



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FABIANO NUNES FERREIRA

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO
SETOR ELÉTRICO**

CURITIBA
2019

FABIANO NUNES FERREIRA

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO
SETOR ELÉTRICO**

Monografia apresentado ao
Departamento de Ciências Contábeis,
do Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
da Universidade Federal do Paraná,
como pré-requisito para obtenção do
título de Especialista em Gestão
Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Dr. Arthur Mendes
Lobo

CURITIBA
2019

RESUMO

Resumo. O presente trabalho procurou estudar o conceito de insumos do PIS e da COFINS sujeitos ao regime de apuração não cumulativos, bem como sua aplicação para empresas do setor elétrico. No decorrer do trabalho, foram analisados os principais aspectos das contribuições do PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Em seguida, foi analisado o conceito de insumo no panorama geral, em âmbito administrativo e judicial. O estudo tomou como base, especialmente, o conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, onde foram definidos os critérios para o conceito de insumos, sendo consideradas ilegais as Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil nº 247/2002 e 404/2004, que restringiam a aplicação do conceito de insumo. Por fim, para que os objetivos do trabalho fossem atingidos, utilizou-se como principal meio a pesquisa jurisprudencial, de modo que a análise da possibilidade de creditamento de insumos para empresas do setor elétrico foi baseada nas recentes decisões proferidas no âmbito administrativo e judicial dando aplicação ao novo conceito definido pelo STJ.

Palavras-chave: 1. Tributário 2. PIS 3. COFINS 4. Insumos 5. Crédito 6. Setor Elétrico

ABSTRACT

Abstract. The present work sought to study the concept of PIS and COFINS inputs subject to the non-cumulative calculation regime, as well as its application to companies in the electricity sector. In the course of the work, the main aspects of the contributions of PIS and COFINS in the non-cumulative regime were analyzed. Then, the concept of input was analyzed in the general panorama, in administrative and judicial scope. The study was based, in particular, on the concept of inputs defined by the STJ in REsp nº 1,221,170-PR, where the criteria for the concept of inputs were defined, and the Normative Instructions of the Federal Revenue of Brazil nº 247/2002 and nº 404/2004 were considered illegal, which restricted the application of the input concept. Finally, in order for the objectives of the work to be achieved, jurisprudential research was used as the main means, so that the analysis of the possibility of crediting inputs to companies in the electricity sector had been based on the recent decisions made in the administrative and judicial scope, giving application to the new concept defined by the STJ.

Keywords: 1. Tax 2. PIS 3. COFINS 4. Inputs 5. Credit 6. Electric Sector

SUMÁRIO

1	CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO	6
2	OBJETIVOS	7
3	JUSTIFICATIVAS	8
4	INTRODUÇÃO	9
4.1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA	11
4.2	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	13
4.2.1	Do Critério Material	15
4.2.2	Do Critério Espacial	16
4.2.3	Do Critério Temporal	18
4.2.4	Do Critério Pessoal	19
4.2.5	Do Critério Quantitativo	20
5	NÃO CUMULATIVIDADE	23
5.1	NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS	23
6	INSUMOS	30
6.1	CONCEITO	30
6.2	CONCEITO DE INSUMO PARA AUTORIDADES FAZENDÁRIAS	34
6.3	CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA	36
6.4	CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL	42
7	INSUMOS	46
7.1	SERVIÇOS DE ENGENHARIA, AMBIENTAIS, CONSULTORIA E CONGÊNERES UTILIZADOS NA GERAÇÃO DE ENERGIA	46
7.2	SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES DA ATIVIDADE DE GERAÇÃO DE ENERGIA	48
7.3	ÓLEO DIESEL COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES	
7.4	SERVIÇOS ANCILARES	48
7.5	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS E MATERIAIS	48
7.6	SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E TRANSMISSÃO	49
8	CONCLUSÕES	50

1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMATIZAÇÃO

A previsão de instituição do PIS e da COFINS não cumulativos foi inserida na Constituição Federal de 1988 com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a qual inseriu o § 12 ao art. 195 do Texto Constitucional.

A Constituição Federal outorgou à lei a definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma do inciso I do art. 195 observariam as regras da não cumulatividade.

No regime não cumulativo os contribuintes podem apropriar créditos da contribuição para o PIS e da COFINS sobre uma série de gastos, o que inclui os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Faz-se necessário definir o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos da contribuição para o PIS e COFINS.

A palavra insumo, no contexto das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, padece dos mesmos problemas semânticos da noção de não cumulatividade, vez que ambas comportam várias interpretações.

2 OBJETIVOS

Analisar o conceito de “insumos”, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade, especialmente para as empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica.

Identificar os principais conflitos existentes acerca da interpretação do conceito de “insumo”, em âmbito administrativo e judicial;

Verificar os principais gastos incorridos pelas empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica, que não sejam aproveitados para fins de creditamento de PIS e COFINS e que poderiam ser considerados como insumos de sua atividade;

Identificar a mudança do conceito de “insumo” ao longo da evolução recente da jurisprudência e judicial.

3 JUSTIFICATIVAS

A realização da pesquisa mostra-se relevante, pelo fato de que os custos tributários demonstram-se extremamente relevantes para a manutenção dos preços dos serviços públicos, como exemplo de geração e distribuição de energia.

Os tributos incidentes sobre as atividades de geração e distribuição culminam em grande aumento do valor dos serviços aos consumidores finais.

O estudo visa demonstrar a incidência e pertinência dos presentes tributos e o impacto dos mesmos sobre a disponibilização no mercado das tecnologias sobre as quais incidem.

Além disto, como forma de redução dos custos tributários incidentes ao longo da cadeia e que são repassados aos consumidores finais. Reforça ainda a relevância do tema a importância do setor de energia elétrica para o País como um todo, tanto para a economia quanto para a sociedade em geral.

Seguindo esta linha de raciocínio, busca-se analisar a possibilidade de creditamento de despesas anteriormente não computadas nas bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins para as empresas do setor de energia elétrica que, por evolução e mudança interpretativa das jurisprudências administrativas e judiciais, passaram a ser permitidos, como forma de redução de custos dos serviços de fornecimento de energia elétrica.

Este projeto de monografia foi estruturada com esta introdução, fundamentação teórica, metodologia da pesquisa e cronograma de desenvolvimento das atividades.

4 INTRODUÇÃO

As contribuições são espécies de tributos cuja arrecadação possui vinculação com a atividade estatal, ou seja, para que seja criada ela precisa de destinação específica.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado¹, entende que:

Pode-se conceituar contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Fabio Rodrigues de Oliveira define muito bem o conceito de contribuição social, especificando um pouco melhor a destinação para a seguridade social:²

O Estado necessita de receitas para exercer as funções que lhe compete (proporcionar segurança, saúde, educação, lazer, cultura, bem estar etc.). As contribuições sociais estão entre essas receitas e se destinam, especificamente, ao financiamento da seguridade social, a qual compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Consoante se depreende dos ensinamentos acima, uma das principais características das contribuições sociais é sua vinculação com o financiamento da seguridade social, garantindo à sociedade os benefícios assegurados pelo texto constitucional.

