

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO

FLAVIA BIASI DA CUNHA

**O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO
AO PIS/PASEP E DA COFINS**

CURITIBA

2018

FLAVIA BIASI DA CUNHA

**O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO
AO PIS/PASEP E DA COFINS**

Artigo científico apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Curso de Graduação em Direito –Habilitação em Relações Sociais, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Profª Dra. Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2018

O CONCEITO DE INSUMO NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS

Flavia Biasi da Cunha

RESUMO

O presente artigo possui como objetivo o estudo do conceito de insumo para fins da efetivação da não-cumulatividade na Contribuição ao PIS/PASEP e na COFINS, tendo por base o contexto em que está inserida e o viés constitucional aplicável à matéria. Para tanto, o trabalho será dividido em três partes. Na primeira parte, será realizada uma digressão normativa a respeito das contribuições sociais em comento, indicando a legislação constitucional e infraconstitucional pertinente e as suas regras-matrizes de incidência tributária. Em seguida, será analisada a não-cumulatividade a que se sujeitam o PIS e a COFINS, de modo a evidenciar a sua natureza constitucional, bem como o conceito de insumo previsto pela legislação ordinária. Por fim, a exposição discorrerá sob a ótica das normas infralegais editadas pela administração pública e pela análise do entendimento da jurisprudência administrativa e judicial. Nesse sentido, haverá a proposição de um conceito de insumo, com vistas a obter a maior eficácia possível da não-cumulatividade prevista pela Constituição Federal.

Palavras-chaves: PIS; COFINS; não-cumulatividade; insumo; receita.

ABSTRACT

This article aims to study the concept of input for non-cumulativity purposes in the Contribution to PIS/PASEP and COFINS, based on the context in which it is inserted and the constitutional bias applicable to the matter. Thus, the work will be divided into three parts. In the first part, a normative digression will be made regarding the social

contributions in question, indicating the constitutional and infraconstitutional legislation and its matrix rules of tax incidence. Next, the non-cumulativity nature of the PIS and COFINS will be analyzed, in order to show its constitutional nature, as well as the concept of input provided by the ordinary legislation. Finally, the exhibition will be based on the norms published by the public administration and the analysis of the understanding of administrative and judicial jurisprudence. In this sense, there will be a proposal for an input concept, in order to obtain the greatest possible efficacy for the non-cumulativity provided by the Federal Constitution.

Keywords: PIS; COFINS; non-cumulativity; input; receipts.

1. INTRODUÇÃO

A repercussão econômica dos ônus decorrentes da alta carga tributária no mundo todo e, em especial, no Brasil— que muitas vezes acaba por desestimular a atividade empresarial, reduzir a competitividade entre as empresas e desencorajar o consumo—, sempre foi motivo de questionamentos e de busca por medidas tendentes à sua diminuição¹, sobretudo no que se refere à característica da cumulatividade, isto é, da incidência múltipla sobre uma mesma base tributável², comum a muitos tributos.

No âmbito nacional, tencionando alcançar esse objetivo no que tange a algumas das contribuições sociais de competência da União, especificamente ao PIS/PASEP e à COFINS, à sistemática não-cumulativa de recolhimento desses tributos foi atribuída natureza constitucional, eis que introduzida pela Emenda Constitucional 42/2003, que acrescentou o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, conferindo à legislação infraconstitucional a possibilidade de determinar os setores para os quais o regime seria aplicável.

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 11.

² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra**. [S.l.: s.n.], 2018. p. 5.

O mecanismo em questão, que almeja a compensação tributária, está expressamente previsto na Lei Maior para outros tributos, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os Impostos da competência residual da União. Nada obstante as diferentes técnicas não-cumulativas empregadas conforme as peculiaridades de cada tributo, especialmente considerando as materialidades atinentes, observa-se uma identidade finalística comum, qual seja a não incidência de tributo sobre tributo³.

Diferentemente da previsão estabelecida para o ICMS e para o IPI, em que há uma expressa definição quando da inserção constitucional da não-cumulatividade, em relação às contribuições sociais em comento, não houve, em uma primeira análise, um exposto delineamento quanto à tomada de créditos, motivo pelo qual se instaurou, desde então, especial discussão acerca da sua amplitude exegética.

Entre as questões mais debatidas sobre o tema pela doutrina, pelas autoridades administrativas e pelos aplicadores da lei, está o embate referente ao conteúdo semântico do signo insumo, haja vista a subjetividade que o termo expressa e a ampla extensão que a ele pode ser dada⁴.

Isso porque, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a matéria, ao contribuinte optante pela sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, foi concedido, entre outros, o direito de apurar créditos referentes aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sem, no entanto, ter se dado uma definição ao termo, resultando em divergências quanto à sua conceituação⁵.

Partindo da problemática exposta, o presente estudo possui como escopo a análise crítica e hermenêutica acerca do citado conceito, tendo por base o contexto em que está inserido e o viés constitucional aplicável a não-cumulatividade.

³ Ibidem, p. 6.

⁴ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOSoft: Thomson Reuters, 2014. p. 14.

⁵ MOSELE, Ariana; CHIESA, Clélio. Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, n. 11601, p. 53-92, nov/dez. 2013. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 13 ago. 2018. p. 53.

Nesse sentido, em um primeiro momento, o objetivo será fazer uma digressão normativa a respeito da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, de modo a indicar as regras constitucionalmente ligadas a essas contribuições, a legislação infraconstitucional, bem como evidenciar as suas regras-matrizes de incidência tributária, com especial enfoque à apuração na sistemática não-cumulativa.

Em seguida, será analisada a não-cumulatividade a que se sujeitam o PIS/PASEP e a COFINS, de modo a evidenciar a sua natureza jurídica constitucional e delimitar as discussões que cingem a amplitude da sua prescrição no nível infraconstitucional, tendo por base uma interpretação teleológica e sistemática das normas.

Posteriormente, a exposição se dará sob o viés dos dispositivos normativos infralegais que regulam a matéria, com ênfase às críticas da doutrina a essa regulamentação.

