

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU - ESPECIALIZAÇÃO EM

DIREITO TRIBUTÁRIO

RENATO DE ANDRADE BENTO

O ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMO NO PIS E

COFINS NÃO CUMULATIVOS

SÃO PAULO

2015

RENATO DE ANDRADE BENTO

**O ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMO NO PIS E COFINS
NÃO CUMULATIVOS**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Charles William Mcnaughton

SÃO PAULO

2015

TERMO DE APROVAÇÃO

PUC/SP COGEAE

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU - ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO

O ALCANCE DO CONCEITO DE INSUMO NO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE ESPECIALISTA EM
DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC/SP – COGEAE

Aluno: Renato de Andrade Bento

RA00136674

E-mail: re.bento@globo.com

Orientador: Professor Dr. Charles William Mcnaughton

Nota

Coordenador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

São Paulo, 29 de outubro de 2015

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a minha família, em especial para minha mãe Elizabeth que nesse momento de luta e de dificuldade nunca deixou de me apoiar e me incentivar nos meus estudos e na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente a Deus por todas as bênçãos que tem operado em minha vida me propiciando alcançar sempre todos os meus objetivos.

Aos meus pais e a minha namorada pelo incentivo e apoio durante todo o curso.

E ao meu orientador, o brilhante Professor Doutor Charles William Mcnaughton pelas suas valiosas orientações, que foram essenciais para a elaboração do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar as principais interpretações jurídicas possíveis para conceituar o termo insumo presente nos artigos 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002, que dispõe sobre a contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e n.º 10.833/2003, que dispõe sobre a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no regime não cumulativo, a fim de verificar qual das interpretações é a mais adequada. Imperioso observar que esse tema é extremamente conflituoso, pois existem interpretações demasiadamente restritivas, como a pretendida pela Receita Federal do Brasil, ou, extremamente extensivas, como pretendem alguns doutrinadores, e que acabam por gerar enorme insegurança jurídica sobre qual o conceito correto para o termo insumo a ser utilizado para cálculo dos créditos a serem descontados do valor apurado das contribuições nos termos do art. 3º, II, das leis, acarretando diversos problemas para as empresas contribuintes. Nesse contexto, se faz necessário analisar o arcabouço jurídico que fundamenta as respectivas contribuições, pois somente dessa forma será possível caminhar para a construção de um conceito de insumo adequado e que se coadune com a não cumulatividade pretendida. Igualmente importante é a análise da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema, que conforme será demonstrado não é unânime e durante esses mais de 10 (dez) anos, desde a criação das contribuições sociais não cumulativas para o PIS e a COFINS, já se posicionou de formas diferentes.

Palavras-chave: PIS. COFINS. Conceito. Insumo. Não cumulatividade. Jurisprudência

ABSTRACT

This paper aims to assess the main different legal interpretations of the term input referred to in articles 3, II, of Law n. ° 10.637/2002, which provides about the Contribution to the Social Integration Program (PIS/PASEP) and Law n.° 10.833/2003, which provides about the Contribution to the Social Security Financing (COFINS), in the non cumulative method, in view of concluding which one is the most appropriate interpretation. It is worth mentioning that this issue is extremely controversial, since there are very different interpretations. On one hand, there are very restrictive interpretations, such as the one put forward by the Brazilian Federal Revenue Office, and on the other, there are very large interpretations, such as the one supported by some scholars. This variety of interpretations generates a lot of legal insecurity concerning the correct implementation of the term input to be used for the calculation of credits to be deducted from the amount of contribution calculated in accordance with article 3º, II, of the above-mentioned laws, which places corporates taxpayers in a very difficult situation. In this context, it is crucial to analyze the legal framework that regulates these contributions, because just with this analysis will be possible to define an adequate concept of input in compliance with the non cumulative method. It is also important to assess the administrative and judicial case law on this issue, which has not been consistent for more than 10 (ten) years from the creation on non cumulative social contributions to PIS and COFINS, and thus, has issued very different decisions on this subject.

KEYWORDS: PIS. COFINS. Interpretation. Input. Non cumulative. Case law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS, NORMAS DE REGÊNCIA E REGIMES DE INCIDÊNCIA.....	9
1.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	9
1.2. BREVE HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS E AS NORMAS DE REGÊNCIA.....	12
1.3. REGIMES DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS: CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.....	13
CAPÍTULO 2. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS ATRELADOS AO PIS E À COFINS.....	22
2.1. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E A SUA FINALIDADE	22
2.2. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA SEARA CONSTITUCIONAL.....	24
2.3. LIMITES LEGAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E O DIREITO AO CRÉDITO.....	26
CAPÍTULO 3. O ALCANCE DO TERMO “INSUMO” PARA O PIS E A COFINS.....	30
3.1. AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL E CRÍTICAS NO TOCANTE A APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO EXTRAÍDO DO IPI.....	30
3.2. A BUSCA PELO CONCEITO DE INSUMOS MAIS ADEQUADO PARA A LEGISLAÇÃO DO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS	37
3.3. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL NA INTEPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003.....	44
4. CONCLUSÃO	55
5. BIBLIOGRAFIA.....	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo analisar o alcance do conceito de insumo nas contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, no sistema não cumulativo.

Com o advento do sistema não cumulativo através das Leis 10.637/02 e 10.833/03 as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a admitir a apropriação de créditos, dentre eles os decorrentes de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos da redação dada pelos artigos 3º de ambas as leis supracitadas.

Ocorre que a interpretação do real alcance da expressão insumo é extremamente polêmica e de grande impacto financeiro para as empresas contribuintes, o que torna a análise do tema extremamente importante.

A Receita Federal do Brasil, como de costume, editou normas a fim de tentar limitar ao máximo o alcance do termo insumo, a fim de equiparar tal conceito ao do IPI, utilizando-se do conceito de crédito físico, porém o IPI é um imposto incidente na industrialização, portanto possui materialidade totalmente diversa das contribuições em análise, cuja incidência se dá sobre o total das receitas.

Em contrapartida, as empresas gostariam que a interpretação desse conceito se enquadrasse o mais próximo possível daquele contido na legislação do IRPJ, o que faria com que se admitisse o crédito para todos os custos e despesas necessárias à atividade, aumentando consideravelmente o crédito e em consequência reduzindo o valor efetivo a pagar das contribuições, posição essa defendida por alguns doutrinadores.

O que veremos no presente trabalho é que ambas as posições já foram aceitas pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive administrativa, porém hoje temos nos direcionado para um conceito intermediário na interpretação do termo insumos presente na legislação do PIS/COFINS, que prestigia a essencialidade e indispensabilidade do bem ou serviço, na produção ou prestação de serviços.