Renata Ferrarezi e Benedita Carleto³ defendem que

O conceito de seguridade sempre está relacionado à necessidade de amparo do homem contra os infortúnios, e segundo a doutrina teve origem em 1344, quando foi celebrado o primeiro contrato de seguro marítimo.

¹ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2009. p. 414

² OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.25.

³ FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. **Cofins e PIS/Pasep Modalidades de Contribuição e Aspectos Práticos dessas Incidências (atualizado até 07/03/2005)**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p.21.

A seguridade social propriamente dita, segundo as autoras referidas, teria surgido em 1883, na Alemanha, com a instituição do seguro doença.

Para Sérgio Pinto Martins⁴:

A ideia da seguridade social é dar aos indivíduos e as suas famílias tranquilidade no sentido de que, na ocorrência de uma contingência (invalidez, morte, etc.), a qualidade de vida não seja significativamente diminuída, proporcionando meios para a manutenção das necessidades básicas das pessoas.

Os pressupostos materiais de incidência das contribuições, que devem ser observados pelos legisladores infraconstitucionais, estão previstos no artigo 195 da Constituição Federal, a seguir transcrito:

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)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Conforme se observa no texto constitucional acima, são diversas as fontes financiadoras da seguridade social. Contudo, neste estudo serão abordadas somente as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, mais especificamente a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Neste sentido importante destacar que a competência para exigir a contribuição para o PIS e a COFINS é da União, a qual exercer por meio da Receita Federal do Brasil - RFB, uma de suas entidades vinculadas ao poder

⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Fundamentos da Seguridade Social**. São Paulo: Atlas. p. 4.

executivo. Desta forma, no decorrer deste estudo, quando houver a menção do termo fisco, estar-se-á referindo à Receita Federal do Brasil - RFB.

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O Programa de Integração Social – PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 03 de dezembro de 1970.

Em 1º de julho de 1976 esses programas foram unificados através da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS/Pasep, com os objetivos de i) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas; ii) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto do patrimônio individual progressivo; iii) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e iv) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico social.

Segundo Fabio Rodrigues de Oliveira⁵, com a promulgação da Constituição Federal em 1988, os objetivos foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se a arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, além de financiar programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional de Desenvolvimento Social BNDES.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, quase vinte e um anos após a criação do PIS. A COFINS sucedeu a contribuição ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituído pelo Decreto Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o qual foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e extinto pela Lei Complementar nº 70/1991.

⁵ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.27

Consoante se depreende do artigo 1º da Lei Complementar nº 70/1991, a COFINS é devida sem prejuízo da cobrança do PIS e destina-se a financiar as despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Fabio Rodrigues de Oliveira⁶ destaca que existem algumas exceções na destinação da arrecadação da COFINS, a exemplo dos valores que podem ser destinados ao Fundo Social de Emergência, previsto no artigo 71 e seguintes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Dentre as legislações que alteraram disposições acerca da incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, importante destacar a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 2008, que ampliou a base de cálculo de ambas as contribuições e a alíquota da COFINS. Com as alterações promovidas pela referida lei, as bases de cálculo do PIS e da COFINS ficaram bastante semelhantes.

A Lei nº 9.718/1998, entretanto, teve a sua constitucionalidade questionada por diversas vezes, sob o argumento de que ela alterou o conceito de faturamento, o que é vedado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece que:

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

Para Renata Ferrarezi e Benedita Carleto,⁷

Esta constitucionalidade, segundo alguns doutrinadores, seria formal uma vez que a Lei nº 9.718/1998 além de instituir nova forma de financiamento da Seguridade Social (o que somente poderia ser feito por meio de lei complementar, na forma do parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição Federal), ao tratar de tributar a receita bruta das empresas, equiparando-a ao faturamento, resultou de conversão de

⁶ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.27

⁷ FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. *Cofins e PIS/Pasep Modalidades de Contribuição e Aspectos Práticos dessas Incidências* (atualizado até 07/03/2005). São Paulo: Lex Editora, 2005, p.21.

Medida Provisória aprovada sem a revisão, pelas duas casas do Congresso Nacional.

Após diversas decisões judiciais favoráveis aos contribuintes, o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998, que alargou a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

A Lei nº 9.532/1997 instituiu a sistemática da substituição tributária para os fabricantes e importadores de cigarros e de veículos como contribuintes substitutos dos comerciantes varejistas.

As Leis nº 10.147/2000 e 10.548/2002 trataram da contribuição monofásica a que estão sujeitas as indústrias e importadoras de medicamentos, perfumes, produtos de beleza, bem como as refinarias de petróleo, distribuidoras de álcool para fins carburantes e importadores de combustíveis e fabricantes e importadores de veículos, reduzindo para zero a alíquota incidente sobre a receita bruta, decorrente da venda de produtos nela referidos pelos demais elementos da cadeia de circulação da mercadoria importada ou industrializada.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime não cumulativo para a apuração da contribuição para o PIS.

O regime não cumulativo para a COFINS foi criado pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Por fim, a Medida Provisória nº 164/2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estabeleceu a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre a importação de produtos e sobre a receita de serviços prestados no exterior, a partir de 1º de maio de 2004.

4.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Para análise da norma jurídica tributária instituidora das contribuições sociais, sobretudo da contribuição para o PIS e da COFINS, com base nos diversos critérios estabelecidos na regra-matriz de incidência, seguiremos por base os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, referência para estudos da estrutura normativa dos tributos por diversos doutrinadores tributários.

Pelo fato de que o estudo da regra matriz de incidência da norma jurídica tributária não representa o foco central deste trabalho, abordaremos o tema de forma objetiva, sem deixar de lado a compreensão de sua estrutura lógica.

Fabio Rodrigues de Oliveira define⁸ a matriz como:

Um instrumento formulado por Paulo de Barros Carvalho capaz de desvendar a estrutura de qualquer norma jurídica que se refira aos tributos constantes no Sistema Constitucional Tributário”.

Nicolau Konkel Junior, em sua obra sobre as contribuições sociais, explana sobre a estrutura da norma jurídica tributária sob a ótica de Paulo de Barros Carvalho⁹:

Em síntese, Paulo de Barros Carvalho apresenta a norma jurídica tributária sob configuração complexa, dividida em norma primária (endonorma) e secundária (perinorma), fixando a relação tributária na primeira. Ambas estão divididas em duas proposições: a hipótese, que fixa a previsão de um fato de possível ocorrência, e a consequência, que estabelece um vínculo jurídico entre sujeitos ativo e passivo. Assim, na hipótese estariam os critérios que permitiriam a identificação do fato (critérios material, espacial e temporal) e na consequência, os critérios que identificariam a relação jurídica daí decorrente (critério subjetivo – dividido em sujeito ativo e passivo - e critério quantitativo – composto da base de cálculo e da alíquota).

Consoante se depreende do trecho acima, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho, a estrutura da norma jurídica tributária é composta de duas proposições, a hipótese de incidência (antecedente) e a consequência.