Tendo em vista o forte apelo jurisprudencial, a temática do insumo será analisada, ainda, à luz do posicionamento firmado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual será estruturado a partir do estudo de uma amostragem das decisões enunciadas entre os anos de 2013 a 2017, além do recente entendimento proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual objetivou pacificar a matéria, elencando, para tanto, as ponderações doutrinárias dirigidas às teses oriundas desses tribunais, a fim de evidenciar a interpretação a ser dada ao conceito de insumo para que se possa obter a maior eficácia possível da não-cumulatividade constitucionalmente prevista para a Contribuição ao PIS e a COFINS.

2. A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP, A COFINS E A NÃO-CUMULATIVIDADE

Para o melhor entendimento da matéria objeto deste estudo, faz-se pertinente e conveniente, primeiramente, o destaque de breve cronologia histórica da legislação que regulamenta a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, com ênfase à sistemática não-cumulativa, de modo a possibilitar a compreensão de suas origens e a precisa definição de suas regras-matrizes de incidência tributária.

Com isso, pretende-se enriquecer o estudo acerca das contribuições sociais, sem perder de vista o objetivo do presente artigo: a análise da conceituação do vocábulo insumo na tomada de créditos a serem considerados no regime não-cumulativo dos referidos tributos.

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970⁶, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967⁷. Enquanto aquele tinha como finalidade a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, esse visava custear benefícios para o servidor público, como o auxílio para a compra da casa própria e o pagamento de valores quando do casamento, aposentadoria ou morte do funcionário⁸.

Em 01 de julho de 1976, referidos programas foram unificados por meio da Lei Complementar 26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS/PASEP, com os objetivos de, nos termos usados por Fabio Rodrigues de Oliveira,

- a) Integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas
- b) Assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo
- c) Estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda
- d) Possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.⁹

Instituída através do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1985, a Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL)– antecessora da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em controle difuso de

⁶ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014. p. 24.

⁷ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 40.

⁸ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. Dissertação (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 378.

⁹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014. p. 24.

constitucionalidade¹⁰, teve como objetivo apoiar o investimento de caráter social nas áreas da saúde, habitação popular, educação e amparo ao pequeno agricultor¹¹.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social ganharam fundamento constitucional, tendo sido inicialmente previstas no art. 149 da Carta Magna¹², ex vi

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] ¹³

No que tange às materialidades dessas contribuições¹⁴, a Constituição Federal as estabelece no art. 195, I,¹⁵ cuja redação original previa as suas incidências sobre o faturamento das empresas.

Especificamente no que se refere à Contribuição ao PIS/PASEP, a nova ordem constitucional previu-a de forma expressa, com a finalidade de financiamento do programa de seguro-desemprego e do abono salarial, com preocupações claramente sociais¹⁶, conforme se verifica da redação do *caput* do artigo 239 abaixo

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

¹⁰ Ibidem.

¹¹ FERREIRA, Erika Borges; PEREIRA, Anísio Candido; GALLO, Mauro Fernando. **As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços**. Colombia: Contaduría Universidad de Antioquia, 2014. p. 237.

¹² MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo. Dialética. 2008. p. 91.

¹³ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

¹⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra**. [S.l.: s.n.], 2018. p. 1.

¹⁵ 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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II-dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

¹⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier, 2009. p. 182.

partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.[...]¹⁷

A COFINS propriamente dita, por sua vez, surgiu como exação substitutiva da Contribuição para o FINSOCIAL¹⁸, através da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991¹⁹, isto é, vinte e um anos após a criação do PIS/PASEP, destinando-se, originariamente, às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social²⁰.

A unificação dos regimes da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS²¹, com apuração cumulativa, foi estabelecida pela Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, que predicou a incidência sobre o faturamento, tal como autorizado pelo art. 195, I, da CF/1988.

Ocorre que, ao conceituar o faturamento, em verdade, a Lei 9.718/1998 determinou a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta das empresas²², assim entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, de modo a ampliar a base de cálculo determinada pela Constituição Federal, o que logo veio a ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal²³.

Em face da declaração de inconstitucionalidade abstrata do dispositivo legal que previa a exigência das contribuições sobre a receita bruta, a Lei 9.718/1998 passou a ser interpretada de modo a considerar a exigência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS tão somente sobre o faturamento, assim entendido como

¹⁷ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

¹⁸ PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier, 2009. p. 149

¹⁹ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. Dissertação (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.p. 380

²⁰ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014. p. 25

²¹ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. Dissertação (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 380

²² Ibidem, p. 381.

²³ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 42

a receita bruta decorrente de venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços, de modo a excluir receitas de natureza diversa²⁴.

Tendo em vista referida problemática, em 16 de dezembro de 1998, foi publicada a Emenda Constitucional nº 20, que modificou a norma de competência do art. 195, I, passando a autorizar, de modo alternativo²⁵, a incidência das contribuições também sobre a receita²⁶, ampliando, assim, o âmbito da fonte de riqueza por elas tributada²⁷, *in verbis*

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)[...]²⁸

A efetiva instituição do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta, em conformidade com a atual redação dada pela EC 20/1998 ao art. 195, I, “b”, do texto constitucional acima evidenciado, ocorreu, respectivamente, com a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, e com a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003²⁹.

Com referidas Leis, foi instituída, ainda, a forma de cobrança não-cumulativa do PIS/COFINS³⁰, com o intuito de amenizar o aumento da carga tributária causada

²⁴ Ibidem.

²⁵ PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil.** São Paulo: Quartier, 2009. p. 156

²⁶ Ibidem, p. 151

²⁷ MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS.** Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.p. 40

²⁸ BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

²⁹ FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS.** Trabalho de Graduação (Bacharelado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. p. 26

³⁰ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais).** Dissertação (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 383

pela ampliação de sua base de cálculo³¹ e de incentivar o crescimento econômico no país³², conforme se observa dos arts. 1^{os} das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei 12.973/2014

Lei 10.637/2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)[...]³³

Lei 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)[...]³⁴

Por esses trilhos, tendo por base a resenha legislativa apresentada nas linhas anteriores, especialmente considerando a conjunção das disposições trazidas pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal e pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, faz-se possível o delineamento das regras-matrizes de incidência

³¹ MOSELE, Ariana; CHIESA, Clélio. Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, n. 11601, p. 53-92, nov/dez. 2013. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 13 ago. 2018.p. 54

³² Ibidem.

