procurando formalizar os parâmetros que balizam a identificação dos insumos passíveis de creditamento na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

O ponto é importante porque focaliza verdadeira batalha entre contribuintes e o Estado, bem como entre contribuintes e outros contribuintes, afinal, conforme se sabe, em uma economia de mercado, qualquer redução de custos pode ser repassada ao preço final dos produtos e serviços vendidos, o que representa evidente vantagem comercial sobre a concorrência.

Desta feita, tão logo a sistemática não cumulativa de cálculo do PIS e da COFINS foi introduzida no sistema tributário nacional iniciaram-se diversas discussões a respeito da possibilidade de utilização de créditos e do conceito de insumo.

E é esta a questão que o autor procura responder, expondo os parâmetros da doutrina, da legislação e dos tribunais superiores a fim de fornecer uma metodologia eficiente para tratar os insumos na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

2 PIS/PASEP E COFINS

Conforme já foi brevemente exposto, o PIS e a COFINS são contribuições instituídas para o financiamento, respectivamente, do seguro desemprego e da seguridade social.

Inicialmente as duas contribuições dispunham apenas e tão somente do regime cumulativo de sua arrecadação. É por este motivo que o estudo inicia a análise com base na norma constitucional e na norma legal relativas ao referido regime.

Evidente que dada a natureza do trabalho e a limitação imposta pelo formato a análise da sistemática cumulativa não será aprofundada, mas buscará expor apenas a norma geral aplicável às referidas contribuições.

Sendo assim, o autor focará inicialmente as normas legais e constitucionais de instituição, verificando em um primeiro momento os aspectos gerais destas contribuições, sua classificação tributária e a norma matriz de sua incidência tributária.

Posteriormente, após o estudo inicial das contribuições será possível o exame mais aprofundado da sistemática diferenciada de tributação consubstanciada no regime não cumulativo.

2.1 O fundamento constitucional

A base constitucional fundamental das referidas contribuições é diversa e principalmente motivada pela diferente em suas instituições. Isto porque, conforme já comentado acima, o PIS antecedeu a própria Constituição Federal de 1988 ao passo que a COFINS foi instituída pouco tempo depois da nova norma constitucional.

Sendo assim, tendo em vista que a edição da norma referente ao PIS antecede a Constituição Federal de 1988, a sua adequação se deu por meio da recepção, conforme o *caput* do art. 239 da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.¹

¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

Por outro lado, a COFINS tem sua norma constitucional fundamentada no art. 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988 que determina:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;²

Conforme se vê, a base constitucional das duas contribuições é bastante peculiar na medida em que parcela é formada pela recepção de norma anterior e parcela é formada nos estritos termos delimitados pela norma, a despeito de ambas incidirem sobre a mesma base de cálculo, qual seja o faturamento.

Sobre esta evidente identidade de incidência, importantíssima a ressalva de Leandro Paulsen a respeito da identidade de bases de cálculo do PIS e da COFINS:

Com tais recepções expressas, restou excepcionada a vedação de bis in idem entre contribuições de seguridade social constante do art. 195, § 4o, da Constituição. Ou seja, prosseguiram coexistindo as duas contribuições sobre o faturamento, forte em fundamentos constitucionais distintos: os arts. 239 e 195, I, c/c o art. 56 do ADCT.³

Delimitadas as normas constitucionais que dão substrato a ambas as contribuições, passamos ao exame específico das normas infralegais que tratam da sistemáticas de arrecadações aplicáveis.

2.2 Breves considerações sobre o regime cumulativo

Conforme exposto, originalmente a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS compreendiam apenas e tão somente o regime cumulativo.

O referido regime foi instituído e é regido até hoje pelas Leis Complementares n.ºs 7 de 1970 e 70 de 1991, combinadas às Leis n.ºs 9.715/98 e 9.718/98.

Neste sentido, enquanto as duas normas complementares instituíram a PIS e a COFINS, as Leis n.ºs 9.715/98 e 9.718/98 passaram a dispor não apenas sobre os

² BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 10 Jun 2021

fatos geradores das contribuições, mas complementaram a norma aplicável ao dispor sobre bases de cálculo, alíquotas, deduções e normas gerais aplicáveis ao regime cumulativo.

Em linhas gerais, o regime cumulativo é aplicável às empresas que apuram o Imposto de Renda pela sistemática do lucro presumido e arbitrado, porém, é necessário mencionar que, como é recorrente no direito tributário, a regra geral admite exceções expressas, as quais foram enumeradas no art. 10 da Lei n.º 10.833/1993.

Tendo em vista o espaço resumido disponível neste artigo acadêmico, a análise das diversas hipóteses de exceções à regra geral, isto é, de empresas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido ou arbitrado e permanecem sujeita à sistemática cumulativa do PIS e da COFINS é relevada, mantendo-se o escopo de análise sobre a sistemática não cumulativa.

Neste sentido, de acordo com a Lei n.º 9.718/98, compreende-se como base de cálculo das referidas contribuições na sistemática cumulativa:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.⁴

Complementando, assim dispõe o Decreto Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.⁵

⁴ BRASIL. **Lei n.º 9.718/1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

⁵ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.598/1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

Da análise das normas acima expostas é possível concluir que a base de cálculo das referidas contribuições no regime cumulativo será a receita bruta, a qual é compreendida pela receita obtida com a atividade principal da pessoa jurídica, deduzida apenas e tão somente das previsões legais.

Conforme será visto à frente, parcela das deduções legais previstas no regime cumulativo são idênticas àquelas previstas para o regime não cumulativo, porém, evidentemente reduzidas.

As alíquotas aplicáveis ao regime cumulativo também se sujeitam a uma regra geral que comporta exceções, isto é, excetuadas as exceções previstas em lei são, respectivamente, 0,65% para a PIS e 3% para a COFINS, conforme disposto nos artigos 8º das Leis n.º 9.715/1998 e 9.718/1998, respectivamente:

Art. 8º-A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.⁶

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.⁷

Verificada de forma breve a aplicabilidade do regime cumulativo, é importante ressaltar que sua principal diferença em relação à sistemática não cumulativa se refere à base de cálculo, uma vez que afasta toda e qualquer dedução não prevista em lei.

Da mesma forma que a ressalva já feita acima quanto à limitação espacial e temporal deste artigo científico, também serão relevadas as exceções referentes as alíquotas não enquadradas na regra geral do regime cumulativo, tendo em vista que o objeto principal de estudo neste artigo é o regime não cumulativo.

2.3 Classificação tributária da PIS/PASEP e da COFINS

Feitos os apontamentos iniciais sobre a PIS e a COFINS, ainda é necessário situar o estudo destas espécies tributárias dentro do sistema tributário nacional.