Dessa feita, se espera que com a criação desse conceito próprio, em detrimento da aplicação de conceitos aplicados por analogia de outras legislações (IPI e IRPJ), e que parece ser o mais adequado, finalmente tenha fim essa celeuma que se arrasta por longos anos e acarreta enorme insegurança jurídica aos contribuintes e milhares de autuações por parte do Fisco.

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS, NORMAS DE REGÊNCIA E REGIMES DE INCIDÊNCIA.

1.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Antes de adentrarmos especificamente nas contribuições para a seguridade social, é importante observarmos a natureza e conceito das contribuições como um todo.

As contribuições estão previstas no art. 149, *caput*, da Carta Magna¹, o qual assim dispõe:

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

Analisando o artigo supracitado começamos a verificar a existência do fundamento constitucional de validade para instituição das referidas contribuições, que sem dúvida nenhuma possuem natureza tributária, em que pese discussões passadas que já se posicionaram em contrário, hoje é pacífico a natureza tributária das contribuições e assim se posicionou Paulo Ayres Barreto “as contribuições tem natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida”².

Dessa forma, é possível observarmos pelo texto constitucional a possibilidade da União Federal instituir, de forma exclusiva, contribuições dos seguintes tipos: (i) sociais; (ii) interventivas no domínio econômico e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

¹ BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

² BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 95.

Ainda, diante deste artigo, conforme nos ensina Roque Carraza³, as contribuições são tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades. Ou seja, as contribuições são vinculadas aos fins para o qual foram criadas.

O saudoso professor Geraldo Ataliba nos ensinava que as contribuições são tributos vinculados “cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”⁴.

Sem menosprezar a importância das demais contribuições, no presente trabalho vamos nos ater as contribuições sociais, a qual a doutrina subdivide em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social e as (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, como saúde, previdência e assistência social, e que possuem fundamento de validade no artigo 149, bem como 195, da Constituição Federal⁵.

O art. 149, parágrafo 2^o, ainda traz outras disposições inerentes as contribuições sociais, tais como vedações e permissões de incidência, base de cálculo e tipos de alíquotas, vide:

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

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

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

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

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

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

³ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 598.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 134.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 63.

⁶ *Ibidem*

Verificada as regras gerais atinentes às contribuições sociais, é necessário adentrarmos mais especificamente naquelas vinculadas ao financiamento da seguridade social e que estão intimamente ligadas ao objeto do presente trabalho.

As contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social estão previstas no artigo 195⁷, da Constituição Federal, e entre os principais pontos de destaque deste artigo elencamos os incisos e parágrafos abaixo:

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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

(...)

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

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

(...)

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

⁷ *Ibidem*

Entre as principais contribuições para financiamento da seguridade social existentes nos dias de hoje, sem dúvida nenhuma, podemos destacar as destinadas ao PIS e à COFINS, as quais são cobradas das empresas e estão elencadas no inciso I, “b”, do art. 195.

As contribuições ao PIS e à COFINS representam hoje uma das maiores fontes de arrecadação do Governo Federal, conforme se pode verificar pelos relatórios de arrecadação divulgados pela Secretaria da Receita Federal⁸ em seu website, daí a importância dessas contribuições, quer seja para Governo (ente arrecadador), quer seja para os contribuintes que estão sempre buscando maneiras de diminuir a carga tributária.

Diante desse quadro, faremos uma análise sucinta do histórico das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, a qual se mostra necessária para introduzir o objeto central que será analisado no presente trabalho, qual seja o conceito de insumo atrelado a essas contribuições.

1.2. BREVE HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS E AS NORMAS DE REGÊNCIA

Sob a égide da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional 1/69, no âmbito da competência residual da União, foi instituído o Programa de Integração Social (PIS) pela Lei Complementar n.º 7/70.

Na atual Constituição Federal de 1988, o PIS encontra seu fundamento de validade nos artigos 149 e 195, sendo destinado ao seguro desemprego, a teor do artigo 239 do mesmo diploma legal.

Por outro lado, em substituição à contribuição ao FINSOCIAL, criada pelo Decreto-lei n.º 1940/82, sob a égide da Constituição de 1967, foi criada a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar n.º 70, de 31.12.1991 e que tem previsão no art. 195, I, da Constituição Federal. Seus recursos são destinados exclusivamente ao custeio das despesas com atividades afins das áreas de saúde, previdência e assistência social, previsão do artigo 1º da LC 70/91.

Atualmente, temos dois regimes de incidência destas contribuições, em linhas gerais, para as empresas sujeitos ao Lucro Real as contribuições ao PIS e à COFINS são

⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil – Relatórios do Resultado da Arrecadação. Disponível: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015

reguladas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, sendo que tais leis definem que a base de cálculo das contribuições será o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica e ainda possibilita a compensação de créditos, sendo esse o denominado regime não cumulativo.

Ainda temos o regime cumulativo de arrecadação das contribuições, o qual é normalmente aplicado as empresas sujeitas ao Lucro Presumido e regido pela lei 9.718/98, a qual define que a base de cálculo das contribuições será a receita bruta das empresas, não permitindo o desconto de créditos.

Nesse contexto histórico, importante se faz mencionar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, são decorrentes da conversão em lei das medidas provisórias MPv n.º 66/2002 e MPv n.º 135/2003, as quais foram editadas em 29.08.2002 e 30.10.2003, respectivamente, ou seja, anteriormente a Emenda Constitucional 42 de 19.12.2003, que inclui o parágrafo 12, do artigo 195, da Constituição Federal.

Portanto, o que se observa por essa cronologia acima elencada é que ambas as normas que hoje regulam o regime não cumulativo de incidência do PIS e da COFINS (Leis 10.637/02 e 10.833/03), foram editadas anteriormente à inserção da não cumulatividade dessas contribuições serem elevada à proteção constitucional.

Em uma análise preliminar não se observa nenhuma irregularidade nesse fato, afinal embora a constituição não trouxesse nenhuma previsão, tampouco trazia qualquer vedação, sendo assim, disciplinar tal assunto por meio de lei é regular, tanto no aspecto formal, quanto material, porém é importante observar que após a não cumulatividade dessas contribuições ser alçada a uma normatização constitucional, a lei deve se adequar a fim de atenda aos preceitos constitucionais, sob pena de não o fazendo, se tornar inconstitucional.

1.3. REGIMES DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS: CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

Superado o contexto histórico, hoje temos bem definidos dois regimes de incidência do PIS e da COFINS, os quais são denominados “cumulativo” e “não cumulativo”.

O regime cumulativo é regulado pela Lei 9.718/98⁹, a qual foi recentemente alterada pela Lei 12.973/14 e assim dispõe:

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o [art. 239 da Constituição](#) e a [Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991](#), ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

CAPÍTULO I

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. ([Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#))

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#). ([Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

(...)