³³ BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

³⁴ BRASIL. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

tributária³⁵ das contribuições sociais especiais não-cumulativas em comento, através da determinação dos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

No que se refere ao critério material, a partir do qual é possível identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária³⁶, os legisladores constitucional e infraconstitucional elegeram a percepção de receita bruta, conforme já referenciado.

O critério temporal, que diz respeito ao momento exato em que se revela ocorrido o fato jurídico tributário, de forma a estabelecer os direitos e as obrigações que afetam os sujeitos da relação³⁷, no caso do PIS/PASEP e da COFINS apurados sob a sistemática não-cumulativa é mensal, isto é, devem ser apurados ao final de cada mês, nos termos do *caput* do art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nessas sendas, no que tange ao critério espacial, considera-se a ocorrência do fato descrito no território correspondente ao da lei instituidora que é de abrangência nacional, bastando, portanto, que o fato-jurídico tributário ocorra dentro do território nacional para que irradie os efeitos da relação jurídica.

Quanto ao critério pessoal, que define os sujeitos, ativo e passivo, que participam da relação³⁸, afirma-se que a competência para exigir as contribuições é da União, nos termos do art. 149 da CF/1988, e os sujeitos passivos, por sua vez, são as pessoas jurídicas de direito privado que auferem receita bruta e que estejam sujeitas ao regime não-cumulativo de recolhimento, ao Lucro Real³⁹.

Por fim, no que atine ao critério quantitativo, cuja finalidade é definir o montante da obrigação tributária, a legislação de regência das contribuições elegeu, como base de cálculo, a receita bruta, com alíquota fixada em 1,65% para o PIS/PASEP e em 7,6% para a COFINS⁴⁰, conforme se deduz da redação do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003⁴¹.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 260.

³⁶ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo. Dialética. 2008. p. 26

³⁷ *Ibidem*, p. 27

³⁸ *Ibidem*, p. 28

³⁹ FERREIRA, Erika Borges; PEREIRA, Anísio Candido; GALLO, Mauro Fernando. **As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços**. Colombia: Contaduría Universidad de Antioquia, 2014. p. 235.

⁴⁰ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 58.

⁴¹ Lei 10.637/2002

Devidamente apresentado o panorama normativo relativo à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, sobretudo no que concerne à sistemática de apuração não-cumulativa, de modo a evidenciar as suas regras-matrizes de incidência tributária, necessário se faz agora adentrar no estudo do instituto da não-cumulatividade.

3. A NÃO-CUMULATIVIDADE PREVISTA AO PIS/PASEP E À COFINS

O mecanismo da não-cumulatividade, conforme já brevemente explanado alhures, tem por finalidade a desoneração dos preços das mercadorias e dos serviços através de um sistema de débitos e créditos, que acaba por extinguir o efeito cascata dos tributos⁴². Dessa forma, objetiva-se mitigar a incidência múltipla sobre uma mesma base tributável, considerando todo o ciclo econômico⁴³. Bem por isso, afirma-se que a não-cumulatividade é a antítese da cumulatividade, que no vernáculo é sinônimo de acumulação⁴⁴.

Nos termos do ensinamento de José Eduardo Soares de Melo, a não-cumulatividade se constitui

num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadorias, e serviços, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo oriundo da cumulatividade.⁴⁵

No âmbito da atual ordem constitucional, a não-cumulatividade foi

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Lei 10.833/2003

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

⁴² SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 54

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson, 2004. p. 51-52

⁴⁴ FERREIRA, Júlio de Castilhos. A Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 77.

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais: Delineamentos Jurídicos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). **Direito Tributário**.v.3. São Paulo: Quartier Latin, 2003.p. 714

consagrada, inicialmente, com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estendendo-a, posteriormente, à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS⁴⁶.

Para os dois impostos acima referenciados, a Constituição Federal positivou, nos artigos 153, §3º, II⁴⁷, e 155, §2º, I⁴⁸, respectivamente, a operação contábil não-cumulativa a ser observada, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases pretéritas do processo produtivo, fazendo com que esses impostos incidam tão somente sobre o valor agregado às mercadorias⁴⁹.

Referida sistemática de creditamento é usualmente conhecida como método “tributo sobre tributo”, tendo em vista que a tomada de crédito tem por pressuposto o gravame gerado pelo tributo no ciclo econômico⁵⁰. Costumeiramente aplicada a tributos que recaem sobre a circulação de bens e serviços e a fabricação de produtos, a técnica é veiculada ao crédito físico⁵¹, o qual, diferentemente do crédito financeiro, em que todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado enseja o crédito correspondente, tão somente permite a dedução dos bens tributados que se destinam a integrar fisicamente o produto.

⁴⁶ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 53.

⁴⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

⁴⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁴⁹ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 53-54.

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 20.

⁵¹ ASSIS JUNIOR, Milton Carmo de Assis. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 64, n. 591, p. 106-120, set. 2005. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin?redirect=%2Fmaf%2Fapp%2Fdelivery%2Fdocument>>. Acesso em: 10 ago. 2018. p. 109

No que diz respeito ao PIS/PASEP e à COFINS, a não-cumulatividade a elas concernente foi, de início, instituída sem explícito amparo constitucional. A previsão na Constituição foi introduzida a partir da Emenda Constitucional nº42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou ao art. 195— o qual é sede das contribuições sociais destinadas à seguridade social— o §12⁵², impondo ao legislador a observância da não-cumulatividade na cobrança do PIS e da COFINS⁵³, sem, entretanto, esclarecer os setores da atividade econômica que seriam por ela alcançados

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

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.⁵⁴

Nessas sendas, tendo em vista a inexistência de uma expressa definição na Constituição acerca do mecanismo não-cumulativo aplicável ao PIS e à COFINS, tal qual o estipulado para o ICMS e o IPI, muito se questiona acerca de sua amplitude e da possibilidade de regulamentação e restrição ao creditamento pela legislação ordinária.

Nada obstante a ausência de unanimidade na doutrina⁵⁵, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Souza, entendem que, quando da entrada em vigor da EC nº42/2003, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação, com diretriz constitucional imperativa e de observância obrigatória para os destinatários normativos.