⁶ BRASIL. **Lei n.º 9.715/1997**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF, 25 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

⁷ BRASIL. **Lei n.º 9.718/1997**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

Neste sentido e conforme já exposto acima, a matriz constitucional para instituição do PIS e da COFINS foi dada pelos artigos 239 e 195, I, ambos da CF/1988. Ocorre, porém, que da leitura rápida das nomenclaturas utilizadas pelos referidos dispositivos constitucionais não se mostra clara a espécie tributária em estudo.

Isto porque tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário nacional, ao conceituarem os tributos de competência da União, Estados e Municípios, enumeram apenas três espécies tributárias, quais seja, os impostos as taxas e as contribuições de melhoria, conforme se vê dos artigos 145 da CF/1988 e 5º do CTN:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.⁸

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.⁹

Sobre esta aparente omissão conceitual, mostram-se pertinentes os esclarecimentos do Professor Luís Eduardo Schoueri:

Efetivamente, o reconhecimento pelo direito positivo de pelo menos três espécies tributárias não pode ser negado quando, ao investigar-se quem pode instituir um tributo (tecnicamente: quem tem competência para instituí-lo), verifica-se que a Constituição Federal, no art. 145, refere-se àquelas três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria) que podem ser instituídas por qualquer das pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

[...]

Ou seja: o art. 145 não declara que no Brasil existem apenas três espécies de tributos; ele apenas arrola as três espécies que podem ser instituídas tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. As demais espécies (empréstimos compulsórios e as diversas contribuições) não aparecem no art. 145 porque não podem ser instituídas por todas as pessoas jurídicas de Direito Público.¹⁰

Desta forma, basta a análise pormenorizada para verificar que tanto a contribuição ao PIS, quanto a COFINS têm características singulares que as identificam ainda como outra espécie tributária, afastadas das demais previsões constitucionais e legais do CTN.

⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

⁹ BRASIL. **Lei n.º 5.172/1966**. Código Tributário nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardi. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>. P. 170-171. Acesso em: 24 Jun 2021

Estas características são a óbvia afetação de sua arrecadação à manutenção de uma atividade específica pela União, assim como uma direta vinculação ao princípio da solidariedade, por meio do qual toda a sociedade é incluída na sua base de contribuição.

Portanto, é possível observar que as contribuições sociais da seguridade social diferenciam-se dos impostos na medida em que têm uma vinculação específica de sua arrecadação e, de igual maneira, diferenciam-se das outras contribuições na medida em que não tem propriamente o requisito de referibilidade em sua arrecadação, mas são impostas à toda a sociedade por meio da aplicação do Princípio da Solidariedade.

Conclui-se que as contribuições sociais da seguridade social são uma espécie de tributo diferenciada e fortemente marcada pela destinação específica de sua arrecadação, vinculada diretamente à manutenção da seguridade social.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.¹¹

Classificam-se, portanto, a PIS e a COFINS como contribuições sociais, destinando-se à manutenção da atuação social da União no campo da seguridade social.

¹¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. P. 63. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 10 Jun 2021

3 A não cumulatividade

Após o fornecer um breve histórico da PIS e da COFINS no sistema tributário nacional e esclarecido brevemente o regime cumulativo, o qual é aplicado à minoria dos contribuintes, passamos à sistemática que será estuda e discutida mais a fundo neste artigo científico, qual seja, a não cumulativa.

Pois bem, a não cumulatividade não é recente no histórico normativo brasileiro ou mesmo no estudo do direito tributário, e ingressou no sistema tributário brasileiro como uma técnica aplicável apenas aos tributos incidentes sobre o consumo.

Conforme explica Sacha Calmon:

Apenas no ano de 1965 o princípio em tela tornou-se constitucional, introduzido pela Emenda nº 18 à Carta de 1946, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual.

Na época, o país seguiu uma tendência mundial ao introduzir na Constituição o princípio da não cumulatividade. A Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretiva, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros;¹

Embora possa ser conceituada como mera técnica de apuração de tributos, a matéria teve tratamento constitucional e, por essa razão, deve ser encarada no sistema brasileiro como princípio constitucional.

Conforme muito bem expõe José Eduardo Soares de Melo:

A não-cumulatividade tributária constitui princípio constitucional, porque representa uma regra de comportamento de forte conteúdo axiológico, balizando a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constitui um sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos produtos, mercadorias e serviços.²

O objetivo principal da sistemática não cumulativa encontra-se intrinsecamente ligado à compreensão do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a referida sistemática é implementada como um meio de onerar apenas e tão somente a capacidade econômica do consumidor de um produto ou serviço, desonerando a cadeia produtiva.

A motivação da referida técnica e princípio constitucional parece não necessitar de grandes divagações: desonerar a cadeia produtiva corresponde, na teoria econômica, a incentivar a o que potencialmente eleva a geração de empregos e o desenvolvimento econômico.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. P. 356. Acesso em: 25 Jun 2021

² MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev., atual. ampl. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2010. 384 p. p. 299-300

Nas palavras de Leandro Paulsen:

A não cumulatividade não é argumento para dizer-se da incidência ou não de um tributo, mas para buscar-se mecanismo que neutralize a tributação ao longo da cadeia econômica, de modo que não tenha os efeitos perversos da tributação em cascata, em que incidências sucessivas sobre as mesmas bases resultem em gravame demasiado.³

Portanto, do acima exposto é possível depreender que a sistemática não cumulativa corresponde à uma técnica de apuração de tributos que foi implementada no Brasil com status de norma constitucional, objetivando, por meio de uma complexa organização, a desoneração das etapas produtivas por meio da eliminação da incidência repetitiva de tributos sobre uma mesma base econômica.

3.1 Conceitos aplicáveis ao regime de não cumulatividade

Tendo em vista as especificidades relacionadas a esta técnica de apuração tributos e a sua origem na tributação do consumo e não propriamente na tributação da renda ou faturamento, torna-se necessário fazer uma breve introdução, esclarecendo alguns conceitos básicos que serão utilizados mais à frente quando analisado o regime aplicável às contribuições.

3.1.1 Incidência plurifásica e monofásica

O primeiro parâmetro que deve ser esclarecido é aquele referente à incidência da tributação, isto é, se ela acontece de uma só vez ou se a incidência se repete ao longo do tempo.

Dentro destes parâmetros, a tributação de incidência monofásica pode ser conceituada como aquela que incide de uma só vez ao longo de toda uma cadeia. Neste sentido, o legislador determina a concentração da cobrança em um só contribuinte, o qual recolhe todo o tributo e promove apenas o repasse financeiro.

Por outro lado, a incidência plurifásica é aquela na qual o tributo incide de forma repetida ao longo do tempo e, geralmente, sobre toda a cadeia de contribuintes. Desta forma, o recolhimento é feito de forma descentralizada por cada um dos contribuintes.

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. P. 168. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788553616282/>. Acesso em: 13 Jun 2021

Vale esclarecer que os motivos que justificam a escolha do momento de incidência dos tributos são analisados a cada caso pelo legislador, mas a vantagem principal que parece sustentar a incidência monofásica em lugar da incidência plurifásica é a facilitação do trabalho de fiscalização, uma vez que este pode ser realizado sobre um número menor de contribuintes de uma mesma cadeia.