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#)) ([Vide Lei nº 11.051, de 2004](#))

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#)) ([Vide Lei nº 11.051, de 2004](#))

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás

⁹ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

natural; ([Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004](#)) ([Vide Lei nº 11.051, de 2004](#))

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. ([Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000](#))

Verificamos que no regime cumulativo a base de cálculo será o faturamento, assim entendido como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 e terá alíquotas definidas conforme a atividade empresarial, sendo que a regra geral será a contida no inciso IV, do art. 4º, qual seja 0,65% (sessenta e cinco centésimos pro cento) para o PIS e 3,0% (três por cento) para a COFINS.

Estarão sujeitas a incidência cumulativa em linhas gerais as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as instituições financeiras e todas as demais constantes dos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º desta lei.

Destaca-se que a regra para incidência do PIS/COFINS será o regime não cumulativo e as exceções estão elencadas no artigo 8º da Lei 10.673/02¹⁰ e 10º da Lei 10.833/03¹¹, que além de trazer exceções quanto a determinadas pessoas jurídicas, também traz exceções para receitas específicas que serão sujeitas ao regime cumulativo, nesse caso estaremos falando de um regime misto de apuração.

A fim de melhor compreender esses pontos, importante se mostra a leitura desses artigos:

Lei 10.637/02

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos [§§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#) (parágrafos introduzidos pela [Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#)), e [Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983](#);

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

¹⁰ BRASIL. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm. Acesso em 14 de agosto de 2015.

¹¹ BRASIL. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em 14 de agosto de 2015.

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no [art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988](#);

VI - [\(VETADO\)](#)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) [\(Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no [art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998](#);

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - [\(VETADO\)](#)

X - (VETADO); [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. [\(Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012\)](#) [\(Vide Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) [Vigência](#)

Lei 10.833/03

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos [§§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998](#), e na [Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983](#);

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no [art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição](#);

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o [art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003](#), não lhes aplicando as disposições do [§ 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), e as de consumo; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VII - as receitas decorrentes das operações:

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; ([Vide Medida Provisória nº 413, de 2008](#)) ([Vide Lei nº 11.727, de 2008](#)) ([Vigência](#))
- b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
- c) referidas no [art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998](#);

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no [art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#);

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

- b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

- c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços: ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e ([Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

- b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; ([Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no [art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976](#); ([Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas,

e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) [Vigência](#)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; [\(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; [\(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. [\(Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; [\(Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

XXVII – [\(VETADO\)](#) [\(Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

XXVIII - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012) Produção de efeito

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012) Produção de efeito

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 1º Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Portanto, verificada as exceções, todas as demais pessoas jurídicas e receitas estarão sujeitas ao regime não cumulativo, ou seja, regime que permite o desconto de créditos.

O regime não cumulativo é o disciplinado pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Nesse regime a base de cálculo é mais extensiva do que no outro regime, pois alcança a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, conforme está disposto no art. 1º dessas leis¹², que possuem redação idêntica, vide:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Outro ponto relevante diz respeito às alíquotas que como regra geral será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS, nos termos das Leis¹³:

¹² *Ibidem*

¹³ *Ibidem*

Lei 10.673/02

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

Lei 10.833/03

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

Porém, o ponto de maior importância nesse regime e que o caracteriza como um regime não cumulativo diz respeito ao desconto de créditos que está previsto no artigo 3º das Leis de regência¹⁴ e que possuem redação semelhante para ambas as contribuições.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

¹⁴ *Ibidem*

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Portanto, o regime não cumulativo do PIS/COFINS funcionará da seguinte forma, a pessoa jurídica irá apurar o valor devido com base na aplicação das alíquotas previstas em lei sobre a totalidade das receitas, em paralelo apurará o total de crédito para desconto que observará o disposto no artigo 3º. Ao fim realizará a subtração do total de crédito apurado do valor total devido inicialmente e o resultado dessa operação será o valor efetivamente devido ao Fisco.

Verifica-se de plano que embora se trate de um sistema não cumulativo, a técnica da não cumulatividade atribuída as contribuições sociais em nada se assemelha aquela utilizada para o ICMS e IPI. Enquanto naqueles tributos temos uma não cumulatividade pura, na qual se compensa o valor do imposto pago na entrada com o valor que será pago na saída, nesses a não cumulatividade impõe a concessão de créditos fiscais sobre compras, insumos, entre outros especificados no art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

CAPÍTULO 2. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS ATRELADOS AO PIS E À COFINS

2.1. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E A SUA FINALIDADE

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente trabalho não visa adentrar na seara de discutir se a não cumulatividade é um princípio constitucional ou mera técnica de arrecadação de tributos.

Embora haja alguma divergência doutrinária, aqui se adotará a definição que parece trilhar o melhor caminho, que é a defendida por alguns autores, dentre eles Hugo de Brito Machado¹⁵ e André Mendes Moreira¹⁶, e que traz uma visão híbrida, admitindo que a não cumulatividade seja princípio constitucional, visto prescrever uma conduta que visa proteger os contribuintes da onerosidade excessiva que se cria com as múltiplas incidências tributárias sobre a mesma base, porém, depende de uma técnica para que haja a materialização do tributo e apuração do *quantum debeatur*.

Portanto, ao passo que a não cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte de não se submeter a uma cumulatividade que elevaria expressivamente a carga tributária, tal princípio não é auto aplicável sem que se defina a técnica pela qual se materializará.

Cumpre observar que o princípio da não cumulatividade admite várias técnicas para sua efetiva materialização, porém, qualquer que seja a técnica adotada, todas devem estar em harmonia com os preceitos constitucionais, a fim de não desnaturar o valor constitucionalmente buscado.

A partir da interpretação dos dispositivos constitucionais que tratam do ICMS e IPI, artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, se pode extrair que a finalidade deste princípio é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor devido nas operações anteriores com o valor pago nas operações seguintes. Portanto, a não cumulatividade visa desonerar o contribuinte da repercussão econômica que as múltiplas incidências tributárias sobre uma mesma base acarretaria.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 217/218.

¹⁶ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed.. São Paulo: Noeses, 2012, p. 77/78.

Assevera Paulo de Barros Carvalho¹⁷ que a não cumulatividade:

(...) opera sobre o conjunto das operações econômicas entre vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.

Nessa linha, também é importante observar os ensinamentos do Professor José Eduardo Soares de Mello¹⁸:

A não cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

O princípio da não cumulatividade é expressamente previsto em nossa constituição para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), impostos residuais, Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), contribuições para a seguridade social de competência residual da União Federal e das contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, bem como sobre a importação de bens e serviços. No entanto, atualmente é aplicado tão somente para o IPI, ICMS e para as contribuições do PIS e da COFINS.