Isso porque, do que se verifica da redação constitucional do §12 do art. 195, sobressai clara a conclusão de que não há no texto delegação de competência para que a lei ordinária, ao dispor sobre a não-cumulatividade dos PIS/PASEP e da

⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 11.

⁵³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos**: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra. [S.l.: s.n.], 2018. p. 1.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

⁵⁵ SEHN, Solon. **PIS-COFINS**: Não cumulatividade e regimes de incidência. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 272.

COFINS, possa ir além da definição do setor de atividade econômica que será, ou não, cumulativo, conforme leciona Júlio de Castilhos Ferreira⁵⁶. Em outras palavras, ao se determinar o setor, a não-cumulatividade deve ser plena, sem quaisquer restrições⁵⁷.

Tendo por base a inexistência de nenhuma exceção à não-cumulatividade aplicável às contribuições sociais em comento no texto constitucional⁵⁸, salvo aquela já referida, concernente à definição dos setores que ela é aplicável, imperioso admitir a inadmissibilidade de a legislação infraconstitucional, ao discipliná-la, acabar reduzindo-a ou amesquinhando-a, em consonância com o que defende Paulo de Barros Carvalho⁵⁹.

Referido entendimento adota como fundamento a defesa de posicionamento cada vez mais consentâneo da doutrina, que confere natureza principiológica à não-cumulatividade⁶⁰, tendo em vista o seu papel balizador das estruturas econômicas⁶¹ e a sua intrínseca relação com a materialização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia⁶².

Considerando o exposto, afirma-se que, muito embora o legislador constituinte tenha sido omissivo quanto à forma de concretização da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, a técnica a elas aplicável deve ser aquela suficiente para eliminar a superposição de créditos tributários⁶³ e, assim, alcançar o objetivo constitucional disposto, sem olvidar-se que, diferentemente do ICMS e do

⁵⁶ FERREIRA, Júlio de Castilhos. A Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 93-94.

⁵⁷ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 57.

⁵⁸ TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 87, n. 482, p. 201-214, ago. 2009. p. 203

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 822.

⁶⁰ Dentre os autores com posições contrárias à defendida no presente estudo, citam-se ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**, 8a ed. São Paulo: Malheiros, 2008 e GRECO, Marco Aurélio. **A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS**. Revista de Estudos Tributários, n.41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005.

⁶¹ MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo. Dialética. 2008. p. 100

⁶² YAMASHITA, Douglas. Discriminação de Situações Sujeitas às Sistemáticas Cumulativa ou Não-Cumulativa do PIS e da Cofins: Limitações Constitucionais. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 274

⁶³ TÓRRES, Heleno Taveira. Monofasia e Não-Cumulatividade das Contribuições ao PIS e á COFINS no Setor de Petróleo (Refinarias). In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 34.

IPI, tais contribuições não têm como escopo a desoneração da produção/circulação de mercadorias em um ciclo econômico, mas, sim a receita das empresas, realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte⁶⁴.

Por esses trilhos, entende-se que a sistemática que melhor se adéqua ao valor constitucional a ser perquerido pela não-cumulatividade aplicável às contribuições sociais ora em voga é a denominada de “base sobre base”⁶⁵, relacionada com a dedução de “créditos financeiros”, que consiste na tributação da diferença entre a receita auferida com a receita consumida.

Conquanto o exposto, o legislador infraconstitucional, por seu turno, editou as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nas quais estabeleceu a possibilidade de o contribuinte tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de produtos destinados à venda⁶⁶, conforme se deduz da redação do art. 3º, II, das Leis, de idêntica redação

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento) [...]
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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)⁶⁷

Do que se observa do artigo supra referenciado, vê-se que o legislador ordinário não definiu expressamente o que seria insumo, resultando em divergências na doutrina e na jurisprudência administrativa e judicial quanto à conceituação e a amplitude do termo, por vezes desconsiderando o viés constitucional previsto à não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, de onde

⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 21.

⁶⁵ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 76, n. 571, p. 97-113, set. 2007. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 14 ago. 2018. p.102

⁶⁶ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014. p. 14.

⁶⁷ BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 16 set. 2018 e BRASIL. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

verdadeiramente é possível extrair a definição do que venha a ser insumo.

4. O CONCEITO DE INSUMO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO INFRALEGAL E O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL A RESPEITO DO TEMA

A pretexto de regulamentar o preceito legal do termo insumo estabelecido no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003⁶⁸, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 247/2002, definindo os procedimentos de recolhimento da Contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativa, e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF 404/2004, que fez o mesmo no que se refere à COFINS não-cumulativa⁶⁹.

Com nítida referência à legislação do IPI⁷⁰, a administração pública estabeleceu que, no que diz respeito à fabricação ou produção de bens destinados à venda, insumos seriam as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto da fabricação. Já no que tange à prestação de serviços, os insumos abrangeriam os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, consoante se verifica do art. 8º, §4º, dos citados atos administrativos, com igual redação

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I. Das aquisições efetuadas no mês: [...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços; [...]

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

⁶⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Comentário ao REsp 1.221.170-PR: o objeto da controvérsia – amplitude do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 993, n. 107, p. 473-475, jul. 2018. p. 473

⁶⁹ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 101.

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS: Estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 22333, p. 139-162, jul/ago. 2016. Disponível em.: <<https://revistadostribunais.com.br/maf/app/delivery/document#>>. Acesso em: 30 jul/ago. 2018. p. 140.

- I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II – utilizados na prestação de serviços:
 - a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.⁷¹

Nesse sentido, buscou o Fisco estabelecer uma conexão direta entre o conceito de insumo disposto no art. 226, I, do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI)⁷² e aquele concernente ao regime não-cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, vinculando o termo à concepção de créditos físicos, de modo a excluir do creditamento até mesmo os materiais utilizados de forma indireta na prestação do serviço ou na produção do produto⁷³, ainda que possuam papel fundamental.