Conforme bem expôs Thiago de Mattos Marques:

“o que se objetiva com a fixação da sistemática monofásica de tributação, em geral, é simplesmente concentrar a obrigação pelo recolhimento das contribuições que seriam devidas ao longo da cadeia de circulação econômica em uma determinada etapa – via de regra, na produção ou importação da mercadoria sujeita a tal modalidade de tributação –, sem que isso represente redução da carga incidente sobre os respectivos produtos”⁴

3.1.2 Crédito físico e crédito financeiro

O segundo parâmetro utilizado na sistemática de apuração não cumulativa diz respeito aos critérios de cálculo para aproveitamento do tributo pago em etapa anterior, isto é, o método pelo qual o legislador admite o aproveitamento dos valores pagos em etapas anteriores da cadeia econômica.

Conforme as lições da doutrina, os critérios podem ser divididos em duas metodologias de cálculo que foram denominadas de crédito físico e crédito financeiro.

O crédito físico seria a metodologia de cálculo na qual só seria permitido o aproveitamento dos tributos pagos nas etapas anteriores relativos a bens que foram incorporados fisicamente ao produto final. Desta forma seria necessário que os bens adquiridos pelo contribuinte sejam de alguma forma integrados fisicamente ao produto final ou consumidos no processo de produção.

Por outro lado, a metodologia do crédito financeiro estabelece que a incorporação não se dá exclusivamente de forma física, mas admite também a incorporação dos valores ao custo do produto final, isto é, alguns bens adquiridos pelo contribuinte não se incorporam fisicamente ao produto final, mas uma vez consumidos no processo produtivo incorporam-se ao custo do produto final.

É neste sentido a lição de Hugo de Brito Machado Segundo:

Pela sistemática do *crédito físico* o contribuinte somente tem direito de creditar-se do tributo incidente naquelas entradas de itens que se incorporam, fisicamente, ao produto posteriormente vendido e submetido à tributação. Em se tratando de uma fábrica de sapatos, por exemplo, submetida a um tributo

⁴ MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 154, p. 118–129, jul., 2008.

não cumulativo quando da venda dos sapatos fabricados, poderá ser aproveitado como crédito o imposto incidente sobre o couro, a tinta, a borracha, os cordões para cadarços, as linhas de costura e todos os demais itens que fisicamente se incorporam ao sapato a ser posteriormente vendido. Já a sistemática do *crédito financeiro* é aquela na qual o contribuinte tem direito de creditar-se do tributo incidente em todas as operações anteriores que representam um custo para a produção ou a comercialização do bem a ser tributado. Parte-se da ideia – daí o nome da sistemática – de que tais custos incorporam-se financeiramente ao bem, encarecendo-o, razão pela qual, se foram tributados, devem gerar ao contribuinte o direito ao crédito correspondente. Por essa sistemática, o fabricante de sapatos mencionado no parágrafo anterior poderia creditar-se não apenas do tributo incidente sobre o couro, a tinta e demais itens incorporados ao calçado, mas também da energia elétrica consumida, das máquinas usadas em sua fabricação etc.⁵

O que se observa das duas sistemáticas apresentadas acima é que o aproveitamento de créditos foi centrado no processo produtivo.

Isto ocorre porque a sistemática não cumulativa foi inicialmente proposta para a os tributos incidentes sobre o consumo e, posteriormente, passou a ser adotada também para tributos incidentes sobre a renda, faturamento ou receita.

É justamente desta adaptação da tributação do consumo para o faturamento que advém o ponto mais importante do estudo da não cumulatividade. Isto porque, as metodologias de crédito físico ou financeiro que já se mostravam bastante complexas na apuração de tributos sobre o consumo, acabam tornando-se ainda mais complexas quando de sua adaptação para a incidência sobre a renda, afinal, esta sistemática não tem por objeto um produto ou serviço que pode ser identificado dentro do processo produtivo, mas sim o faturamento das empresas.

3.1.3 Métodos de cálculo

Verificados acima os critérios relativos aos créditos passíveis de aproveitamento na sistemática não cumulativa, passamos ao estudo das metodologias de cálculo identificadas na doutrina: o cálculo de incidência pela adição – aditivo - e o cálculo por meio da subtração - subtrativo.

Na primeira metodologia de crédito são somados os lucros obtidos em um determinado período e todos os valores incorridos pelo contribuinte para a manutenção de sua cadeia de produção, isto é, os custos incorridos no processo de produção como a folha de salários. Desta adição é obtida a base de cálculo sobre a qual é aplicada a alíquota.

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. São Paulo:Atlas, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 17 Jun 2021

Neste sentido é esclarecedora a lição de Solon Sehn:

Em alguns países, vigora o método de adição ou aditivo, no qual o valor agregado é apurado a partir dos gastos relativos à mão de obra, matérias primas, insumos, despesas e da margem de lucro da operação. Estes são somados para fins de composição da base de cálculo do tributo (no método direto aditivo) ou considerados individualmente, aplicando-se a alíquota sobre cada um dos fastos em questão (método indireto aditivo).⁶

Por outro lado, a metodologia de subtração, amplamente mais utilizada, diga-se de passagem, é obtida pela dedução do valor do imposto pago em etapas anteriores. Esta metodologia, por sua vez, pode utilizar duas formas de dedução, quais sejam, a dedução de base contra base e a dedução de imposto contra imposto.

Na metodologia de subtração de tributo contra tributo os valores recolhidos em etapas anteriores são subtraídos do valor calculado a recolher, de forma que o objeto do cálculo é o tributo propriamente dito.

Por outro lado, a metodologia de subtração de base contra base subtrai o valor total de bens adquiridos do valor total de bens vendidos, de forma que o objeto do cálculo não é o tributo em sí, mas a mercadoria. Após a obtenção do valor líquido é aplicada a alíquota e obtido o valor total do tributo a recolher.

3.1 Classificação da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS

Embora a classificação da sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS segundo os parâmetros trazidos acima possa parecer irrelevante e voltada meramente ao estudo acadêmico, ela se mostra útil nas análises entre diferentes regimes de tributação não cumulativa.

Tendo em vista que a análise comparativa será utilizada mais à frente, para as sistemáticas do IPI e do ICMS nos estudos da aplicação ou não de um princípio constitucional de não cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS e do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS, é necessário esclarecer que de acordo com os parâmetros acima o regime aplicável ao PIS e a COFINS pode ser classificado como um regime de não cumulatividade de incidência plurifásico (majoritariamente), com base no sistema de créditos financeiros e metodologia de cálculo subtrativa de base contra base.