No entendimento do autor, a hipótese de incidência, antecedente, compreende os critérios material, espacial e temporal, que permitirá o reconhecimento de um fato que referencia o legislador a um determinado comportamento de pessoas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo¹⁰.

Por sua vez, o consequente, segundo o mesmo autor, funcionaria como um prescriptor da norma tributária, no qual seria possível determinar os sujeitos

⁸ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.28.

⁹ JUNIOR, Nicolau Konkel. **Contribuições Sociais. Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005, p.156.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 294-295.

da relação jurídica tributária (critério pessoal), bem como quantificá-la através da sua base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).¹¹

Em outras palavras, o consequente pode ser definido como sendo

A peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário”¹².

Assim, a regra-matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho, pode ser entendida como uma norma de conduta disciplinadora das contribuições pecuniárias existentes nas relações entre os indivíduos e o Estado.

Apresentado o conceito da regra de incidência, passaremos a analisar, de forma individualizada, cada um dos critérios da hipótese (material, espacial e temporal) e do consequente (subjetivo e quantitativo) da norma jurídica tributária instituidora da Contribuição para o PIS e da COFINS.

4.2.1 Do Critério Material

O critério material, segundo Paulo de Barros Carvalho, é a referência que o legislador ordinário faz a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, denominadas critérios espacial e temporal, que serão tratados mais adiante.¹³

Nos ensinamentos de citado autor, para uma melhor compreensão, desliga-se o critério material dos seus condicionantes de espaço e de tempo, de forma que se possa extrair do texto da norma expressões genéricas designativas do comportamento de pessoas, as quais o legislador pretendeu disciplinar, tais como vender mercadorias, industrializar produtos, auferir renda etc.

¹¹ CARVALHO, loc. cit.

¹² CARVALHO, 2010, p.348.

¹³ CARVALHO, op. cit., p. 320.

De tais abstrações teremos o núcleo da norma jurídica tributária, que será representado, invariavelmente, por um verbo, seguido de um complemento¹⁴. Desta forma, podemos entender por critério material a própria situação fática descrita pelo legislador, capaz de gerar a obrigação tributária.

Para Vittorio Cassone¹⁵, critério material:

“consiste na descrição que a lei faz do núcleo da Hipótese de Incidência. É o aspecto mais importante, pois determina o tipo tributário, e é comumente representado por um verbo e complemento.”

Segundo Fabio Rodrigues de Oliveira:¹⁶

Em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, os critérios materiais de incidência encontram-se previstos nas Leis N^os 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Importante destacar que a hipótese de incidência prevista na Lei 9.718/2008 refere-se ao regime cumulativo, já as hipóteses previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 referem-se ao regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS e da COFINS.

4.2.2 Do Critério Espacial

Para MELO e LIPPO¹⁷:

O critério espacial, também localizado no antecedente da norma jurídica tributária, diz respeito ao lugar previsto na hipótese, onde o fato deverá ocorrer para que sejam deflagradas as consequências previstas.

Neste sentido, pode-se dizer que o critério espacial constata o lugar onde ocorre o fato, de acordo com o âmbito espacial da lei, tornando-se

¹⁴ CARVALHO, loc. cit.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 278.

¹⁶ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.29.

¹⁷ MELLO e LIPPO Apud. OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.31.

importante na determinação de qual ente da federação será competente para realizar a tributação.

Para Vittorio Cassone¹⁸, critério espacial “indica o local em que terá que ocorrer o fato gerador, que deverá situar-se dentro dos limites territoriais a que a Pessoa Política tem a competência tributária.”

De acordo com o entendimento acima, Paulo de Barros Carvalho¹⁹, esclarece que o critério espacial tem como objetivo determinar o local em que o fato tributário deve ocorrer, de modo que as regras jurídicas irradiem seus efeitos que lhes são característicos, uma vez que

Seria absurdo imaginar determinada ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se concretizasse independentemente de um lugar e alheio a um determinado espaço de tempo.

Complementa ainda o autor²⁰, que há normas jurídicas que “nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional.” Trata-se de uma opção do legislador.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho distinguiu as normas jurídicas tributárias, no que concerne às coordenadas de espaço da hipótese de incidência, em três diferentes níveis de elaboração, quais sejam:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.²¹

A título ilustrativo, o autor²² nos ensina que os tributos incidentes sobre o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item, os que incidem sobre os bens imóveis, como Imposto

¹⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 278.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 322 – 323.

²⁰ Ibid., p 322-323.

²¹ Ibid., p. 324-325.

²² Ibid., p. 325.

sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, se enquadram no segundo item, e todos os demais estariam sob o abrigo do terceiro tópico.

Para Fabio Rodrigues de Oliveira:²³

As contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento são casos típicos de critério espacial genérico e, assim, tendo em vista que a legislação das contribuições é federal, basta que o fato material de incidência ocorra dentro do território nacional para que irradie os efeitos da relação jurídica.

4.2.3 Do Critério Temporal

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho²⁴, o critério temporal corresponde a um grupo de indicações que oferecem elementos que permitem identificar, com exatidão, o preciso instante em que o fato descrito no suposto normativo ocorre. A partir deste momento, portanto, nasce o vínculo jurídico obrigacional, no qual o sujeito passivo deve cumprir determinada prestação pecuniária em favor do ente arrecadador, nos termos do critério quantitativo da norma²⁵.

Nas lições do referido autor, *“o marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”*²⁶.

Para Melo e Lippo²⁷:

Não se trata da análise da eficácia da norma no tempo, mas sim do momento em que são deflagradas as consequências oriundas da realização em concreto da hipótese de incidência tributária pelo sujeito passivo.

Para Fabio Rodrigues de Oliveira, no caso da contribuição para o PIS e da COFINS, “tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, esse critério é

²³ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.31.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 327.

²⁵ Ibid., p. 327.

²⁶ Ibid., p. 328.

²⁷ OLIVEIRA, op. cit., p.31.

mensal, ou seja, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devem ser apuradas ao final de cada mês.”

4.2.4 Do Critério Pessoal

O critério pessoal, segundo Paulo de Barros Carvalho²⁸, é o conjunto de elementos que permitem ao operador da norma tributária identificar os sujeitos do vínculo jurídico obrigacional, com vistas ao objeto, que é a prestação, representada por determinada quantia em dinheiro, a ser transferida pelo sujeito passivo ou devedor, em favor do sujeito ativo, credor ou pretensor.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, que, segundo nos ensina Paulo de Barros Carvalho²⁹, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, investida de capacidade política e dotada de poder legislativo, que exercem funções de grande interesse em favor de finalidades públicas, ou ainda, uma pessoa física que exerça atividade exclusiva e de real interesse público.