Tomando por base referida interpretação administrativa, muitas críticas surgiram na doutrina quanto ao uso de elementos referentes a outro tributo com aspectos tributários diversos para definir o conceito da norma do PIS/COFINS⁷⁴, de forma a questionar a restrição feita de maneira indevida ao conceito de insumo pelas referidas Instruções da SRF, culminando na constatação da violação do que

⁷¹ BRASIL. **Instrução Normativa SRF 247, de 21 de novembro de 2002**. Disponível em.: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=1512>>. Acesso em: 20 set. 2018 e BRASIL. **Instrução Normativa SRF 404, de 12 de março de 2004**. Disponível em.: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 20 set. 2018.

⁷² Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; [...]

⁷³ MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS: Estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 22333, p. 139-162, jul/ago. 2016. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/delivery/document#>>. Acesso em: 30 jul/ago. 2018. p. 141.

⁷⁴ MORENO, Antônio; MENDONÇA, Raquel Borba de. O conflito na conceituação de "insumo" e as recentes decisões do "CARF" sobre os créditos das Contribuições do "PIS" e da "COFINS". **Revista Discente** 3, São Paulo, n. 01, p. 12-24, jan. 2013. Disponível em.: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/artigo-Edicao-revista/redgv_3ed_artigo_1_-_o_conflito_na_conceituacao_de_insumo_e_as_recentes_decisoes_do_carf.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018. p. 15.

disciplina a Constituição Federal e as Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre os critérios do regime não-cumulativo das contribuições⁷⁵.

Dentre os vícios contidos nas IN 247/2002 e IN 404/2004 indicados pela doutrina, há importante crítica quando a incompatibilidade da definição feita ao termo insumo com a materialidade atinente ao PIS e à COFINS⁷⁶, eis que não incidem apenas sobre as operações que tenham por objeto produtos industrializados, tal qual o IPI, mas sobre a receita bruta auferida pelas empresas.

Destarte, no sentido do que preconiza Solon Sehn⁷⁷, afirma-se que os atos administrativos em voga têm por efeito prático a limitação da não-cumulatividade das contribuições sociais a uma parcela dos fatos por elas tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas angariadas pelo contribuinte e criando uma não-cumulatividade, ainda que com parcial efetividade, somente para as empresas industriais, de modo a excluir as sociedades comerciais e as sociedades prestadoras de serviços⁷⁸, implicando em violação ao princípio da legalidade, conforme entende Betina Treiger Grupenmacher⁷⁹.

Ademais, em concordância com o posicionamento de Milton Carmo de Assis Junior⁸⁰, critica-se o fato de as Instruções Normativas terem inovado o ordenamento jurídico, ultrapassando os fundamentos de validade, que constituem limites da regulamentação⁸¹, dispostos na Constituição e nas leis ordinárias que tratam da matéria. Nesse sentido, é o que preleciona Paulo de Barros Carvalho

⁷⁵ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 45.

⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 24.

⁷⁷ SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não cumulatividade e regimes de incidência**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 135

⁷⁸ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 76, n. 571, p. 97-113, set. 2007. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 14 ago. 2018. p. 105.

⁷⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra**. [S.l.: s.n.], 2018. p. 3

⁸⁰ ASSIS JUNIOR, Milton Carmo de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 64, n. 591, p. 106-120, set. 2005. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin?redirect=%2Fmaf%2Fapp%2Fdelivery%2Fdocument>>. Acesso em: 10 ago. 2018. p. 106

⁸¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra**. [S.l.: s.n.], 2018. p. 3

As instruções normativas caracterizam-se como instrumentos normativos secundários, inteiramente subordinados à lei, não sendo veículos apropriados à inovação do ordenamento, mediante introdução de normas que obrigam os particulares. Por ser ato infralegal, inadmissível o estabelecimento de restrição não referida pelas leis ordinárias.⁸²

Frente a essa celeuma, a jurisprudência, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, tem voltado sua atenção para a análise do tema, em razão dos questionamentos apontados.

Nessa toada, com o intuito de verificar o posicionamento predominante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)– órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda responsável pelo julgamento dos processos administrativos em segunda instância⁸³– a respeito da conceituação do vocábulo insumo para fins da dedução de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, realizou-se um levantamento jurisprudencial qualitativo⁸⁴ no âmbito do site de consulta da Receita Federal do Brasil destinado à pesquisa de acórdãos⁸⁵.

O levantamento foi limitado pela análise das decisões enunciadas no íterim entre 2013 e 2017, isto é, no período de cinco anos anterior ao ano de 2018, eis que, conforme será demonstrado nas linhas seguintes de modo mais aprofundado, no início deste ano houve o julgamento do tema em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, vinculando, assim, as decisões posteriores do órgão colegiado administrativo, nos termos do que determina o art. 62, §2º, da Portaria MF 343/2015 (Regimento Interno do CARF)⁸⁶.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 747

⁸³ FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. Trabalho de Graduação (Bacharelado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. p. 53

⁸⁴ Referida opção metodológica teve como justificativa o fato de que uma análise quantitativa da jurisprudência administrativa do referido tribunal acabaria por apresentar resultados inverossímeis, uma vez considerando a habitualidade de o CARF julgar com números de processos diferentes, condizentes a cada período analisado, casos sob o mesmo contexto fático. Assim, revela-se que, para o presente estudo, o teor das decisões possui uma maior relevância se comparado ao número absoluto delas. Os termos utilizados como base para a pesquisa foram: “PIS”, “COFINS” e “insumo”.

⁸⁵ Disponível em.: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 set. 2018.

⁸⁶ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...]

De um total de 185 (cento e oitenta e cinco) acórdãos analisados, foi possível identificar três principais linhas de interpretação acerca do conceito de insumo: uma restritiva, uma ampliativa e outra intermediária.

A primeira corrente, tida como a mais restritiva e vista por alguns como já superada no tribunal administrativo⁸⁷, tem por lastro a legalidade das IN 247/2002 e IN 404/2004. Segundo esse entendimento, só geram créditos de PIS e COFINS os gastos com insumos que sofrem alterações ou desgaste em função do contato com o produto em fabricação ou na prestação do serviço. Nesta esteira, os 11 (onze) precedentes encontrados⁸⁸ que adotam essa corrente entendem que o termo insumo referido na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI, considerando como passíveis de desconto tão somente os “créditos físicos”.