⁶ SEHN, Solon. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011. 446 p. p. 264

3 O Regime não cumulativo da PIS/PASEP e da COFINS

Observados acima os diferentes aspectos aplicáveis ao regime ou sistemática de não cumulatividade dentro do sistema tributário nacional, o estudo passa à de sua aplicação na apuração das contribuições sociais de seguridade social, verificando as especificidades a matriz constitucional e as disposições normativas, a fim de, posteriormente, adentrar à discussão e fixação de critérios pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

3.1 Disposição constitucional: Princípio ou sistemática infralegal

Inicialmente cumpre lembrar que a não cumulatividade das contribuições sociais de seguridade social foi tratada pelo art. 195, parágrafo 12, da Constituição Federal de 1988 e pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

O referido dispositivo constitucional estabelece o seguinte: “§ 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.”¹

Ocorre que a sistemática não cumulativa no âmbito das contribuições sociais da seguridade social foi introduzida no ordenamento pátrio sem o comando constitucional. Isto porque as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 – que instituíram a cumulatividade do PIS e da COFINS no sistema tributário nacional - são anteriores à promulgação da Emenda Constitucional n.º 42/2003, a qual incluiu o referido parágrafo ao art. 195 da Constituição Federal.

Não por outra razão que parcela relevante da doutrina considera que o regime de não cumulatividade adotado para as referidas contribuições não está incorporado ao princípio constitucional da não cumulatividade, mas compreende apenas uma técnica de apuração especial relativa contribuições PIS e COFINS.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

Considerando que o permissivo constitucional tratara de exceção ao princípio da isonomia, rigorosamente não estabelecera que as contribuições previstas no art. 195 da CF fossem pautadas pelo princípio da não cumulatividade. Por essa razão, percebeu-se que a não cumulatividade da COFINS não

¹ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20 jun. 2021.

compreendera um verdadeiro princípio constitucional, mas, sim, mera sistemática de apuração da referida contribuição social.²

No mesmo sentido Luis Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcantara Viana:

Não há que se falar em princípio da não cumulatividade em matéria de PIS e COFINS, até mesmo em função do que prevê o § 12. A nosso ver, o legislador infraconstitucional não recebeu da Constituição Federal ditame específico sobre a não cumulatividade das contribuições, que deve ser lastreado pelos princípios constitucionais em matéria tributária, como a isonomia, a capacidade contributiva e a legalidade.³

Por fim assevera Luiz Roberto Domingo:

Ainda que se possa identificar a não cumulatividade como uma “promessa” de que não haverá cobrança cumulativa dos tributos, constituindo—se um limite objetivo cominado por uma norma constitucional, não creio que diante da diversidade de formas de não cumulatividade e da novel disposição quanto à faculdade para escolha dos setores da economia em que será aplicada, permaneça o tal instituto com o originário perfil de princípio-garantia do contribuinte [...]”⁴

Outra parte da doutrina, porém, considera que a despeito do breve tratamento constitucional, a não cumulatividade configura um princípio constitucional e, como tal, não poderia ser limitada pelo legislador na tentativa de definir hipóteses que dariam azo aos créditos dedutíveis.

Neste sentido é o posicionamento de Kiyoshi Harada:

Daí por que a enumeração de créditos a serem descontados, prevista no art. 3o da Lei no 10.637/2002 em relação ao PIS e no art. 3o da Lei no 10.833/2003 em relação à COFINS, deve ser entendida como sendo meramente exemplificativa. A lei não pode impor limites à dedução de créditos decorrentes de despesas efetuadas pela pessoa jurídica no exercício de sua atividade-fim.⁵

Por fim, há ainda posicionamento brilhante do professor Humberto Ávila⁶, que ao se debruçar sobre a temática exposta concluiu, em memorado artigo, que a mera instituição da sistemática não cumulativa pelo legislador constitucional já lhe impõe o dever de comprometimento pleno à referida sistemática, pouco importando se o comando é principiológico ou normativo.

² MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev., atual. ampl. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2010. 384 p. p. 305.

³ SCHOUERI, Luis Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 405-425.

⁴ DOMINGO, Luiz Roberto. Direito à manutenção do crédito de PIS e COFINS – Benefícios fiscal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 427-450.

⁵ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498376/>. Acesso em: 20 Mai 2021

⁶ ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

Neste sentido, explica que a incongruência em não aplicar de forma plena a não cumulatividade na apuração da PIS e da COFINS, isto é, restringindo a não cumulatividade apenas à alguns setores, configura inconstitucionalidade não pela hierarquia da norma de não cumulatividade, mas pelo confronto com o princípio da isonomia e de seu decorrente, qual seja, o postulado do legislador coerente.

O que se pode observar, em verdade, é uma discussão relativa à própria sistemática estabelecida nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, isto é, sobre a constitucionalidade da limitação ao direito de crédito dos contribuintes na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

A despeito da discussão não envolver a matéria estudada neste artigo propriamente dita, afinal, o ponto central aqui estudado é o conceito dos insumos dentro da legislação infraconstitucional, ainda sim é importante suscitá-la, uma vez que eventual desdobramento relativa à matéria acabará, por certo, repercutindo na discussão relativa ao conceito de insumos dedutíveis da PIS e da COFINS.

Do acima exposto restam evidentes duas conclusões sobre o tratamento constitucional da não cumulatividade do PIS e da COFINS perante a doutrina tributária atual.

Em segundo lugar é importante ressaltar que o fato da não cumulatividade da PIS e da COFINS não se configurar como um princípio constitucional em nada afeta a discussão acerca do conceito de insumos, uma vez que a dedutibilidade dos insumos é viabilizada não por eventual princípio constitucional, mas por expressa determinação legal.

Em segundo lugar, é possível concluir que a discussão sobre a adequação das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ao princípio constitucional da não cumulatividade ou, em outras palavras, à própria norma constitucional, ainda não foi finalizada e nem é pacífica, restando ao intérprete da norma a cautela e atenção correspondentes.

Neste sentido, entendimento de peso em sentido contrário, quer nos parecer ser mais acertado a inexistência de uma sistemática constitucional de não cumulatividade aplicável de forma específica às contribuições sociais, afinal, tendo o legislador constitucional detalhado com tal minúcia as sistemáticas aplicáveis ao ICMS e ao IPI, não haveria motivo para que, no caso das contribuições sociais, deixasse a sistemática em termos tão resumidos simplesmente por equívoco.

Desta forma, é de se concluir que a interpretação teleológica deve ser considerada no exame dos exatos comandos constitucionais de não incidência tributária aplicável ao PIS e a COFINS.

3.2 Disposição legal

Analisados acima os aspectos constitucionais relevantes sobre a sistemática não cumulativa das contribuições sociais da seguridade social, passamos à análise da legislação específica que trata da matéria, a fim de verificar a disposição infraconstitucional a respeito dos insumos, nos termos do que foi estabelecido nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

3.2.1 A previsão legal de insumo

Conforme já mencionado, o tratamento normativo da sistemática não cumulativa das contribuições sociais de seguridade social foi implementado pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

As referidas normas legais apresentaram inúmeras diferenças em relação à sistemática cumulativa, sendo certo que a análise completa de todas as assimetrias demandaria tempo e espaço que não são suficientes a este formato de estudo.