Segundo Fabio Rodrigues de Oliveira³⁰, no caso da contribuição para o PIS e da COFINS, a pessoa competente para exigí-las é a União. Os sujeitos passivos, por sua vez, são as pessoas jurídicas de direito privado, e aqueles a elas equiparadas pela legislação, que auferirem faturamento ou receita bruta, conforme o regime a que estejam sujeitas (cumulativo ou não cumulativo). Ainda, incluem-se as entidades sem fins lucrativos empregadoras, que contribuem sobre a folha de pagamento, e as pessoas jurídicas de direito público interno, sobre o valor de receitas arrecadadas, transferências correntes e de receitas de capital recebidas.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 363.

²⁹ Ibid., p. 364.

³⁰ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.28.

4.2.5 Do Critério Quantitativo

O critério quantitativo, nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho³¹, pode ser definido como um conjunto de notícias informativas obtidas pelo intérprete dos textos legais, que possibilita precisar, com segurança, a exata quantia devida pelo sujeito passivo a título de tributo, em favor do ente arrecadador tributário.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina que, no caso das obrigações tributárias, *“o centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro.”*³²

Para o autor³³, a efetiva quantificação desta obrigação de dar, por parte do contribuinte, requer a conjugação de duas entidades, quais sejam: base de cálculo e alíquota.

Segundo o autor³⁴, uma das principais funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito na hipótese de incidência. Para tanto, a base de cálculo recebe a complementação de outro elemento, que é a alíquota, e com a combinação destas grandezas, obtém-se o valor do débito tributário.

Cabe-nos destacar que, segundo Paulo de Barros Carvalho³⁵, a base de cálculo, entendida como uma grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, apresenta três funções distintas, quais sejam:

- (i) medir as proporções reais do fato;
- (ii) compor a específica determinação da dívida; e
- (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

³¹ CARVALHO, op. cit., p. 391.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 391.

³³ Ibid., p. 391.

³⁴ Ibid., p. 391-392.

³⁵ Ibid., p. 395.

Fabio Rodrigues de Oliveira lembra que “em relação às contribuições sociais, o critério quantitativo de incidência também é variável, de acordo com o sistema ao qual o contribuinte está inserido (cumulativo ou não cumulativo).”³⁶

Ainda consoante o autor, no caso de regime cumulativo, a base de cálculo encontra-se prevista nos artigos 2º e 3º da Lei 9.718/1998³⁷, já para o regime não cumulativo, a base de cálculo está prevista no artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.³⁸

Neste sentido, entende-se como base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. O conceito de “receita bruta” para fins de composição da base de cálculo das referidas contribuições encontra-se definido no artigo 12 do Decreto 1.598/77, alterado recentemente pela Lei nº 12.973/14:

Art. 12. A receita bruta compreende:

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

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

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

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

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

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso

³⁶ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.33.

³⁷ Ibid., p.33.

³⁸ Ibid., p.35.

VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Não obstante o exposto acima, segundo Fabio Rodrigues de Oliveira, *“para a maioria dos juristas a não cumulatividade é circunstancia externa à regra matriz de incidência do tributo, ou seja, não faz parte do seu núcleo gerador”*³⁹.

³⁹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.38

5 NÃO CUMULATIVIDADE

5.1 NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E COFINS

A previsão de instituição do PIS e da COFINS não cumulativos foi inserida na Constituição Federal de 1988 com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que incluiu o § 12 ao art. 195 do Texto Constitucional.

Após essa Emenda, referido artigo, na parte que interessa ao presente estudo, ficou assim redigido:

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

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

§ 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. (...)

Conforme se observa da leitura do § 12 do dispositivo citado, a Constituição Federal outorgou à lei a definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma do inciso I do art. 195⁴⁰ observariam as regras da não cumulatividade.

O regime não cumulativo foi instituído pelas Leis nºs 10.637/2002, para o PIS, e 10.833/2003, para a COFINS. Ainda, através da Lei nº 10.865/2004, as quais não são objeto do presente estudo. foram instituídas as contribuições do PIS-Importação e da COFINS-Importação Com o referido regime, as alíquotas básicas do PIS e da COFINS foram majoradas de 0,65% para 1,65%, e de 3%

⁴⁰ Dentre elas aquelas que têm como base de cálculo a receita ou o faturamento da empresa, das quais são espécie o PIS e a COFINS.

para 7,6%, respectivamente, com a possibilidade de apropriação de créditos sobre determinados gastos das empresas.

O conceito de receita utilizado pelas Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003 é semelhante ao que a Lei nº 9.718/1998 tentou utilizar, ou seja, considera como faturamento o total das receitas auferidas pelas empresas, independente da denominação ou classificação contábil adotada. Confira-se:

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.

§ 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.

§ 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.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Os gastos que geram créditos de PIS e COFINS estão dispostos nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, transcritos a seguir:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

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

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

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

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

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

Importante destacar a diferença entre o regime antigo, ou seja, cumulativo, com o novo regime não cumulativo. Naquele, via de regra, as empresas recolhiam PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento, não apropriando nenhum tipo de crédito. Já no novo regime, as alíquotas de PIS e COFINS são de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre quase a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

Com a criação da não cumulatividade para o PIS e COFINS, surgiram questionamentos sobre a natureza deste regime.

Para Kiyoshi Harada⁴¹ a não cumulatividade comporta duas espécies de realização, a saber:

- a) Incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa de movimentação da mercadoria, conhecido como IVA, que figura no âmbito latino-americano em geral e na União Européia; e
- b) incidência do imposto sobre o valor total da mercadoria, seguido de dedução daquele cobrado nas etapas anteriores, sistema este adotado no Brasil, e aplicado, por exemplo, no ICMS, onde há direito á dedução de créditos de imposto apurado nas operações anteriores.

⁴¹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p. 48

Segundo Fábio Rodrigues de Oliveira⁴², o tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontando as distinções entre tributos não cumulativos e tributos sobre o valor agregado, os objetivos de ambas as modalidades, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada operação.

Fábio Rodrigues de Oliveira⁴³ lembra que, em 2003, o poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, introduziu a possibilidade de cobrança das contribuições sociais de forma não cumulativa. No entanto, o Poder Executivo já havia instituído a sistemática não cumulativa em relação à Contribuição para o PIS por meio da Medida provisória nº 66, de 29 de outubro de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Neste sentido, o autor lembra ainda que:

Por não haver previsão constitucional para tal sistemática por ocasião da instituição da não cumulatividade para as contribuições sociais, algumas questões foram então levantadas. A primeira, se a não cumulatividade poderia ser adotada em relação a tributos no qual a Constituição Federal não previa este princípio.

Entretanto, para alguns doutrinadores, dentre os quais se incluem Hugo de Brito Machado e José Soares de Melo, se a Constituição nada estabelecia a respeito da não cumulatividade, o legislador infraconstitucional teria a liberdade de seu disciplinamento, desde que respeitasse aos demais princípios constitucionais (legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedação de confisco).

Com isso, a não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS, em que pese a ausência constitucional no momento de sua criação, encontraria validade, condicionada ao respeito dos demais princípios constitucionais.

Para Fernando L. Lobo D'Eça, com relação à contribuição para o PIS e à COFINS:

⁴² Ibid., p. 39

⁴³ Ibid., p. 55

A não cumulatividade constitucionalmente assegurada visa neutralizar a cumulação as múltiplas incidências das referidas contribuições nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos.