Já a segunda corrente, defendida em tão só 4 (quatro) dos acórdãos⁸⁹ e, portanto, elencada como a minoritária, adota como razões uma postura mais ampliada sobre o conceito insumo, conceituando-o de modo semelhante ao conteúdo amparado pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), especificamente aquele referente aos arts. 290 e 299 do Decreto nº3000/1999 (Regulamento do IRPJ)⁹⁰.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

⁸⁷ HOFFMANN, Susy Gomes. O conceito de "insumo" na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, v. 6, n. 451332, p. 325-338, jul. 2012. p. 326

⁸⁸ Como representativo desse entendimento, destacam-se, a título exemplificativo, os acórdãos de nºs 9903-005.025, julgado em 27/06/2017, 9303-004.136, julgado em 08/06/2017, 3801-005.282, 3801-004.6116, julgado em 24/02/2015 julgado em 28/05/2015, 3801-004.616, julgado em 24/02/2015, 3102-002.049, julgado em 28/08/2014 e 3801-002.048, julgado em 08/01/2014.

⁸⁹ Nesse sentido foram os acórdãos nºs 3402-003.097, julgado em 21/06/2016, 3401-002.389, julgado em 03/04/2014 e 3401-002.213, julgado em 11/11/2013.

⁹⁰ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Segundo referido posicionamento, que rejeita a legalidade dos atos administrativos editados pela Secretaria da Receita Federal, o insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS equivale a todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários, direta ou indiretamente, para o exercício da atividade empresarial, relacionando-o, assim, aos “créditos financeiros”.

Por fim, a mencionada terceira corrente, identificada como a prevalecente nas decisões do CARF, adotada em 170 (cento e setenta) dos julgados analisados⁹¹, entende que o termo insumo previsto na legislação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não pode assumir conceito similar ao da legislação do IPI ou do IRPJ, devendo seguir critérios próprios.

Trata-se de posição intermediária, que entende que as IN 247/2002 e IN 404/2004 violaram ao disposto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, restringindo o alcance da não-cumulatividade. Conforme esse entendimento, insumo abarca não apenas o que é utilizado de forma direta na produção de produtos ou na prestação de serviços, mas também os aplicados indiretamente, a depender da essencialidade da despesa, a qual deve ser analisada caso a caso.

No que se refere ao âmbito do Poder Judiciário, objetivando pacificar a matéria, no primeiro semestre do ano de 2018, sobreveio decisão do STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR (Tema 780) sob a sistemática dos recursos repetitivos⁹², conforme já citado, que firmou o entendimento quanto à ilegalidade das

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁹¹ A guisa de exemplificação, citam-se os acórdãos de nºs 9303-005.623, julgado em 01/12/2017, 9303-005.613, julgado em 05/12/2017, 9303-004.918, julgado em 26/06/2017, 3301-003.064, julgado em 06/10/2016, 3402-003.289, julgado em 05/10/2016, 3301-002.674, julgado em 28/12/2015, 3402-002.857, julgado em 05/06/2015, 3302-002.674, julgado em 08/10/2014, 3402-002.357, julgado em 16/05/2014 e 3402-002.173, julgado em 01/11/2013.

⁹² 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

Instruções Normativas em comento, por ofensa ao art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A corrente que se consagrou como vencedora no julgamento realizado pelo STJ foi a intermediária⁹³, no sentido de ser incompatível a utilização da legislação do IPI ou do IRPJ para definir o conceito de insumo para o PIS e a COFINS.

O julgamento do REsp cravou o entendimento de que para que um bem ou um serviço seja considerado insumo, desencadeando o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, devem ser atendidos os requisitos de pertinência ao processo produtivo ou à prestação do serviço, de modo a viabilizá-lo, de essencialidade, que diz respeito à impossibilidade de a produção do bem ou da prestação do serviço ser realizada sem aquele insumo ou que a sua falta implique em perda substancial de sua qualidade, e de possibilidade de emprego indireto no processo, não sendo necessário que o bem ou o serviço entre em contato direto ou seja consumido no desempenho do atividade produtiva⁹⁴.

Entendeu-se que, para fins de definir os créditos a serem tomados de PIS e COFINS, seria necessário realizar um teste de subtração entre o custo de produção e a despesa ordinária, caso a caso, para que seja possível identificar a

DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES 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.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=REPETITIVOS&processo=1221170&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 20 set. 2018.

⁹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Comentário ao REsp 1.221.170-PR: o objeto da controvérsia – amplitude do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 993, n. 107, p. 473-475, jul. 2018. p. 473.

⁹⁴ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 113.

essencialidade, intrínseca e fundamental ao produto ou serviço, que constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou a relevância do custo na operação, que resta caracterizada pela singularidade observada no contexto fático ou por imposição legal⁹⁵.

Nada obstante a tentativa de solução da problemática pelo STJ, referida decisão também não restou isenta de críticas, muitas delas direcionada à insegurança jurídica causada, deslocando-se a questão para o campo das provas, conforme aponta Gustavo Froner Minatel⁹⁶, na medida em que se determinou necessária a análise do dispêndio caso a caso.

Ademais, a própria teoria dita intermediária, adotada pelo acórdão, não é considerada como suficiente para que seja dada a maior eficácia possível a não-cumulatividade constitucionalmente prevista para a Contribuição ao PIS e a COFINS, com o que se concorda. É assente que, embora de forma menos gravosa que o estipulado pelas IN 247/2002 e IN 404/2004, a decisão tomada pelo STJ acaba por violar o princípio da não-cumulatividade, criando um sistema de abatimento parcialmente não-cumulativo, conforme destacam Ariana Mosele e Clélio Chiesa⁹⁷.

A orientação expressa pelo citado Tribunal Superior não se afasta da conceituação do termo a partir do processo produtivo, olvidando-se de reconhecer que, no caso das contribuições, o conceito de insumo deve ser aquele suficiente para que não haja o efeito cascata sobre a receita bruta das empresas.

Por esses trilhos, afirma-se que o conceito de insumo deve ser o mais amplo possível, de forma a abranger tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo respectiva. Tal posição justifica-se, até mesmo, pela sistemática não-cumulativa a ser adotada no cálculo das contribuições, a técnica de “base sobre base”, vinculada aos “créditos

⁹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Comentário ao REsp 1.221.170-PR: o objeto da controvérsia – amplitude do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 993, n. 107, p. 473-475, jul. 2018. p. 474.