Já no tocante as técnicas para sua materialização, para o ICMS e IPI temos bem definido em nossa carta magna a forma como se aplicará a não cumulatividade ao tratar para ambos que serão não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação, quer seja na industrialização e/ou circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª ed.. São Paulo: Noeses, 2011, p. 325.

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. 2º ed.. São Paulo: Dialética, 2004, p. 51/52.

Igualmente, quanto ao PIS/COFINS a constituição apenas inseriu a possibilidade da não cumulatividade, porém, não definiu como a mesma deveria ser aplicada, no entanto, a ausência da indicação da técnica a ser utilizada, não limita a aplicação ampla do princípio da não cumulatividade.

2.2. A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA SEARA CONSTITUCIONAL

O PIS e a COFINS são tributos que adotaram inicialmente apenas a sistemática cumulativa, a qual existiu isoladamente durante anos.

No entanto, com as Leis 10.637/02 e 10.833/03, resultado da conversão em Lei das MPv n.º 66/2002 e 135/2003, as contribuições passaram a existir também sob um perfil não cumulativo traçado pelo legislador ordinário nas citadas leis, as quais passaram a autorizar o desconto de créditos do valor apurado das contribuições.

Nesse contexto, foi publicada a Emenda Constitucional 42 de 19.12.2003, que inclui o parágrafo 12, no artigo 195, da Constituição Federal¹⁹, com a seguinte redação:

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

Assim, a não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS passou a ser expressamente prevista em nossa constituição, retirando a liberdade do legislador ordinário de dispor como bem lhe prouver sobre essa não cumulatividade, devendo agora seguir o que dispõe a constituição sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Cabe aqui observar as palavras do brilhante Professor Paulo de Barros Carvalho²⁰:

Diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseje

¹⁹ *Ibidem*

²⁰ *Ibidem*, p. 828.

fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.

Cabe lembrar, que o princípio da não cumulatividade impõe que seja adotado um sistema capaz de desonerar o contribuinte da repercussão econômica gerada em razão das múltiplas incidências tributárias sobre uma mesma base, portanto tal princípio não pode ser relativizado ou mitigado por mera liberalidade do legislador.

Assim, o que se pode concluir é que após a não cumulatividade do PIS e da COFINS ter assumido hierarquia constitucional, a legislador perdeu sua liberdade que antes foi demonstrada na instituição das Leis 10.637/02 e 10.833/03, razão pela qual, enquanto permanecerem vigentes, as leis em comento devem ser interpretadas sob a ótica constitucional da não cumulatividade, bem como estar em consonância com tal princípio.

Portanto, é imperioso observar que considerando que as referidas leis, a fim de dar efetividade a não a cumulatividade, instituíram a sistemática de desconto de créditos sobre o valor total apurado das contribuições, tais créditos não podem sofrer qualquer limitação excessiva, pois isso evidentemente implicaria em uma mitigação do que se pretende com a não cumulatividade.

Sob esse aspecto, o ponto mais controvertido no tocante aos créditos autorizados pelas leis 10.637/02 e 10.833/03 diz respeito ao alcance da expressão “bens e serviços, utilizados como insumo”, pois dentre os itens sobre os quais os contribuintes estão autorizados a descontar créditos, sem qualquer dúvida, esse é o de maior relevância econômica e que efetivamente visa desonerar o contribuinte em razão da incidência dessas contribuições na etapa anterior.

Dessa feita, ao passo que os contribuintes interpretam o conceito de insumo de forma ampla, a Receita Federal do Brasil entende que tal conceito é restrito e se assemelha ao do IPI. Nesse ponto é que se centralizará o presente trabalho, visando analisar qual o conceito adequado ao termo insumo, capaz de dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, bem como a correta interpretação do disposto nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/03.

2.3. LIMITES LEGAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E O DIREITO AO CRÉDITO

As leis 10.637/02 e 10.833/03 são as normas que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a COFINS, respectivamente. Importante observar que ambas resultaram da conversão das Medidas Provisórias nº 66 e 135, e ambas foram editadas antes do advento da Emenda Constitucional nº 42/2003.

Nesse passo, o que se buscou com as citadas leis foi a introdução da não cumulatividade das contribuições através de um regime de valor agregado, sem pôr em risco as contas públicas e com o objetivo de estimular a eficiência econômica, utilizando-se para tanto do denominado método indireto subtrativo, conforme se pode verificar da exposição de motivos das Medidas Provisórias nº 66²¹ e 135²²:

Exposição de Motivos – MP 66/2002:

1. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

Exposição de Motivos – MP 135/2003:

- 1.1 O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da

²¹ BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

²² BRASIL. Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

(...)

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Assim, as referidas leis introduziram algumas modificações circunstanciais no PIS e na COFINS, entre elas **(i)** criação de um sistema não cumulativo, mediante o desconto de créditos do valor total apurado, bem como **(ii)** majorou significativamente as alíquotas, sob o fundamento de que tal fato se fazia necessário a fim de não colocar em risco as contas públicas com o advento dessa nova sistemática.

Destaca-se que a não cumulatividade passou a ser regra geral para as contribuições ao PIS e a COFINS, no entanto, foram criadas algumas exceções, expressamente previstas nas leis, mantendo algumas empresas, bem como algumas receitas específicas sob o regime da cumulatividade.

No tocante a não cumulatividade, como já dito, foi adotado como a exposição de motivos da MP 135/2003 houve por bem chamar “método indireto subtrativo”, o qual permite que o contribuinte desconte, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

O direito ao crédito está disciplinado no art. 3º de ambas as leis²³ (10.637/2002 e 10.833/2003) e com redação idêntica, a qual está assim prescrita atualmente:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

²³ *Ibidem*

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

(Destacou-se)

Do ponto de vista legal, verificamos que as leis trouxeram diversas situações que admitem o cálculo de créditos para posterior desconto do valor das contribuições devidas. Dentro deste rol, verificamos que a expressão “bens e serviços, utilizados como insumo”, presente no inciso II, do art. 3º, tem sido alvo de grandes divergências e gerado inúmeras ações judiciais e autuações fiscais.

Isso, pelo fato de que o termo “insumo” inserido na legislação não é claro e admite interpretações restritivas, como pretende a Receita Federal do Brasil, que conseqüentemente reduz significativamente o direito de crédito, porém, também é possível interpretações extensivas, posição defendida pelos contribuintes, que ao poderem aproveitar mais créditos, obviamente reduzem o valor devido das contribuições.

Portanto, é de extrema importância a compreensão do conceito de insumo para fins aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, haja vista seu impacto direto no valor devido das contribuições, bem como a definição desse conceito impacta diretamente na não cumulatividade que foi atribuída ao PIS/COFINS.