Neste sentido, passa-se à análise do objeto do estudo, qual seja, a definição do conceito de insumos de acordo com as normas legais supracitadas.

Os artigos 3º de ambas as normas, enumeraram diferentes hipóteses de concessão do direito de crédito. No que diz respeito ao estudo elaborado neste artigo científico, importa a análise dos incisos II de ambos os artigos 3º das referidas normas.

Neste sentido, assim dispõe o referido dispositivo da Lei n.º 10.637/2002:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;⁷

⁷ BRASIL. **Lei n.º 10.637/2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a

Idêntico o dispositivo da Lei n.º 10.833/2003:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;⁸

Conforme se verifica do dispositivo comum às referidas normas legais, o legislador trouxe de forma implícita o conceito de insumo, fazendo uma referência genérica aos bens e serviços que poderiam ser enquadrados para garantir o direito ao crédito.

E é justamente desta referência implícita que se iniciou a discussão jurídica a respeito do conceito de insumo para a apuração não cumulativa da PIS e da COFINS que, como era de se esperar, atingiu os órgãos administrativos e, posteriormente, o judiciário.

Conforme será visto mais adiante, o tema parece ter se encaminhado para uma conclusão final após o julgamento Recurso Especial n.º 1.221.170/PR - Tema Repetitivo n.º 779 pelo C. Superior Tribunal de Justiça, o que ainda será analisado à frente, porém, ao que interesse à discussão é importante verificar os argumentos doutrinários acerca da matéria.

Pois bem, o tratamento doutrinário é bastante favorável à conclusão de que a escolha pela conceituação genérica utilizada pelo legislador não é injustificada, mas decorre de uma escolha legislativa de considerar insumo todos os bens e serviços que possuam utilidade ao processo produtivo.

É neste sentido o entendimento de Marco Aurélio Grecco:

Em suma, o inciso II do artigo 3º das Leis em exame consagra o direito à dedução de todos os dispêndios ligados a bens e serviços cujo grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito:

- a) à sua existência par ao contribuinte;
- b) ao seu fazer funcionar;
- c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais; e
- d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser – em certa medida – “novo” perante o contribuinte.

compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em 20 jun. 2021.

⁸ BRASIL. **Lei n.º 10.833/2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em 20 jun. 2021.

A aplicação do critério acima exposto conduz à conclusão de que um conjunto determinável de dispêndios está abrangido pelo dispositivo.

Assim, por exemplo, todos aqueles ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura conditio sine qua non da própria existência e/ou funcionamento estão abrangidos.

Também estão abrangidos os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria.

Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria.⁹

Igualmente, e levando em consideração a necessária adequação da sistemática aos novos processos que envolvem a cadeia de produção de bens também se posiciona Kiyoshi Harada:

Dentro dessa nova ótica e incorporando os modernos processos tecnológicos que integram o atual sistema de industrialização e circulação de bens e serviços, o conceito de insumo está intimamente ligado às despesas pagas pela pessoa jurídica e que compõem o custo operacional inerente à atividade-fim desenvolvida pela empresa que irá propiciar a receita bruta, base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativo.¹⁰

Da mesma forma se posiciona Leandro Paulsen:

A solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e 3º da Lei n. 8.833/2003 e da respectiva regulamentação (e.g., IN n. 404/2004) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei. O art. 111 do CTN é inaplicável ao caso, porquanto não se trata, aqui, de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Trata-se de decorrência do próprio sistema de não cumulatividade instituído por lei e previsto constitucionalmente. Não se trata de estender qualquer previsão legal, mas de reconhecer o caráter casuístico e exemplificativo do rol estampado em lei.¹¹

As conclusões acima apontam no sentido de que o conceito ao qual o legislador procurou utilizar se refere, de uma forma ou de outra, ao processo produtivo ao qual o bem ou serviço foi aplicado.

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

Ora, o vocábulo “utilizado” é ordinariamente adotada para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, adotado, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade. Portanto, o direito de crédito, no enfoque legal, deriva de todo e qualquer insumo que tenha sido utilizado no processo de fabricação, produção e prestação de

⁹ GRECCO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. *In*: PAULSEN, Leandro. **Não cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS**. Porto Alegre: IOB Thompson/Istituto de Estudos Tributários, 2004. p. 101-122.

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498376/>. p.214. Acesso em: 10 Mai 2021.

¹¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 10 Jun 2021

serviços: afinal, a Lei “fala” em utilização do insumo e não de sua integral ao produto final.¹²

Ocorre que após alguma experiência no contencioso administrativo o conceito doutrinário mencionado acima pareceu não resolver a discussão e, por essa razão, alguns posicionamentos passaram a admitir a utilização de conceitos “emprestados” de outros sistemas jurídicos.

Neste sentido, a doutrina passou a argumentar que em vista do afastamento da hipótese de incidência tributária das contribuições sociais da seguridade social em relação às hipóteses de incidência previstas para tributação sobre o consumo, e considerando ainda que há evidente semelhança no que se refere ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, isto é, tributação da renda, seria mais racional implementar a aplicação dos conceitos já delineados na referida legislação.

Neste sentido argumentam Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto:

É natural que assim o seja, afinal, se os métodos de não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao PIS e à COFINS são diferentes, se as materialidades de cada qual são diferentes, os critérios a serem adotados à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos.

[...]

a jurisprudência atual do CARF respalda nosso entendimento, porquanto vem manifestando o posicionamento segundo o qual o conceito de insumos de PIS e COFINS equivale ao conceito de despesas necessárias ao processo produtivo, nos termos do RIR/99, o que equivale ao conceito de custo de produção.¹³

Igualmente posicionam-se Gilberto de Castro Moreira Junior e Mariana Nunes Costa:

Assim, diante da distinta materialidade do IPI e do PIS e COFINS, nos parece fazer mais sentido que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS seja o mesmo aplicável ao Imposto de Renda. Isto porque para se auferir lucro, é necessário antes a obtenção de receita.

[...]

De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previstos na legislação do IRPJ (art. 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.¹⁴

¹² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: Do conceito de insumo para fins de escrituração dos créditos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 99-113.

¹³ BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 15-40.

¹⁴ MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 233-244.

Por fim, após a continuidade da discussão administrativa, a doutrina parece ter passado a uma nova fase, identificando os critérios de utilidade ou necessidade ao processo produtivo, mas somando ainda o critério de essencialidade, isto é, que não pode faltar ao processo produtivo.