Embora o objetivo do regime não cumulativo seja o de reduzir a carga tributária e, por consequência, os custos de produção, em alguns seguimentos observa-se um aumento na carga efetiva destas contribuições. Como exemplo, cita-se as empresas prestadoras de serviços com fornecimento de mão de obra, que tem como principal “insumo” a folha de pagamento dos funcionários, sobre a qual não é possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Importante destacar que não deve ser aplicado para o PIS e a COFINS o mesmo conceito de “insumo” que se aplica para a apuração de créditos de IPI e de ICMS, uma vez que a materialidade dos respectivos regimes de não cumulatividade são manifestamente diferentes.

Esta, inclusive, é a interpretação adotada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do Recurso Especial (REsp) nº 1.246.317/MG, de relatoria do I. Min. Mauro Campbell Marques, de cujo voto se extrai o seguinte:

Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração ‘o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil’ (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de ‘insumos’, não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. (...)

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderia simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de

dedução das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições. (...)

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. (...)

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (grifo nosso)

O mesmo entendimento tem sido manifestado pela 1ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como se observa do voto do I. Des. Joel Ilan Paciornik, na Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS:

Para definir o que é insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS, é necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos, ou à execução de outros serviços. Serviços, neste contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outros serviços. (...)

Entretanto, os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

Oportuno destacar, ainda, trecho da brilhante sentença proferida pelo respeitável Juiz Federal do Paraná, Nicolau Konkel Junior, no MS nº 5000098-48.2010.404.7000, no qual restou muito bem esclarecido o sistema não-cumulativo do PIS e da COFINS. Veja-se:

(...) a fórmula criada para evitar a incidência cumulativa dessas contribuições foi o método indireto subtrativo, afastando-se do que foi instituído, na Constituição Federal, para o ICMS e o IPI. A partir dessa opção – que é permitida, haja vista não ter havido nenhuma

restrição da Constituição – não pode ser negado o direito ao crédito, dentro da lógica do sistema decorrente do chamado ‘método indireto subtrativo’, sob pena de violação do Texto Constitucional que veda a cumulatividade.

Além disso, é relevante o fato das contribuições incidirem sobre toda espécie de receita e não mais apenas sobre aquela decorrente do faturamento de vendas de mercadorias e serviços.

Com isso, deve ser assegurada ao contribuinte a possibilidade de abater toda despesa necessária a gerar a receita que sofrerá a incidência das contribuições. A vedação de qualquer crédito decorrente dessa espécie de despesa conduzirá, inevitavelmente, a um sistema apenas parcialmente não-cumulativo.

Não é por outra razão que a Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03 asseguraram a utilização de créditos sobre 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.

Em suma, a não cumulatividade utilizada na esfera federal para o IPI e na esfera estadual para ICMS, é diferente da cumulatividade adotada para o PIS e a COFINS, vez que nestas, em determinados casos, o valor do crédito é diferente do exigido na etapa anterior⁴⁴, o que é vedado pela não cumulatividade do ICMS e do IPI.

⁴⁴ Por exemplo, nas aquisições de empresas optantes pelo lucro presumido.

6 INSUMOS

6.1 CONCEITO

Consoante abordado no capítulo anterior, no regime não cumulativo os contribuintes podem apropriar créditos da contribuição para o PIS e da COFINS sobre uma série de gastos, o que inclui os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diante do exposto, verifica-se necessário definir o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos da contribuição para o PIS e COFINS.

A palavra insumo, no contexto das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, padece dos mesmos problemas semânticos da noção de não cumulatividade, vez que ambas comportam várias interpretações. Para obter uma noção de insumo, pode-se recorrer aos dicionários e aos conceitos próximos existentes na legislação de regência de outros tributos.

Neste sentido, para o Dicionário Houaiss⁴⁵ da Língua Portuguesa, insumo é palavra que advém da economia e designa “*cada um dos elementos (matéria prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços*”.

Cabe mencionar que, na tarefa de entendimento e aplicação das leis, os princípios da hermenêutica jurídica⁴⁶ sugerem, de acordo com a teoria da interpretação, que o intérprete não deve se afastar dos elementos finalísticos e do sentido pretendido pelo legislador com a edição da norma, de forma a valorizar o verdadeiro espírito da regra contida no dispositivo legal a ser interpretado.

⁴⁵ HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1.629.

⁴⁶ “Hermenêutica Jurídica: Teoria Geral do direito. Ciência jurídica auxiliar que tem a tarefa de: a) interpretar normas, buscando seu sentido e alcance, tendo em vista uma finalidade prática, criando condições para uma decisão possível, ou melhor, condições de aplicabilidade da norma com um mínimo de perturbação social, empregando, para tanto, as várias técnicas interpretativas; (...)” (DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Vol. II – D a I. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 836) (grifo nosso)

Para tanto, são utilizados os mais relevantes métodos de interpretação, tais como o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico, a fim de extrair o melhor significado da norma jurídica e o fim visado pelo legislador, conforme ensina Hugo de Brito Machado⁴⁷:

Na teoria da interpretação, também denominada hermenêutica, diversos métodos foram propostos para utilização dos que se deparam com a tarefa de aplicar a lei. Destacamos aqui os mais relevantes, ou pelo menos mais divulgados nos estudos da matéria, a saber: (...)

a) Gramatical. Este método sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame. O instrumento de trabalho é o dicionário da língua. Importa sobretudo a etimologia dos vocábulos.

Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista linguístico. Existem palavras cujo significado 'técnico' é inteiramente diverso do significado 'vulgar', e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente.

b) Histórico. Nesse método o sentido da norma é buscado com o exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regramento do assunto. Buscam-se subsídios também nos trabalhos de elaboração da norma. Em um sistema jurídico como o nosso, examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente todo o processo legislativo.

c) Sistemático. Neste método, procura o intérprete o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo contidas. Confronta-se a regra em exame com as demais que disciplinam a figura ou instituto em questão, assim como com as demais normas do ramo do Direito que em que encarta, e finalmente com todo o sistema jurídico de que faz parte. O método sistemático afirma o princípio hermenêutico pelo qual nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere.

Assim como o significado da palavra depende do contexto da frase em que está empregada, e o da própria frase muita vez depende do contexto maior em que se encarta, também o significado da norma, pela mesma razão, depende do contexto em que se insere.

d) Teleológico: Com este método, o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual ela foi elaborada. Fundamenta-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador." (destacamos)

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16^a. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 84-85.

Do mesmo modo, Vittorio Cassone⁴⁸ também esclarece, em obra específica sobre a interpretação no Direito Tributário, que os trabalhos legislativos preparatórios e a própria Exposição de Motivos de uma norma são extremamente relevantes, pois que *“servem de subsídio na interpretação das leis, podendo, em certos casos, ser, até, determinantes na interpretação.”*

Nesse tocante, aliás, ensina Wladimir Novaes Martinez⁴⁹ que *“o despreparo técnico do legislador na elaboração das normas contribui para algumas confusões. Idealiza ele fazer certa coisa, escreve outra e acaba produzindo uma terceira. (...)”*.