CAPÍTULO 3. O ALCANCE DO TERMO “INSUMO” PARA O PIS E A COFINS

3.1. AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL E CRÍTICAS NO TOCANTE A APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO EXTRAÍDO DO IPI

Após a edição das leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que inseriu em nosso ordenamento jurídico o PIS/COFINS não cumulativos, passou a se questionar acerca do alcance do termo insumo, inserto no inciso II, do art. 3º, dessas leis. Isso se deu pelo fato de que interpretar esse conceito trazido pela legislação se mostrava essencial para definir o limite da apuração dos créditos que poderão ser descontados do valor devido das contribuições ao final do período de apuração.

Dessa feita, a Receita Federal do Brasil visando regulamentar o termo insumo presente na legislação do PIS/COFINS editou as Instruções Normativas 247/02²⁴ (posteriormente alterada pela IN 358/2003) e 404/04²⁵, estabelecendo aquilo que deveria ser entendido como insumos, vide:

Instrução Normativa nº 247/2002

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

²⁴ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 12 de setembro de 2015.

²⁵ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 12 de setembro de 2015

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(grifei)

Instrução Normativa nº 404/2004

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

(Detacou-se)

Contudo, é possível verificar que as Instruções Normativas n.º 267/2002 e 404/2004 determinaram que fosse utilizado para o PIS/COFINS um conceito de insumo que se aproxima demasiadamente daquele utilizado para fins de creditamento no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ou seja, limitou insumo aos bens que sofram alteração direta sobre o produto em fabricação ou aos serviços consumidos na prestação de serviços. Verifica-se que o conceito de insumos trazido pelas Instruções Normativas autoriza o crédito apenas quando ocorre a integração direta do bem/serviço com o produto/serviço final, devendo ocorrer o consumo ou aplicação total daquele nesse último.

Nessa linha foram emanadas diversas Soluções de Consulta vedando aos contribuintes o aproveitamento de créditos referentes a insumos que não são aplicados ou consumidos de forma direta e total no produto ou serviço, a dispor:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 N° 32, DE 24 DE ABRIL DE 2013²⁶

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. **Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser**

²⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n° 32, de 24 de abril de 2013. Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=42304>. Acesso em: 29 de agosto de 2015

interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

(Destacou-se)

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 303, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2005²⁷

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS NÃO-CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITO.

Para efeito de cálculo da contribuição devida na sistemática do PIS/Pasep não-cumulativo, apenas se consideram os créditos expressamente permitidos em lei. **Dentre esses, somente são considerados como insumos os serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado.**

Na prestação de serviço de intermediação de vendas, a subcontratação de outra pessoa jurídica para efetuar o mesmo serviço não se caracteriza como insumo, não sendo possível seu aproveitamento a título de crédito para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei Nº 10.684, de 2003, art. 25; Lei Nº 10.865, de 2004, arts. 15, 37 e 53; IN SRF Nº 247, de 2002, arts. 66 e 67, e IN SRF Nº 358, de 2003.

(Destacou-se)

Diante desse posicionamento emanado pela Receita Federal do Brasil se conclui que o conceito de insumos presente na legislação do PIS/COFINS foi limitado consideravelmente, pois ao equipara-lo por analogia aquele utilizado no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no entanto, sem observar que esse tributo possui como materialidade a industrialização de produtos, enquanto a materialidade sobre o qual incide o PIS/COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, que é evidentemente muito mais amplo que a do IPI.

Ou seja, dessa feita não poderia, por analogia, as Instruções Normativas adotarem o conceito trazido do IPI para definir insumos para PIS/COFINS, visto que o termo

²⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 303, de 11 de novembro de 2005. Disponível: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65708>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015

insumo não é estaque e deve ser interpretado analisando o arcabouço jurídico no qual está inserido. Portanto, a expressão insumo pode assumir diversos significados, a depender do contexto a que venha ser empregado.

Ademais, as leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 não trouxeram qualquer indicação de que o conceito de insumo deveria ser definido tendo por analogia o conceito buscado na legislação do IPI, se assim o fosse, a lei expressamente faria essa referência.

Tanto é verdade que pela mera leitura das leis em comento é possível observar que, mesmo sem definir insumo, ela em nenhum momento se utilizou se pautou na legislação do IPI para admitir o crédito previsto no inciso II, do art. 3º, tanto é que nos termos da redação desse dispositivo fica autorizado o desconto de créditos calculados sobre “bens e **serviços** utilizados como insumo”. Ao admitir créditos sobre serviços, afastou totalmente qualquer aplicação por analogia do conceito de insumos do IPI, que somente admite créditos sobre elementos que venham a compor o produto ou seu sofram desgaste direto na sua produção.

Nessa linha, importante observar as lições do brilhante professor Marco Aurélio Greco²⁸:

As leis mencionadas prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS/COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.

(...) Vale dizer, "utilizar como insumo" é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características

²⁸ GRECO, Marco Aurélio “Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, nº 1, jan/fev.2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

almeçadas. Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" é a prova cabal de que o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

Ademais, o conceito de insumo previsto na legislação do PIS/COFINS não cumulativos não traz qualquer limitação ou restrição, como essa pretendida pela Receita Federal do Brasil, que com a intenção de apenas regulamentar a legislação, editou ato normativo restringido o direito do contribuinte e por consequência usurpando a competência para aumentar tributos que é apenas do legislador, haja vista que vedação à tomada de créditos em um sistema não cumulativo aumenta o valor a ser pago de tributos, razão pela qual qualquer disposição nesse sentido somente seria válida se feita por meio de lei.

Nessa linha, se fortalecem as críticas acerca da utilização por empréstimo do conceito de insumo trazido do IPI, conforme pretendido pela Receita Federal do Brasil com as Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04, pois resta demonstrado que a utilização desse conceito extrapola os limites legais fixados nas leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e não está em consonância com referencial de incidência das contribuições. É nessa linha os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²⁹:

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

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua

²⁹ *Ibidem*

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 (produtos 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:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;**
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e**
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".**

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

(grifei)

De fato, no IPI é adotada a técnica não cumulativa de imposto sobre imposto, onde o produto tributado é fisicamente identificado e o tributo devido na operação anterior é necessariamente considerado. No PIS/COFINS percebe-se que mais se aproxima da base sobre base, onde toda receita e toda a despesa são consideradas³⁰.

Também se posicionou em sentido contrário ao da aplicação do conceito do IPI o Professor José Eduardo Soares de Melo³¹, vide:

Insumo pode ser compreendido como cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços, abrangendo os fatores de produção (materiais ou intangíveis).

Por conseguinte, o legislador não poderia modificar o conceito de insumo de modo a restringir o universo dos elementos que o compõem, implicando uma capenga não-cumulatividade, que se traduziria numa isenção parcial.