O referido posicionamento foi muito bem exemplificado por Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcantara Viana:

E no caso das despesas com materiais de limpeza pela indústria alimentícia, objeto do voto em questão? Ali também não há dúvida de que tais despesas são necessárias, mas existe algo a mais, que não encontramos em nosso exemplo anterior. Esse “algo a mais” seria a tal essencialidade à produção, vez que sem um ambiente limpo impossível seria produzir um alimento em conformidade com a legislação sanitária.

É importante que se ressalve esse aspecto: a essencialidade não se confunde com a necessidade; esta se relaciona à atividade operacional e é critério válido para o imposto de renda. Essencialidade, no caso das contribuições ao PIS/COFINS, relaciona-se com o termo “insumo”, i.e., algo necessário para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.¹⁵

Diante de todo o acima exposto é possível concluir que os artigos 3º, incisos II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não delimitaram de forma clara o conceito de insumo.

A despeito disso, a doutrina tributária parece ter percorrido um longo processo de evolução no que se refere à definição e o alcance do termo “insumo” para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

Inicialmente o verbo transitivo direto utilizado pelos referidos dispositivos legais era esmiuçado ao ponto de extrair-se um núcleo de consequência para os bens e serviços que dariam origem ao direito de crédito.

Neste sentido, após a compreensão inicial a doutrina parece ter evoluído e, partindo de uma interpretação bastante abrangente parece ter encontrado os critérios objetivos de enquadramento dos bens e serviços no conceito de insumo aplicável à sistemática.

Mais importante ainda, a lição da doutrina exposta acima demonstra que o conceito de insumo referido na legislação não parece ser importante para a objetivo final da análise – de existência ou inexistência do direito de crédito - uma vez que o

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 405-425.

direito ao crédito está mais ligado ao emprego que foi dado a determinado bem ou serviço do que ao bem e serviço em si.

4 O Posicionamento dos Tribunais Superiores

Conforme visto acima, as discussões envolvendo a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS são complexas e já se arrastam por algum tempo. Como é de se esperar, após o longo período de discussões a questão foi alçada aos tribunais superiores.

No âmbito infraconstitucional a matéria foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, Temas Repetitivos n.ºs 779 e 780, tendo ocorrido a publicação de seu acórdão no dia 24 de abril de 2018.

No âmbito constitucional a ainda questão será discutida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 841.979, Tema de Repercussão Geral n.º 756.

Embora tenha ocorrido a publicação do acórdão referente aos Temas Repetitivos acima mencionados a questão ainda não foi definitivamente julgada, uma vez que o Recurso Especial foi sobrestado pela discussão do Tema n.º 756 no C. STF.

4.1 Temas Repetitivos n.º 779 e 780

Embora tenham sido eleitos dois números distintos para os temas repetitivos, a discussão envolvida é a mesma e se refere ao recurso especial representativo de controvérsia n.º 1.221.170/PR.

Em um breve histórico do caso, a Recorrente é empresa industrial do ramo alimentício que desenvolve a atividade de avicultura, e questiona as limitações impostas pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para tanto a empresa argumentou que o referido conceito é abrangente e deve compreender custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais que são imprescindíveis à sua atividade produtiva. Neste sentido, suscitou que a indevida limitação ao conceito de insumo contraria o artigo 110 do Código Tributário Nacional, o artigo 11 da Lei Complementar 95/98 e os artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O julgamento foi concluído com posicionamento favorável à contribuinte de modo que foram afastadas as normas administrativas, quais sejam, as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, estabelecidos dois critérios para o enquadramento no conceito de insumo aplicável à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, quais sejam a essencialidade e a necessidade e, por fim, foi determinado o retorno dos autos à origem para que verificasse se os bens e serviços apontados pela empresa se adequavam critérios estabelecidos pelo acórdão.

O julgamento não foi unânime, formando-se maioria com o voto do relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, acompanhado pelos Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria. Restaram vencidos os Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

4.1.1 Critérios definidos pelo acórdão

Em linhas gerais o acórdão proferido pela primeira seção do Superior Tribunal de Justiça não trouxe grandes inovações no que diz respeito às lições já trazidas pela doutrina e isso se deve, em grande parte, ao longo e exaustivo período em que a matéria já vem sendo discutida no direito tributário.

O grande mérito da decisão do Colendo Tribunal é, na verdade, ter estabelecido um marco de isonomia e efetividade ao tratamento dos contribuintes perante a administração pública. Isto porque os critérios para reconhecimento e enquadramento dos insumos aplicáveis no âmbito do PIS e da COFINS agora terão força jurisprudencial.

Pois bem, antes de passar à análise dos critérios definidos pelo Colendo Tribunal é importante verificar a linha argumentação lógica e jurídica sustentada no referido acórdão.

De início já é possível verificar a linha de raciocínio jurídica e lógica trazida no referido acórdão, que acatou tese há muito defendida pela maior parte da doutrina no sentido de que a utilização do termo de forma genérica nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 não era decorrência de mero equívoco ou falta de zelo, mas uma escolha legislativa específica, voltada à realidade aplicável às contribuições sociais.

Em sendo esta a escolha do legislador, os ministros passaram a verificar a interpretação teleológica trazida pelas referidas normas legais e concluíram, conforme também já havia sido antecipado pela doutrina, que a norma de não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS era própria específica a estes tributos, uma vez que as outras sistemáticas não cumulativas se referiam a tributos incidentes sobre o consumo, com hipóteses materiais diversas, focadas no bem e não no processo produtivo.

Sendo assim, em decorrência desta sistemática específica focada no processo produtivo, os ministros verificaram que a especificidade era relacionada à hipótese de incidência dos referidos tributos de forma que o objetivo principal do legislador quando da implementação da sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS era a desoneração do processo produtivo e não de produtos ou mesmo do produtor. Por esta razão, a sistemática de créditos dos insumos deveria se curvar à mesma lógica, isto é, desonerar o processo produtivo sem vinculação ao bem/serviço e muito menos ao produtor.

A partir desta conclusão foram afastadas as duas propostas iniciais de utilização de conceitos afetos às normas do IPI e do IRPJ, traçando uma norma que se enquadra à exigência própria do PIS e da COFINS não cumulativos, isto é, que desonere apenas e tão somente o processo produtivo sem restringir o direito de crédito do contribuinte ou conceder excessiva desoneração que suplantasse a cadeia produtiva e acabasse desonerando o próprio produtos ou prestador de serviço.

Pois bem, com base nesta compreensão de que a técnica de apuração não cumulativa específica ao PIS e a COFINS foi utilizada pelo legislador como forma de desonerar o processo produtivo, os Ministros passaram a definir um critério objetivo para definição de insumos, conforme é possível observar da ementa do acórdão do Recurso Especial n.º 1.221.171/PR – Tema de Repetitivo n.º 779 abaixo transcrita:

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 SEGUINTE 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.
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.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.¹

Conforme se verificar da ementa, o acórdão estabeleceu dois critérios diferentes para a conceituação de insumo, quais sejam, a essencialidade e a relevância, sendo esta a primeira vez que tais critérios foram utilizados em uma decisão judicial vinculante.