⁹⁶ MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. **PIS e COFINS: Créditos de insumos e ônus probatório**. IBET, p. 471-487, jul. 2018. Disponível em.: <<https://www.ibet.com.br/pis-e-cofins-creditos-de-insumos-e-onus-probatorio-por-gustavo-froner-minatel-e-guilherme-froner/>> Acesso: 31 ago. 2018. p. 475.

⁹⁷ MOSELE, Ariana; CHIESA, Clélio. Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, n. 11601, p. 53-92, nov/dez. 2013. Disponível em.: <<https://revistadostribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 13 ago. 2018. p. 60

financeiros”⁹⁸.

Destarte, entende-se que a tese que melhor se adéqua à não-cumulatividade prevista pelo art. 195, §12 da Constituição Federal e pelo art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é cuja orientação se assemelha ao previsto pela legislação do IRPJ, mormente considerando que o pressuposto de fato para a incidência do referido imposto se assemelha ao pressuposto de fato para a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS⁹⁹.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo a análise crítica e hermenêutica acerca da conceituação do termo insumo na não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. O objetivo almejado era demonstrar que a interpretação dada pela Receita Federal do Brasil, a adotada majoritariamente pelo CARF e a firmada pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, não são as que melhor se adéquam ao regime não-cumulativo constitucionalmente previsto para as contribuições sociais.

Em sendo assim, propôs-se um conceito mais amplo à expressão, tendo por base o valor constitucional a ser perquirido pela não-cumulatividade, a materialidade atinente ao PIS e à COFINS e a técnica de creditamento mais apropriada.

Inicialmente, buscou-se compreender as origens normativas das citadas contribuições, indicando, para tanto, as primeiras leis que cingiram a matéria, as alterações legislativas feitas, bem como a finalidade almejada com as suas instituições. Destacou-se, ainda, a constitucionalização do fundamento de validade do PIS e da COFINS através da edição da Constituição de 1988, demonstrando a sua normatização sob a sistemática não-cumulativa, tencionando identificar as suas regras-matrizes de incidência através da conjunção dos artigos constitucionais e das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a matéria.

Buscou-se, outrossim, o estudo da não-cumulatividade, elencando a sua previsão constitucional para o IPI e o ICMS, bem como o mecanismo positivado para

⁹⁸OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014. p. 105

⁹⁹GRUPENMACHER, BetinaTreiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra**. [S.l.: s.n.], 2018. p. 13

a sua efetivação. Nessas sendas, demonstrou-se que, no que se refere ao PIS e à COFINS, a não-cumulatividade foi introduzida na ordem constitucional pela EC 42/2003, que acrescentou o §12 ao artigo 195 da CF, impondo ao legislador a sua observância, deixando, porém, ao seu arbítrio a determinação quanto aos setores da atividade econômica que seriam por ela alcançados.

Nessa toada, nada obstante a inexistência, à primeira vista, de uma definição quanto à sistemática da tomada de créditos para o PIS e a COFINS, tal qual o estipulado para o IPI e o ICMS, ficou atestado que, tendo por base a natureza principiológica e o valor constitucional da não-cumulatividade, a Constituição, em verdade, acaba por direcionar o regime aplicável para que efetivamente afaste-se o efeito cascata dos tributos.

Considerando o exposto, restou assente o entendimento de que o termo insumo, disposto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado em conformidade com as diretrizes constitucionais atinentes à Contribuição ao PIS e à COFINS não-cumulativas, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade.

Conquanto a análise feita, buscou-se entender e esmiuçar o entendimento da administração pública e o panorama da jurisprudência administrativa e judicial a respeito da problemática. Destarte, constatou-se que o Fisco, objetivando regulamentar o preceito legal do termo insumo estabelecido das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 através da edição da IN SRF 247/2002 e da IN SRF 404/2004, acabou por conferir ao signo sentido semelhante àquele da legislação do IPI, ligado à produção industrial, o que foi muito criticado pela doutrina.

No que se refere à jurisprudência administrativa, foi realizado um levantamento das decisões que cingem o tema, a fim de identificar o entendimento dominante. A partir da análise das decisões proferidas entre os anos de 2013 e 2017, foi possível verificar três diferentes correntes interpretativas. A mais restritiva delas, interpreta insumo em conformidade com a legislação do IPI, isto é, nos termos das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. A tida como a mais ampliativa, considera como insumos todos os custos necessários para o desenvolvimento da atividade empresarial, fazendo o uso de analogia com a ideia de custos necessários da legislação do IRPJ. Por fim, o posicionamento identificado como o predominando, eis que observado em grande maioria das decisões, adota uma posição

intermediária, uma vez que considera como insumo aquilo que é utilizado de forma direta e indireta na produção de produtos ou na prestação de serviços, independentemente do desgaste, do dano ou da perda de propriedades físico-químicas, o que deve ser verificado caso a caso.

Em recente julgamento, o Superior Tribunal de Justiça, objetivando pacificar a matéria, proferiu, sob a sistemática dos recursos repetitivos, decisão no REsp 1.221.170/PR, que cravou um entendimento semelhante àquele dominante no CARF, ressaltando a necessária atenção aos requisitos de essencialidade e relevância para fins do creditamento.

Conquanto o entendimento asseverado pela administração pública, o posicionamento dominante no âmbito do CARF e a importante decisão sobre o tema no STJ, defendeu-se que em nenhuma das definições adotadas acerca do termo insumo logrou afastar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta das empresas.

Por esses trilhos, concluiu-se que a única compreensão compatível em sua integralidade com o propósito almejado pela Constituição Federal quando da positivação da não-cumulatividade em seu texto normativo é aquele que conceitua insumo da maneira mais ampla possível, de forma a abranger tudo quanto seja custo para o contribuinte exercer a sua atividade empresarial, à semelhança do que dispõe a legislação do IRPJ.

BIBLIOGRAFIA

ASSIS JUNIOR, Milton Carmo de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 64, n. 591, p. 106-120, set. 2005. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin?redirect=%2Fmaf%2Fapp%2Fdelivery%2Fdocument>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 55 a 72.