Cabe ainda transcrever trecho do voto do Ilmo. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Mauro Campbell proferido no Recurso Especial nº 1.246.317/MG³², que trilha a mesma linha:

³⁰ MACHADO, Schubert de Farias. Não-cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009, p. 502.

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. *Op. cit.*, p. 287.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3). Relator MARQUES, Mauro Campbell. Publicado no DJE 29/06/2015, p. 15. Disponível em:

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 poderiam 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.

Nessa ótica, se depreende que o conceito de insumos para a legislação do PIS/COFINS não guarda relação com aquele definido pelas Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04, pois essas limitaram demasiadamente o crédito de insumos ao adotarem por analogia conceito firmado com base nos pressupostos extraídos da legislação do IPI, visto que para o PIS/COFINS não cumulativos o conceito de insumo deve se adequar a outros referenciais. Explico, enquanto no IPI se define os bens utilizados como insumo tendo como referencial o processo de industrialização de produtos, no PIS/COFINS esse conceito deverá se adequar ao referencial dessas contribuições que é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

3.2. A BUSCA PELO CONCEITO DE INSUMOS MAIS ADEQUADO PARA A LEGISLAÇÃO DO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS

Diante da ilegalidade verificada nas Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04, que restringiram excessivamente o conceito de insumo a ser aplicado no PIS/COFINS não cumulativos, mostrou-se necessário buscar outra interpretação que melhor se adequasse a materialidade dessas contribuições.

Assim, alguns doutrinadores passaram a defender a aplicação do conceito de insumo utilizado pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o qual é muito mais abrangente do que aquele fixado pela Secretaria da Receita Federal nas instruções normativas.

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1089882&num_registro=201100668193&data=20150629&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

Para fins de IRPJ, “insumo” está relacionado com os dispêndios necessários à produção das receitas da empresa, estando relacionado a todos os custos e despesas necessárias à obtenção destas receitas, nos termos do art. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda³³, *in verbis*:

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.

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

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

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

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

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

É fato que o conceito de insumo pode variar de acordo com a espécie tributária, no qual está inserido. Ele está intimamente relacionado à materialidade da espécie tributária, assim, no caso do PIS/COFINS não cumulativos, deverão ser considerados insumos os bens e serviços utilizados para a geração de todas as receitas da empresa.

³³ BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

Partindo desse pressuposto, Ricardo Mariz de Oliveira³⁴ defende que:

(...) constituem insumos para a produção de bens e 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.

(...)

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n° 6, de 2.2.1979.

Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei n° 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST n° 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

(Destacou-se)

Portanto, para Mariz serão considerados insumos todos os gastos e despesas, sem qualquer restrição, adotando por analogia a legislação do IRPJ, visto que a materialidade desse tributo se aproxima muito daquela adotada pelas contribuições do PIS/COFINS não cumulativos, que incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Com posicionamento semelhante temos as lições de Natanael Martins³⁵:

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). PIS — COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47/48.

³⁵ MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. *Op. cit.*, p. 207.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. **É dizer, "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda. (Destacou-se)**

É nessa linha que também se posiciona Fabiana Del Padré Tomé³⁶:

Tratando-se das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o vocábulo “insumo” há de ser entendido como todos os custos com a produção e comercialização de mercadorias, ou prestação de serviços. **Engloba (i) matérias-primas, consistentes nos bens que integram fisicamente o produto; (ii) mão-de-obra, caracterizada pelos atos de execução do processo produtivo, de comercialização ou de prestação de serviço; e (iii) gastos gerais, tidos como custos indiretos da produção ou serviços. (Destacou-se)**

De forma mais objetiva, podemos concluir que todo e qualquer fator de produção que integra o processo do qual resulta a prestação de serviços ou a fabricação e comercialização de bens ou produtos, é alcançado pelo sentido da palavra insumo posta no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003³⁷. E obviamente também da Lei nº 10.637/2002.

Afinal, não se mostra razoável por um lado tributar-se o total das receitas auferidas pela empresa, e, em contrapartida, impor inúmeras restrições quanto à indicação daquilo que pode ser computado para fins de cálculo dos créditos a que faz jus o contribuinte, por meio da adoção de um conceito restrito de insumo³⁸.

³⁶ TOMÉ, Fabia Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: Ibet, 2013. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/definicao-do-conceito-de-insumo-para-a-nao-cumulatividade-do-pis-e-da-cofins-por-fabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em: 29/08/2015.

³⁷ *Ibidem*, p. 502.

³⁸ CINTRA, Carlos César Sousa. A Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática. *Op. cit.*, p. 148.

Portanto, não havendo expressa determinação legal a respeito do conceito de insumos para fins das contribuições sociais do PIS e da COFINS, ao que tudo indica seria plenamente possível se falar na aplicação dos conceitos extraídos da legislação do IRPJ, o qual dentre os existentes parece melhor se adequar ao que pretende a legislação do PIS/COFINS. Em outras palavras, já que essas contribuições alcançam a totalidade das receitas auferidas pelas empresas, haveria a possibilidade do desconto de créditos de custos e despesas incorridos para a obtenção destas receitas.

Ocorre que é evidente que o conceito trazido do IRPJ parece se adequar melhor do que aquele pretendido pela Receita Federal do Brasil, que utiliza o extraído da legislação do IPI, e é extremamente restritivo. Tanto é que verificamos que o CARF e o Tribunal Regional Federal da 04ª Região proferiram decisões adotando esse conceito.

No entanto, ao analisarmos detidamente as Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS respectivamente, possibilitando a pessoa jurídica descontar créditos para apuração das contribuições devidas (PIS e COFINS) em relação aos gastos utilizados como insumo na produção ou fabricação de mercadorias, observamos que a mesma não fez qualquer referência a possibilidade de descontar créditos de forma ampla e irrestrita, como pretende a legislação do IRPJ.

É importante observar que a redação do art. 3º, II das citadas leis, idênticas nesse artigo, impôs que a pessoa jurídica poderá descontar créditos de “bens e serviços, utilizados como insumo”, ou seja, mais do que serem bens e serviços utilizados e necessários para atividade de uma forma geral, é necessário que se comportem como um insumo, ou seja, que esses bens e serviços sejam importantes e mais que isso, sejam essenciais e imprescindíveis para a produção ou prestação de serviços.

Vide a redação das citadas leis³⁹:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [Produção de efeito](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata

³⁹ *Ibidem*

o [art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

(Destacou-se)

Dessa feita, pensar na aplicação da legislação do IRPJ demonstra dar ao conceito de insumo previsto na legislação do PIS/COFINS um alcance maior do que aquele pretendido pelo legislador e que se extrai da própria literalidade das leis. Enquanto no IRPJ se admite o crédito sobre todas as despesas e gastos incorridos na produção, a legislação do PIS/COFINS admite tão somente quanto aos bens e serviços que sejam utilizados como insumo, ou seja, é necessário mais do que um mero conceito estático de insumo, é preciso analisar a situação fática na qual aquele bem ou serviço está inserido para se concluir se está ou não sendo utilizado como insumo.