Embora a ementa não tenha especificado de forma clara os conceitos de essencialidade e relevância, referidos termos foram muito bem explicitados nos debates e nos votos dos Ilustres Ministros, especialmente os votos da Ministra Regina Helena Costa e do Ministro Mauro Campbell Marques.

Neste sentido, justamente a fim de estabelecer critérios claros ao termo suscitado nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho decidiu por incluir amplos trechos do voto da Ministra Regina Helena Costa em seu voto, sendo oportuno transcrever o trecho em que a Ilustre Ministra delimita o alcance dos conceitos de essencialidade e relevância, no seguinte sentido:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. Anhambi Alimentos LTDA. e Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 22 de abril de 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&peticao_numero=-1&formato=PDF.

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.

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Interpretando-se em conjunto a tese exposta na ementa e as explicações no acórdão é possível verificar a tentativa de uma classificação clara e objetiva do conceito de insumo para o fim de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS. Esta classificação é levantada a partir de dois critérios que, conforme expuseram os Ministros, não são complementares, isto é, podem ser tomados de forma isolada.

Neste sentido, é importante o destaque dado pela ministra à conjunção alternativa utilizada:

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Desta forma, nos termos do que foi definido pelo acórdão, os bens ou serviços podem ser compreendidos como necessários ao processo produtivo quando não sejam indispensáveis, mas estejam integrados à cadeia produtiva alguma singularidade ou por imposição legal.

O bem ou serviço essencial, por outro lado, pode ser compreendido como aquele que constitui elemento inseparável do processo produtivo ou da prestação de serviço, de forma que sua falta impeça a produção do bem ou a prestação do serviço ou, caso não lhe impeça, diminua de forma relevante a sua qualidade, quantidade ou suficiência.

Sobre o segundo critério é importante apontar que embora a tentativa dos Ministros do C. STJ tenha se mostrado bastante produtiva, afastando relevante subjetividade, ainda assim parece não ter encerrado a discussão.

Isto porque, na forma como trazido no acórdão, o critério de necessidade pode ser mostrar sobremaneira amplo, dependendo da análise das singularidades de cada cadeia produtiva.

Por fim, além da definição dos critérios de caracterização do insumo, os ilustres julgadores também afastaram a definição de um rol ou de formas fechadas para o termo, deixando claro que o enquadramento e a análise deverá ser feita no caso concreto e de acordo com o objeto social e o processo produtivo de cada contribuinte.

Este apontamento é importante por dois motivos: primeiro porque resta evidente que a análise do processo produtivo é essencial, cabendo aos contribuintes o ônus probatório e demonstração clara do enquadramento dos bens e serviços dentro dos critérios estabelecidos na jurisprudência; em segundo lugar, o posicionamento parece afastar uso já popularizado da Ação Mandamental no meio tributário, uma vez que esta não compreende uma fase probatória, necessária para comprovação dos critérios da essencialidade e necessidade.

Conclui-se, portanto, que o acórdão que firmou a tese repetitiva n.ºs 779 e 780 trouxe memorável avanço sobre a determinação de insumo na sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS, porém, ainda não é possível afirmar que a discussão tenha se encerrado no âmbito infraconstitucional uma vez que a análise da singularidade da cadeia produtiva a fim de verificar a necessidade de determinado e o seu enquadramento como insumo acaba por mitigar a objetividade dos critérios definidos no julgado.

4.2 Breves considerações sobre o Tema de Repercussão Geral n.º 756

Demonstrados acima os critérios traçados pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da delimitação de insumo na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativos estabelecida nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ainda é importante ressaltar que a matéria não foi completamente pacificada no âmbito dos Tribunais Superiores.

Isto porque, ainda em 2014, quatro anos antes da publicação do louvável acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, foi reconhecida repercussão geral da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se denota da ementa abaixo transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, CF/88. PIS. COFINS. ARTIGO 3º, NOTADAMENTE INCISO II E §§ 1º E 2º, DAS LEIS Nºs 10.833/2003,

10.637/2002. ARTIGO 31, § 3º, DA LEI Nº 10.865/2004. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.²

Neste sentido e conforme já foi visto no capítulo três deste trabalho quando analisada a discussão relativa à existência de um princípio constitucional de não cumulatividade no âmbito das contribuições sociais, é evidente que a definição de eventual sistemática constitucional poderá produzir efeitos não somente sobre o conceito de insumo que vem sendo forjado, mas também sobre a própria sistemática do PIS e da COFINS.

Não por outro motivo que os Temas Repetitivos n.º 779 e 780 permanecem, desde maio de 2020, sobrestados pelo referido tema de Repercussão Geral.

Feitos estes esclarecimentos sobre a temática também no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que ainda será necessário aguardar o deslinde da matéria, agora no âmbito constitucional, cabendo, até lá, a utilização dos critérios já definidos de necessidade e essencialidade.

Ainda, imperioso esclarecer que embora a discussão ainda não tenha se sedimentado totalmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça é plenamente aplicável.

Tal conclusão é obtida a partir da leitura do art. 1.040 do Código de Processo Civil, que determina o seguinte:

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

§ 1º A parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau de jurisdição, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 790.928/PB. UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/ A e União. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 04 de setembro de 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=255863051&ext=.pdf>.

§ 2º Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência.

§ 3º A desistência apresentada nos termos do § 1º independe de consentimento do réu, ainda que apresentada contestação.³

Conforme o dispositivo legal acima transcrito, publicado o acórdão repetitivo este já tem plena aplicação em todas as esferas do judiciário, motivo pelo qual se concluí irrelevante eventual discussão acerca da mitigação dos efeitos do julgado ou mesmo a desconsideração dos critérios e do conceito de insumo definidos pelo Superior Tribunal de Justiça. Menciona-se, por fim, a existência de vasta jurisprudência⁴ do Tribunal Superior neste sentido.

³ BRASIL. **Lei n.º 13.105/2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm.

⁴ STJ, 1ª. Turma, EDcl no REsp 1108659/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, julgado em 09/10/2018, DJe 17/10/2018; STJ, 2ª. Turma, EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1479935/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 16/10/2018, DJe 24/10/2018; STJ, 1ª. Turma, EDcl no REsp 1388846/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 02/10/2018, DJe 05/10/2018; STJ, 1ª. Turma, AgRg no AREsp 731.171/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, julgado em 25/09/2018, DJe 09/10/2018; STJ, 2ª. Turma, AgInt nos EDcl no RMS 47.944/RO, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 14/08/2018, DJe 17/08/2018

5 CONCLUSÃO

Conforme exposto acima, a não cumulatividade é uma sistemática de apuração de tributos que foi inicialmente adotada para os tributos incidentes sobre o consumo e posteriormente adaptada para a tributação incidente sobre a renda.