Assim, de acordo com os incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é plausível inferir que os produtos e serviços considerados essenciais para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica geram créditos de PIS e COFINS, haja vista que, pela adequada interpretação dos referidos dispositivos, as despesas (insumos) são essenciais para a fabricação e a venda de produtos ou levarão ao recebimento de receita tributável pelo PIS e pela COFINS. Veja-se:

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.

Numa interpretação sistemática e teleológica, é possível concluir que os serviços considerados essenciais para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, e para a posterior geração de receita tributável, geram créditos de PIS e COFINS.

Isto porque, para que faça sentido a não cumulatividade de tributos incidentes sobre a receita, é fundamental que se permita o crédito daquelas despesas (“insumos”) que são essenciais para a geração de receita tributável

⁴⁸ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário. Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 112.

⁴⁹ MARTINEZ, Wladimir Novaes. A Decadência da Contribuição Previdenciária e a Jurisprudência do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, v. 103, abril 2004, p.174, *apud* CASSONE, Vittorio, *Ibid.*, p. 114.

pelo PIS e pela COFINS, em especial nas próprias operações de venda dos produtos.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho⁵⁰,

Tudo que permite o funcionamento de uma empresa pode ser considerado insumo. Assim, insumos são os fatores de produção ou os elementos fundamentais para o funcionamento e a existência da empresa: sem eles não há exploração da atividade econômica e não há receita.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira⁵¹:

Constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.

Ao analisar os posicionamentos supra, é de se observar que o conceito de insumo assemelha-se ao conceito de despesa necessária para fins de apuração do imposto de renda.

Ademais, qualquer outra interpretação deixaria absolutamente sem sentido a própria sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, pois se tributaria integralmente a receita e não se permitiria o crédito daquelas despesas (“insumos”) necessárias à geração da receita tributável.

Por derradeiro, é mister destacar que a interpretação almejada para o termo “insumo” não se enquadra na limitação de interpretação da legislação tributária instituída pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN, vez que a apropriação de créditos que reduzem o valor devido das contribuições para o PIS e COFINS é um elemento da não cumulatividade e não uma espécie de isenção.

Diante do exposto, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pode-se inferir que o direito de crédito deve ser considerado sobre os insumos em

⁵⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP editora. 2011, p. 102

⁵¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS**. Apud.: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS e COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 47-48.

geral, não se restringindo aos valores incidentes na operação imediatamente anterior, nem se limitando a apenas alguns tipos de insumos, tais como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Ou seja, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços.

6.2 CONCEITO DE INSUMO PARA AUTORIDADES FAZENDÁRIAS

A Receita Federal do Brasil – RFB, ao regulamentar as Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/04 (art. 8º, § 4º), respectivamente, assim dispôs sobre o que se entende como insumos:

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

Da análise do texto em comum de referidas Instruções Normativas, observa-se que o conceito de insumo trazido assemelha-se ao tratado na legislação do IPI, conforme se pode verificar do art. 226, inc. I do RIPI (Decreto nº 7.212/2010), que se transcreve:

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;

Neste sentido foi o posicionamento exarado pela Receita Federal do Brasil, ao responder à Solução de Consulta nº 38, de 18 de Maio de 2005:

CRÉDITO. INSUMOS. Os materiais que não sofrem desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, escapam do conceito de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Os serviços de reposição e substituição de peças, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, que não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda deixam de gerar direito a créditos na nova sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Os bens e serviços adquiridos e custos e despesas incorridos, a partir do mês em que se iniciou a aplicação da nova sistemática de apuração não-cumulativa da Cofins, dão direito a crédito, podendo seu aproveitamento ocorrer em meses subsequentes a apuração.

Contudo, a Receita Federal do Brasil mudou seu entendimento, aceitando a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre gastos que não estão abarcadas pelo conceito de insumo adotado pelas Instruções Normativas RFB SRF nº 247/02 e nº 404/04, tais como peças de manutenção, conforme se pode observar na Solução de Consulta nº 92, de 26 de Fevereiro de 2010:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente e desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Importante destacar que, conforme já mencionado, as peças de manutenção não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração do ICMS e do IPI. Sendo assim, é possível inferir que até mesmo as autoridades fazendárias entendem que o conceito de insumo não é rígido e absoluto.

A Receita Federal do Brasil se posicionou a respeito do conceito de insumos, através do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018:

Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. (grifo nosso)

6.3 CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

As primeiras tentativas de fixação do que haveria de ser considerado insumos, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, utilizaram a analogia com a legislação do IPI, tal qual ocorreu no Acórdão nº 203-12.472, de 17 de outubro de 2007, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), em que foi argumentado que:

O termo insumo não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados (...) o conceito de insumo já foi consagrado pelo Parecer Normativo n.º 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários “stricto sensu” e material de embalagem) quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda das propriedades físicas ou químicas.

Conforme se verifica do acórdão acima, o posicionamento inicial do CARF era pela aplicação do conceito de insumo previsto para o IPI, na apropriação de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Contudo, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (atualmente denominado CARF) decidiu em 2 de junho de 2008, ao julgar o Recurso nº 148.457, por meio do Acórdão nº 201-81.139, que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não está atrelado àquele utilizado pela legislação do IPI, que determina que somente se enquadram neste conceito as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.

Neste sentido, transcrevemos um trecho do voto vencedor do julgado referido, que resume perfeitamente os fundamentos adotados para a sua decisão:

A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos. Para haver ressarcimento é necessário haver o direito ao crédito. No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. **Insumos são todos os "custos, despesas ou encargos" vinculados ao produto ou serviço vendido**, como diz o art. 21 da IN SRF nº 460/2004. (grifo nosso)

No acórdão nº 201-13.045, de 02 de julho de 2008, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda considerou, em decisão unânime, que o termo insumo deveria seguir a mesma direção do conceito de despesas necessárias para fins de apuração do imposto de renda da pessoa Jurídica – IRPJ, seguindo o voto do Conselheiro Dalton César Cordeiro Miranda:

(...) faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos da COFINS no regime não cumulativo há que observar a adoção da legislação do IRPJ para definição do que são insumos (RV n. 137822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473). Estamos aqui tratando de serviços e não de produção, o que seria a hipótese, para quiçá, fazermos alguma menção ao IPI. (...) Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada às suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99.

Nesta esteira, também a decisão proferida pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, note-se:

“Assunto: Contribuição para o Pis/Pasep
(...)”

Regime não-cumulativo. Insumos. Descontos com seguros. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como ‘insumos’ previstos na legislação do IRPJ.