Nessa linha se posicionou o brilhante Professor Marco Aurélio Greco⁴⁰, em passagem já citada nesse trabalho, ao explicar o que significa utilizar determinado bem ou serviço como insumo, vejamos:

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

(...) Vale dizer, "utilizar como insumo" é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, **desde que relevantes para o processo ou para o produto.**

(Destacou-se)

⁴⁰ *Ibidem*

Assim, admitir dar ao termo insumo presente na legislação do PIS/COFINS a definição extraída do IRPJ não parece trilhar o melhor caminho. O que se verifica é que o referencial para que determinado bem ou serviço seja considerado como insumo é a sua utilização, portanto, se faz necessário verificar sua utilidade e mais que isso, sua essencialidade para a produção ou prestação de serviços, caso contrário, será tão somente um bem ou serviço que não poderá ser considerado insumo.

Portanto, é possível verificar que vem se construindo uma definição própria a ser aplicada ao termo insumo para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS, afastando tanto a aplicação da legislação do IPI, como do IRPJ, a fim de definir que somente será considerado insumo aquele bem ou serviço essencial e indispensável, que agregue valor ou qualidade, sem o qual o produto ou serviço oferecido pela pessoa jurídica não seria o que é.

O Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell, do E. Superior Tribunal de Justiça, em seu brilhante voto proferido no REsp nº 1.246.317⁴¹, já citado neste trabalho, nos dá uma verdadeira aula sobre como interpretar da forma correta o termo insumo inserido na legislação do PIS/COFINS, vejamos:

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. (...)

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. **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.**

(Destacou-se)

É imperioso destacar que o conceito firmado pelo Eminentíssimo Ministro realmente parece melhor se adequar ao que pretende a legislação do PIS/COFINS, conferindo um

⁴¹ *Ibidem*, p. 27/28.

alcance maior do que o disciplinado pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, porém, não tão elástico como aquele extraído da legislação do IRPJ, conferindo um conceito com contornos e referenciais próprios, que visam dar efetividade a não cumulatividade dessas contribuições e conferir a adequada interpretação do termo insumo.

3.3. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL NA INTEPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

Feitas as considerações acerca das possíveis intepretações para o termo insumo no tocante ao PIS e a COFINS é imperioso observar como o tema tem sido decidido o âmbito jurisprudencial, trazendo ao conhecimento algumas decisões que adotaram os conceitos de insumo abordados acima. É importante verificar que tanto na esfera administrativa, quanto na judicial, as decisões formadas ao longo desses anos já conceituaram insumos tendo por base o conceito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e também passaram a adotar um conceito próprio, pautado na essencialidade e indispensabilidade.

Ainda, a jurisprudência tem demonstrado certa volatilidade na adoção do conceito insumo mais adequado para a legislação do PIS/COFINS não cumulativos.

Enquanto na jurisprudência do tribunal administrativo é possível observar com mais regularidade uma evolução na interpretação do termo insumo, iniciando pela adoção do conceito do IPI, posteriormente do IRPJ e atualmente a maioria das decisões tem se pautado em um conceito próprio que prestigia a essencialidade e indispensabilidade para determinar que o bem ou serviço seja considerado insumo, possibilitando o desconto de créditos.

No judiciário podemos ver também decisões em todos os sentidos, no entanto, elas não demonstram uma evolução lógica da jurisprudência, razão pela qual ainda vemos decisões recentes se pautando na adoção do conceito do IPI e outras decisões com fundamento na adoção de um conceito próprio, o que acaba gerando insegurança jurídica ao contribuinte.

Assim, primeiramente vamos analisar a evolução da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes, sendo possível dividir basicamente em três momentos.

O primeiro momento se pautou no conceito extraído das Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, que como esclarecido anteriormente adotaram por analogia um conceito semelhante aquele extraído da legislação do IPI, autorizando o desconto de créditos tão somente sobre os bens e serviços que se integram diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

Nessa linha, cabe citar o Acórdão 201-79.759⁴², proferido pela 01ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2002 A 31/10/2004

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento cuja narrativa dos fatos e enquadramento legal estejam adequadamente consignados, possibilitando o exercício do direito de defesa e ainda, quando ausentes os pressupostos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. ESPONTANEIDADE. O procedimento fiscal se inicia a partir do primeiro ato de ofício escrito praticado por servidor competente, fato que exclui a espontaneidade.

VARIAÇÃO CAMBIAL. As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira têm natureza de receita financeira, compõem a base de cálculo da Cofins e, se tributadas pelo regime de 'competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

BASE DE CÁLCULO. As receitas financeiras e o crédito presumido de IPI não estão relacionados dentre as exclusões previstas na lei, portanto, integram a base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. No cálculo da Cofins o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e

⁴² BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 201-79.759, Processo Administrativo nº 11070.001663/2005-57. Relator TAVEIRA E SILVA, Maurício. Publicado no DO 23/02/2007, p. 1010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.

TAXA SELIC. A taxa Selic, prevista na Lei nº 9.065/95, art. 13, por conformada com os termos do artigo 161 do CTN, é adequadamente aplicável.

Recurso negado.

(Destacou-se)

Ainda, no mesmo julgado⁴³, verifica-se pelo voto do Ilmo. Conselheiro Relator Maurício Taveira e Silva, que o fundamento para tanto é o de que a IN SRF nº 404/2004 está em harmonia com a Lei 10.833/2003, tendo apenas elucidado o conceito que já era possível se extrair da própria lei, a dispor:

Com efeito, a leitura do artigo 32 da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, já faz perceber que a mesma carrega os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços utilizados no processo produtivo. Portanto, não é a Instrução Normativa que impõe um "óbice intransponível a sua pretensão" de se creditar sobre toda e qualquer despesa, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente da lei, conforme já esclarecido anteriormente. Assim, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinada atividade e utilização.

(...)

Portanto, a IN SRF nº 404/2004 apenas esclarece aquilo que a Lei nº 10.833/2003 já apresentou. Em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidada que este deve ser entendido como os bens e na prestação de serviços, não podendo ser considerados como tais serviços de terceiros prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.

(Destacou-se)

Posteriormente, no que entendemos como o segundo momento da jurisprudência do CARF, podemos verificar decisões que se pautam no conceito de insumo extraído da legislação do IRPJ, como exempli, vejamos o Acórdão nº 3202-00.226⁴⁴:

⁴³ *Ibidem*, p. 1025/1026

⁴⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-00.226, Processo Administrativo nº 11020.001952/2006-22. Relator MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Sessão de 08 de outubro de 2010, p.1/2. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA. Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em algumas das disposições legais para isenção, fazendo prova de tal enquadramento.