O objetivo principal desta sistemática é evitar o acúmulo carga tributária, o que é possível, em sua formatação original ou clássica, por meio de um sistema de débitos e créditos na qual o contribuinte recolhe apenas a parcela de tributo incidente sobre a sua participação em etapa do processo produtivo, descontando o valor que já foi recolhido por outros contribuintes em momentos anteriores.

No que se refere ao PIS e à COFINS a sistemática é bastante recente e apresenta algumas especificidades relevantes. Isto porque diferentemente da tributação sobre o consumo, na tributação sobre a renda, receita ou faturamento, a sistemática de desoneração é voltada para a cadeia produtiva e não para os produtos produzidos ou para o consumidor final.

Estas especificidades relativas à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS são somadas a um tratamento abrangente estabelecido tanto pela norma constitucional, consubstanciada pelo §12 do art. 195, da Constituição Federal, quanto pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma que são originadas inúmeras controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

E aqui se verifica a relevância da controvérsia, uma vez que incapazes de definir e aplicar o conceito de insumo e a abrangência da não cumulatividade na apuração do PIS e da COFINS, os contribuintes ficavam restritos a apenas duas opções: contrapor-se ao posicionamento restritivo do fisco federal sob o risco de autuações severas ou aceitar a majoração da carga tributária. Aponte-se ainda que inesperada hipótese de questionamento do entendimento da administração tributária o contribuinte ainda contava com pouco ou nenhum argumento, uma vez que a doutrina ainda não havia traçado um posicionamento consolidado sobre a matéria, mas apenas a conclusão que a referida sistemática possui caráter único em seu gênero.

Sobre esta perspectiva, após anos de esforços na tentativa de delimitar o alcance da cumulatividade do PIS e da COFINS, a doutrina passou à uma

tentativa inicial de transferir os conceitos e procedimentos aplicáveis a outros sistemas jurídico-tributários como da legislação do IPI e do IRPJ à sistemática das contribuições sociais, porém, as conclusões alcançadas foram de que, em face de tantas particularidades aplicáveis às contribuições sociais a aplicação por analogia criaria mais assimetrias, sendo necessário estabelecer um modelo próprio.

Desta forma, afastaram-se os empregos de analogia e iniciaram-se os estudos teleológicos da norma constitucional e infralegal referentes à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

E é justamente neste ponto que se insere o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, Temas Repetitivos n.º 779 e 780, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Conforme visto, o julgamento representou um marco jurisprudencial relevante na medida em que a base doutrinária da matéria fundamentou um posicionamento que, embora não represente verdadeira inovação, passou a impor uma aplicação isonômica para todos os contribuintes.

Inicialmente é importante salientar que as correntes majoritárias traçadas acima quando da análise da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS serviram de base à elaboração dos critérios delineados pelos Ministros do Superior Tribunal de Justiça.

Como exemplo é possível mencionar o posicionamento doutrinário acerca da possibilidade de aplicação analógica de conceitos já utilizados em outros campos tributários, isto é, dos conceitos de insumo aplicáveis à sistemática não cumulativa do IPI e do conceito de despesas contáveis aplicável ao IRPJ.

Ainda, também é evidente a utilização da análise teleológica da norma jurídica nos exatos termos em que sugerido pela doutrina. Em outras palavras, a fixação dos referidos critérios para determinação de insumos foi orientada na lição da doutrina, de modo que a sistemática de crédito das contribuições sociais levou em conta a não cumulatividade aplicada sobre a materialidade tributária específica das contribuições – processo produtivo.

Neste sentido, partindo da conclusão sedimentada na doutrina de que a sistemática de não cumulatividade do PIS e da COFINS possuía características *sui generis*, os Ministros traçaram dois critérios expressos para a identificação

dos bens e serviços que poderiam ser enquadrados como insumos, isto é, a essencialidade e a relevância.

A essencialidade é de fácil compreensão e se refere aos produtos e serviços que são empregados diretamente no processo produtivo e sem os quais o processo ou se torna impraticável ou perde suas características fundamentais, impossibilitando a produção dos bens e serviços em sua qualidade, quantidade ou suficiência.

O segundo critério, a despeito da memorável tentativa, permanece com uma interpretação mais subjetiva, requerendo um esforço maior para compreensão. Isto porque, conforme exposto, o bem ou serviço relevante é aquele que, embora dispensável, seja utilizado no processo produtivo por imposição legal ou por alguma especificidade da cadeia produtiva.

É por esta razão que a aparente objetividade dos critérios definidos no julgamento foi mitigada, afinal, há clara possibilidade de interpretações diversas sobre a eventual singularidade de uma cadeia de produção.

De todo o acima exposto é possível concluir que embora a norma legal – Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 – e a Constituição Federal não tenham fornecido um critério objetivo de insumo aplicável à sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, o julgamento da matéria pelo C. STJ trouxe um avanço significativo que poderá resolver parcela da controvérsia envolvendo o tema.

Sobre este aspecto, parece ser possível indicar uma solução momentânea para os contribuintes que há muito tempo aguardavam um substrato argumentativo mais relevante para confrontar os critérios restritivos impostos pelo Fisco Federal na tomada de créditos.

A solução, portanto, é o levantamento de bens e serviços empregados na cadeia produtiva dos contribuintes que possam ser identificados como insumos a partir dos critérios traçados pelo Superior Tribunal de Justiça. A partir do enquadramento dos bens e serviços é possível recorrer ao judiciário para o reconhecimento do direito ao crédito, sendo importante ressaltar que a utilização da via mandamental parece ser inapropriada dada a impossibilidade de instrução probatória.

Referências

- ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: Do conceito de insumo para fins de escrituração dos créditos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 99-113.
- BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 15-40.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 25 Jun 2021
- DOMINGO, Luiz Roberto. Direito à manutenção do crédito de PIS e COFINS – Benefícios fiscal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 427-450.
- GRECCO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. *In*: PAULSEN, Leandro. **Não cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS**. Porto Alegre: IET, 2004.
- HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498376/>. Acesso em: 20 Mai 2021.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. São Paulo:Atlas, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 17 Jun 2021
- MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 154, p. 118–129, jul., 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev., atual. ampl. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2010. 384 p.
- MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 233-244.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. P. 168. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>. Acesso em: 13 Jun 2021
- PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 10 Jun 2021
- SCHOUERI, Luís Eduardi. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610174/>. P. 170-171. Acesso em: 24 Jun 2021
- SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS E COFINS: à luz da jurisprudência do CARF**: conselho administrativo de recursos fiscais. São Paulo, SP: MP editora, 2013. 639 p. p. 405-425.
- SEHN, Solon. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011. 446 p. p. 264

Legislação:

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.598/1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 5.172/1966**. Código Tributário nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 9.715/1997**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF, 25 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 9.718/1997**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em 08 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 10.637/2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em 20 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 10.833/2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em 20 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 13.105/2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. Anhambí Alimentos LTDA. e Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 22 de abril de 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&peticao_numero=-1&formato=PDF