ÁVILA, Humberto. O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais do Direito**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

BRASIL. **Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Decreto 3000, de 26 de março de 1999**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/cCIVIL_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF 247, de 21 de novembro de 2002**. Disponível em.: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF 404, de 12 de março de 2004**. Disponível em.: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. **Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015**. Disponível em.: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 PR (2010/0209115-0)**. Recorrente: Anhambi Alimentos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Disponível em.: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=REPETITIVOS&processo=1221170&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Disponível em.: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 set. 2018.

CARPIO, Graciela; REGOSO, Ivanete; BRAVO, Kalinka. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/PAPEP e da COFINS: Panorama da jurisprudência administrativa e judicial. **PIS e COFINS na prática: Estudo analítico da Jurisprudência**. Porto Alegre: Ineje - Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais, 2013. p. 21-114.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Apropriação de créditos de PIS/COFINS para gastos incorridos por indústrias: Interpretação do conceito de "insumo" na visão da Receita Federal do Brasil e possibilidade de sua ampliação com base no atual entendimento do CARF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 121, n. 2145, p. 121-189, mar. 2015. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin?redirect=%2Fmaf%2Fapp%2Fdelivery%2Fdocument>>. Acesso em: 19 jul. 2018.

CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. Aspectos relevantes quanto à identificação dos custos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 105, n. 450481, p. 191-203, jul/ago. 2012. Disponível em.: <<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 490-505.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. A interpretação do conceito de insumos na não cumulatividade do PIS e da COFINS: O legislador racional e coerente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 124, n. 13145, p. 185-223, set. 2015.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. Trabalho de Graduação (Bacharelado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**: Implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ, Roberto. Da Ausência dos Pressupostos de Imposição e Consequente Inconstitucionalidade das Contribuições Não-Cumulativa do PIS (Lei nº 10.637) e da COFINS (Lei nº 10.833). In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 123-146.

FERREIRA, Erika Borges; PEREIRA, Anísio Candido; GALLO, Mauro Fernando. **As consequências da indefinição do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviços**. Colombia: Contaduría Universidad de Antioquia, 2014. p. 233-250.

FERREIRA, Júlio de Castilhos. A Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 69-100.

FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FREITAS, Márcio Alexandre O. S.; HENTSCHEL, Guilherme Russomano; LANER, Laércio Márcio. **Cálculo do PIS/COFINS e o panorama constitucional e legal da não cumulatividade**. Porto Alegre: Ineje - Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, vol. 6, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008. Disponível em.: <<https://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54629>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 101-122.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 12, p. 29-51, nov/dez. 2004. Disponível em.: <<https://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54629>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativos**: Direito à exclusão na base de cálculo de todas as despesas dedutíveis para apuração do IRPJ, inclusive as de mão-de-obra. [S.l.: s.n.], 2018.

HOFF, Carlos Cezimbra; MARCHI, Cristiane De; WIERZCHOWSKI, Mozarth. O aproveitamento de créditos de PIS e COFINS. **PIS e COFINS na prática**: Estudo analítico da Jurisprudência. Porto Alegre: Ineje - Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais, 2013. p. 129-181.

HOFFMANN, Susy Gomes. O conceito de "insumo" na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, v. 6, n. 451332, p. 325-338, jul. 2012.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO. Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves considerações sobre a não-cumulatividade do PIS-COFINS. **Revista Jurídica UNIARAXA**, Araxá, v. 18, n. 17, p. 77-86, set. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes. A Não-Cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 11-24.

MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo. Dialética. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais: Delineamentos Jurídicos. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. v.3. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Não-Cumulatividade das Contribuições PIS/COFINS In: PAULSEN, Leandro (Coord). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 51-68.

MELO, José Eduardo Soares de. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. **PIS e COFINS: Créditos de insumos e ônus probatório**. IBET, p. 471-487, jul. 2018. Disponível em.: <<https://www.ibet.com.br/pis-e-cofins-creditos-de-insumos-e-onus-probatorio-por-gustavo-froner-minatel-e-guilherme-froner/>> Acesso: 31 ago. 2018.

MINATEL, José Antonio. Conceito de receita e implicações na apuração do PIS e da COFINS. **PIS e COFINS na prática: Estudo analítico da Jurisprudência**. Porto Alegre: Ineje - Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais, 2013. p. 115-128

MORENO, Antônio; MENDONÇA, Raquel Borba de. O conflito na conceituação de "insumo" e as recentes decisões do "CARF" sobre os créditos das Contribuições do "PIS" e da "COFINS". **Revista Discente 3**, São Paulo, n. 01, p. 12-24, jan. 2013. Disponível em.: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/artigo-Edicao-revista/redgv_3ed_artigo_1_-

[_o_conflito_na_conceituacao_de_insumo_e_as_recentes_decisoões_do_carf.pdf](#)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. Dissertação (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS: Estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 1, n. 22333, p. 139-162, jul/ago. 2016. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document#>>. Acesso em: 30 jul/ago. 2018.

MOSELE, Ariana; CHIESA, Clélio. Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 113, n. 11601, p. 53-92, nov/dez. 2013. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sua aplicação às empresas comerciais e o conceito de insumo: vícios e inconstitucionalidades. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 76, n. 571, p. 97-113, set. 2007. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier, 2009.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. O conceito de insumo para fins de não cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 103, n. 2725, p. 157-170, mar/abr. 2012. Disponível em.: <<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/delivery/document>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcellos. **Não-cumulatividade tributária**. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. p. 133-154. Disponível em.: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/4610/000502865.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2018.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não cumulatividade e regimes de incidência**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquias**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 87, n. 482, p. 201-214, ago. 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Comentário ao REsp 1.221.170-PR: o objeto da controvérsia – amplitude do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 993, n. 107, p. 473-475, jul. 2018.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Definição do conceito de "insumo" para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Disponível em.: <<http://www.fabianadelpadretome.com.br/pdf/Opiniao1.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2018.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS: Consequências e Aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e Não-Cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS no Setor de Petróleo (Refinarias). In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 25-50.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

YAMASHITA, Douglas. Discriminação de Situações Sujeitas às Sistemáticas Cumulativa ou Não-Cumulativa do PIS e da Cofins: Limitações Constitucionais. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.