Recurso provido em parte.” (2ºCC, Terceira Câmara, Processo nº 10932.000016/2005-78, Recurso nº 137.910, Acórdão nº 203-12.741, Sessão de 11 de março de 2008)

Em dezembro de 2010, a Segunda Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (antigo Conselho de Contribuintes), de forma unânime, reforçou o entendimento de que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não pode ser vinculado àquele adotado pela legislação do IPI, sendo possível o aproveitamento sobre as despesas necessárias à atividade do contribuinte, nos termos da legislação do IRPJ, *in verbis*:

Regime não cumulativo. Insumos. Materiais para manutenção de máquinas. O conceito de insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.” (CARF, Terceira Seção, Segunda Câmara, Segunda Turma Ordinária, Acórdão nº 3202-00.226, Recurso nº 369.519, Processo nº 11020.001952/2006-22, Sessão de 08 de dezembro de 2010)

Assim, para efeito de identificar os valores que proporcionam a geração do crédito de PIS e COFINS, deveria ser buscado, sistematicamente, o conceito e a regulamentação dos custos e despesas considerados dedutíveis para efeito do Imposto de Renda. Mister se faz transcrever o artigo 290 e 299 do RIR/99:

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.

(...)

Art. 299 São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

Conforme se observa dos dispositivos acima, para fins de apuração do IRPJ, e por consequência dos créditos do PIS e da COFINS, as despesas necessárias são aquelas usuais, normais e necessárias para as transações da empresa.

Contudo, faz-se necessário lembrar que nem todas as despesas necessárias para a empresa gerarão créditos da contribuição para o PIS e da COFINS. A exemplo, cita-se as despesas com a folha de pagamento dos funcionários, que não gera crédito pelo fato de ser paga para pessoa física, por vedação da legislação de regência.

Importante destacar ainda que a doutrina já vinha defendendo o afastamento do conceito de insumo de IPI para fins de PIS e COFINS, sob o argumento de que não há qualquer dispositivo nas leis do PIS e da COFINS que vincule os créditos destas contribuições à sistemática aplicada ao IPI e ao ICMS.

Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira⁵² é categórico ao afirmar que:

Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da COFINS e da Contribuição para o PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas

⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS**. Apud.: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS e COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 44.

três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Alem disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da Contribuição para o PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do artigo 3º.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco ressalta a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS⁵³:

Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto. Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja “produto industrializado”, de modo que a palavra “insumo” só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (=algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite que às Leis mencionadas adotarem o técnico de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado “insumo”.

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

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo “insumo” não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado

⁵³ GREGO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS**, Revista Fórum de Direito Tributário. v. 34. jul./ago. 2008, São Paulo: Editora Fórum. 2008. p. 21.

imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

...

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

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

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado, versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

Desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; agredir a racionalidade de incidência de PIS/COFINS; e

Contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.

Desta feita, é possível concluir que a análise da possibilidade de creditamento sobre despesas com insumos deve levar em conta a finalidade de tal despesa, ou seja, se ela é necessária (essencial) para a empresa auferir receita. Seguindo esse critério, sob nossa ótica, estar-se-ia interpretando o inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de forma coerente com o objetivo das referidas leis, que foi justamente tornar não cumulativas essas contribuições que incidiam diretamente sobre a receita auferida.

A respeito do assunto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão máximo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exarou entendimento sobre o tema, conforme ementa abaixo transcrita:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. (CARF. Acórdão nº 9.303-008.474 – Sessão de 16/04/2019)

Destaca-se o fato de que o CARF, no julgado acima, adotou entendimento de acordo com a nova interpretação do conceito de insumo,

trazida pelo STJ através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, conforme exposto nos tópicos abaixo do presente estudo.

6.4 CONCEITO DE INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

O Poder Judiciário também tem se manifestado pelo afastamento da aplicação do conceito de insumo previsto pela legislação do IPI, na apropriação de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

Neste sentido o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, ao julgar o recurso de Apelação nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, relatada pelo Desembargador Joel Ilan Paciornik:

1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.
2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.
3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.6372/002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.
4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto,

são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

O Supremo Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253 – SC, concedeu interpretação extensiva para o conceito de insumos, em caso tratando de créditos sobre embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte. Confira-se um trecho do voto do Ministro Relator Humberto Martins:

Não temos aqui uma operação simples de produção ou fabricação de produto destinado a venda, mas uma venda de mercadoria efetuada pelo próprio produtor com o ônus da entrega dela sendo suportado por ele. Devemos, então, considerar os insumos em cada fase da operação. Nos termos da Lei: os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Ademais, a lei mais recente, dentro desse espírito, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não repasse a este de tributos cobrados em toda a cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem e de frete na operação de venda, no inciso IX, do mesmo art. 3º, descontando-se os créditos de PIS e COFINS referentes a estes serviços da apuração do tributo correspondente.

Importante destacar que, neste caso, o STJ declarou que os “insumos” devem ser considerados todas as despesas essenciais ao funcionamento e/ou manutenção do fator de produção, afastando-se a aplicação de conceitos da legislação do IPI. Entretanto, ao menos nesse julgamento, em nenhum

momento o STJ direciona seu posicionamento à aplicação ampla e irrestrita da legislação do IRPJ na apuração do PIS/COFINS não cumulativo.

Recentemente, a 1ª Seção do STJ finalizou o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR que discutia a extensão do termo “insumo”, no âmbito da sistemática não-cumulativa, para fins do crédito relativo às contribuições ao PIS e à Cofins.

O acórdão foi lavrado sob o rito dos recursos repetitivos (o que significa que todas as decisões sobre este tema em instâncias inferiores da justiça devem seguir o mesmo entendimento), e firmou as seguintes teses jurídicas:

- (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.

A decisão do STJ tende a ser um balizador muito favorável aos futuros entendimentos dos tribunais e da própria RFB, ao passo que entende pela necessidade de se analisar os critérios da essencialidade e da relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

É importante ressaltar que a decisão individualiza o conceito de insumo em cotejo com as peculiaridades de cada operação, determinando que cada aquisição deverá ser analisada à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Contudo, cumpre mencionar que, apesar de em diversos trechos do voto e da ementa ter restado assentado que os critérios definidores da essencialidade ou relevância do insumo estão atrelados à atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, o voto que prevaleceu foi o da Min. Regina Helena, que dá a entender que dão direito ao crédito apenas as despesas ligadas ao processo produtivo e à prestação do serviço, com a exclusão do direito ao creditamento das despesas comerciais.

O acórdão do STJ determinou ainda o retorno dos autos à 2ª instância para que se aprecie, mediante o cotejamento das premissas assentadas no

paradigma e do objeto social do contribuinte, a possibilidade de dedução de determinados custos e despesas relacionados ao processo produtivo.

7 INSUMOS ESPECÍFICOS DO SETOR ELÉTRICO

A ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) se pronunciou acerca da possibilidade de creditamento de determinadas despesas para fins de apuração do PIS e da COFINS, através da Nota Técnica nº 554/2006.

O objetivo da referida Nota Técnica é a análise da questão da possibilidade (ou não) das concessionárias de distribuição de energia elétrica apurarem e registrarem créditos de PIS e COFINS sobre determinados encargos setoriais.

Desta forma, a ANEEL entendeu pela possibilidade de créditos sobre despesas com energia elétrica comprada para revenda, encargos de uso da rede elétrica – sistemas de transmissão, encargos de uso da rede elétrica – sistemas de distribuição, encargos de conexão ao sistema de transmissão ou distribuição, encargos de serviço do sistema (ESS).

Assim, tendo em vista definição oficial por conta do órgão regulador dos dispêndios que possibilitam desconto de créditos de PIS e COFINS, necessária a análise minuciosa de outras rubricas, conforme será exposto nos tópicos abaixo do presente trabalho.

7.1 SERVIÇOS DE ENGENHARIA, AMBIENTAIS, CONSULTORIA E CONGÊNERES UTILIZADOS NA GERAÇÃO DE ENERGIA

A atividade de geração de energia demanda a construção de grandes e complexas estruturas para sua viabilidade, à exemplo das usinas termelétricas.

O CARF, inclusive, já manifestou entendimento favorável à escrituração dos créditos de PIS e COFINS sobre gastos com serviços de Engenharia e Congêneres, por intermédio do acórdão nº 3402-001.981, publicado em 29/01/2013.

Com relação aos serviços ambientais, o CARF já reconheceu a possibilidade de creditamento sobre serviços ambientais utilizados na atividade de geração de energia.

Tendo em vista a essencialidade da contratação dos serviços acima mencionados para o desempenho da atividade, entende-se pela possibilidade de tomada de crédito sobre esses dispêndios.

7.2 SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES DA ATIVIDADE DE GERAÇÃO DE ENERGIA

No tocante a possibilidade de apropriação de créditos sobre serviços de manutenção predial, o CARF manifestou entendimento favorável ao contribuinte (Acórdão nº 3302-001.781).

Com relação aos dispêndios com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, bem como aquisição de partes e peças de reposição, o aproveitamento dos créditos é permitido, conforme Solução de Consulta SRRF09 nº 99032/2017 e Solução de Consulta COSIT nº 76/2015, respectivamente.

Em especial às despesas com serviços de manutenção, limpeza e conservação de instalações e propriedades, o CARF firmou entendimento favorável ao contribuinte nos casos em que os serviços e materiais de limpeza são considerados essenciais à atividade produtiva da empresa, oportunidade em que se julgou o recurso voluntário interposto por contribuinte que atua no ramo alimentício.

7.3 ÓLEO DIESEL COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES

As Leis nº 10.637/02 (art. 3º, inciso II) e nº 10.833/03 (art. 3º, inciso II) dispõem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos sobre serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A RFB possui entendimento favorável à manutenção dos créditos apropriados sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos no processo de produção de bens e serviços.

Desta maneira, entende-se que a totalidade das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no processo de geração e distribuição de energia devem integrar a base de cálculo dos créditos de PIS e de Cofins, quando houve a tributação por parte do fornecedor.

7.4 SERVIÇOS ANCILARES

A RFB entende que os serviços de transmissão auxiliar de energia, se configuram insumos para o setor elétrico, conforme exarado na Solução de Consulta COSIT nº 27/2008.

Assim, entende-se que todos esses gastos podem ser objeto de créditos de PIS e Cofins.

7.5 SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS E MATERIAIS

Caso o contribuinte possua dispêndios relativos ao transporte de empregados das áreas produtivas da empresa, sendo estes incorridos pela empresa em decorrência da inexistência ou insuficiência de linhas de transporte público, que atendam nos horários dos turnos de trabalho da empresa e possuam o trajeto necessário para atender às demandas dos usuários, pode ser aplicado o conceito de insumo para a produção.

Nesse sentido, referidas despesas são essenciais às atividades produtivas da **ENGIE**, pois o acesso dos empregados das usinas é realizado dessa forma. Neste sentido, o CARF já permitiu o creditamento sobre estas despesas (Acórdão nº 3401-01.098).

No tocante aos dispêndios com serviços de transporte de materiais, máquinas e equipamentos utilizados na operação da geração de energia, o

CARF já firmou entendimento favorável aos contribuintes, nos termos do acórdão nº 3401-002.075, publicado em 2012.

7.6 SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E TRANSMISSÃO

Na situação que a empresa possua dispêndios com manutenção de programas diretamente relacionados a operação e a geração de energia, bem como serviços de informática e transmissão de dados para auxiliar a gestão das usinas, tais gastos constituem-se essenciais à atividade empresarial da empresa.

Sobre o tema a RFB já manifestou-se favorável ao aproveitamento de créditos de PIS/Cofins, nos termos da Solução de Consulta nº 120/2012.

Assim, entende-se que os serviços de informática que auxiliam a geração de energia geram créditos de PIS e Cofins, bem como os gastos referentes a transmissão de dados entre as usinas e a sede da empresa.

8. CONCLUSÕES

Conforme se verificou ao longo do presente estudo, a interpretação do conceito da expressão “insumo”, contida no artigo 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, passou por diversas mudanças desde o surgimento da figura da não cumulatividade para a apuração do PIS e da COFINS.

Primeiramente, a Receita Federal do Brasil exarou seu entendimento através da Instrução Normativa nº 247/2002, conceituando como insumo os bens que tivessem contato com o produto ou dele fossem parte. Seria quase que uma aplicação do conceito de insumo previsto no âmbito da não cumulatividade do IPI, sendo aplicado para o PIS e para a COFINS.

Após a publicação deste entendimento, o CARF passou por um período de fixação de sua jurisprudência, tendo por vezes concordado com o conceito estabelecido pela Receita Federal do Brasil, em uma interpretação mais restritiva do conceito de “insumo”, e por outras vezes tendo adotado uma interpretação mais ampla, no sentido de considerar como “insumo” todas as despesas que fossem comuns e usuais à atividade da empresa. Esta interpretação seria mais próxima à interpretação relativa à dedutibilidade de despesas existente dentro da sistemática de apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Atualmente, o STJ pacificou a questão através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, entendendo que a interpretação mais adequada da expressão “insumo” deve ser efetuada à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescritibilidade ou importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa adquirente.

Por fim, faz-se análise deste novo conceito de “insumo” estabelecido pelo STJ para gastos comuns à empresas atuantes no setor de energia elétrica, tais quais dispêndios com serviços de engenharia, ambientais, consultoria e congêneres utilizados na geração de energia, serviços e peças de manutenção de máquinas, equipamentos e instalações da atividade de geração de energia, óleo diesel combustível e lubrificantes, serviços ancilares, serviços

de transporte de empregados e materiais, serviços de informática e transmissão de dados.

REFERÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2009.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. **Cofins e PIS/Pasep Modalidades de Contribuição e Aspectos Práticos dessas Incidências (atualizado até 07/03/2005)**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Fundamentos da Seguridade Social**. São Paulo: Atlas.

JUNIOR, Nicolau Konkell. **Contribuições Sociais. Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A Decadência da Contribuição Previdenciária e a Jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 103, abril 2004

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). **PIS e COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GREGO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS**, Revista Fórum de Direito Tributário. v. 34. jul./ago. 2008, São Paulo: Editora Fórum. 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP editora. 2011

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. II – D a I. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.