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

CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO CONSUMO. O creditamento relativo a custo com energia elétrica só pode ser admitido mediante a comprovação do efetivo consumo integral do valor faturado ao estabelecimento da empresa, não havendo previsão legal que ampare e regule o aproveitamento, mediante rateio de qualquer espécie. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N° 2. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de pronunciado pelo CARF.

Recurso Voluntário provido em Parte.

(Destacou-se)

O voto proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior no Acórdão⁴⁵, acima citado, está assim fundamentado:

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A

⁴⁵ *Ibidem*, p. 10.

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

(Destacou-se)

O terceiro momento se instaura no momento em que se busca criar um conceito próprio para o termo insumos presente na legislação do PIS/COFINS, abandonando os conceitos trazidos por empréstimo do IPI e IRPJ. É possível verificar essa nova orientação adotada pela jurisprudência administrativa no Acórdão nº 3402-002.605⁴⁶ de Relatoria do Conselheiro Alexandre Kern, vejamos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL.

PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL. A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência ou perícia não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. **Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, 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,**

⁴⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-002.605, Processo Administrativo nº 12585.720473/2011-43. Relator KERN, Alexandre. Sessão de 28 de janeiro de 2015, p. 7336/7337. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

cuja subtração obsta a atividade empresária ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte

(Acórdão 3402-002.605, Recurso Voluntário, Processo Administrativo 12585.720473/2011-43, Relator Alexandre Kern, Segunda Câmara/ 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28/01/2015)

(Destacou-se)

Tal decisão está em linha com aquela que vem sendo sufragada pelo Conselho de Recursos Fiscais (CARF) atualmente e pauta-se em um conceito intermediário, que afasta aquele excessivamente restritivo do IPI e também o conceito extremamente elástico do IRPJ, determinando que para ser considerado insumo para fins de creditamento no PIS/COFINS não cumulativos é necessário verificar a essencialidade e indispensabilidade daquele bem ou serviço no processo produtivo ou prestação de serviço, vejo trecho do voto proferido pelo Ilmo. Relator⁴⁷.

A utilização da legislação do IR, como pretendem o recorrente parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. **Com efeito, o conceito de "insumos" não é Próprio da legislação do Imposto de**

⁴⁷ *Ibidem*, p. 7350/7351

Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”.

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. **É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.** As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(Destacou-se)

Portanto, no âmbito administrativo tem se pacificado o entendimento de que não é possível utilizar o conceito extraído do IPI, tampouco aquele do IRPJ, adotando um conceito intermediário e próprio para as contribuições que admite a possibilidade de créditos para aqueles bens e serviços utilizados como insumo, ou seja, mais do que simplesmente necessários, devem ser essenciais e indispensáveis para a produção ou prestação de serviços.

No âmbito judicial, podemos observar a existência de decisões que abordaram os diversos conceitos explorados no presente trabalho. Ocorre que ao contrário do que ocorreu na esfera administrativa que demonstrou uma evolução e sincronia na

interpretação do tema, na jurisprudência firmada no judiciário não é incomum verificarmos decisões conflitantes, emanadas pelos diversos tribunais.

Dessa forma, cumprem dar destaque as decisões emanadas pelo Superior Tribunal de Justiça, que também já proferiu diversas decisões conflitantes, e vem se posicionando de duas formas: algumas decisões adotando o conceito restritivo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e outras um conceito próprio, prestigiando aquele bem ou serviço que adquire a qualidade de insumo.

Assim, vejamos, como exemplo, as decisões proferidas pelos ministros Sérgio Kukina no REsp nº 1.128.018⁴⁸ e Mauro Campbell no REsp nº 1.246.317⁴⁹, esse último por diversas vezes já citado no presente trabalho:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos. 2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ). 3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. **4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.** **5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.** 6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.128.018 – RS (2009/0089739-8). Relator KUKINA, Sérgio. Publicado no DJE 04/12/2013, p. 1. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1222377&um_registro=200900897398&data=20131204&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 1/2

concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 7. Recurso especial a que se nega provimento.

(Destacou-se)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes. 2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório". 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições. 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos. 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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. 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. 7. Recurso especial provido.

(Destacou-se)

Portanto, é nítida a divergência entre as decisões emanadas pela Primeira e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual o tema será definitivamente pacificado no âmbito da Primeira Seção do desse egrégio Tribunal, no REsp 1.221.170/PR⁵⁰, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que foi afetado sob o rito dos recursos repetitivos, com fundamento no art. 543-C, do Código de Processo Civil, vide trecho da decisão:

2. A questão controvertida refere-se ao conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

3. Dest'arte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ 8/2008.

(Destacou-se)

O referido julgamento será extremamente importante, independente de qual seja seu resultado, pois irá conferir aos contribuintes maior segurança na tomada de decisões

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0). Relator MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Publicado no DJE 22/04/2014, p. 2. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=34887768&num_registro=201002091150&data=20140422&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015

acerca dos gastos e despesas que poderão ser classificados como insumo para descontos de créditos na apuração do PIS/COFINS não cumulativos, pacificando o tema que há tanto tempo se mostra extremamente controvertido e polêmico, bem como responsável por atuações milionárias.

4. CONCLUSÃO

Imperioso observar que as contribuições destinadas ao PIS/COFINS não cumulativos possuem como fundamento de validade as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais inseriram em nosso ordenamento jurídico esse novo regime de apuração baseado na não cumulatividade para as contribuições sociais, tendo como objetivo principal estimular a economia brasileira, corrigindo distorções existentes no regime cumulativo, porém, sem colocar em risco as contas públicas, o que impõe a manutenção das cargas tributárias.

Posteriormente, a não cumulatividade dessas contribuições foi elevada ao patamar constitucional, através da Emenda Constitucional n.º 42/2003, que incluiu o parágrafo 12, no artigo 195, da nossa Carta Magna. É notável que esse dispositivo não regulou de forma efetiva como deveria se aplicada a não cumulatividade para essas contribuições, limitando-se em dizer que caberia a lei definir os setores que se submeterão a não cumulatividade, no entanto, é de se observar que sendo a não cumulatividade um princípio constitucional que visa evitar as múltiplas incidências tributárias sobre a mesma base, qualquer que seja a técnica adotada, deve alcançar esse objetivo.

Nesse ponto, temos que as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/03 mantiveram-se vigentes após a alteração constitucional, sendo recepcionadas pela Constituição, e assim regulam até hoje o regime não cumulativo dessas contribuições. No entanto, importa destacar que as interpretações de ambas as leis devem ser realizadas em consonância com a não cumulatividade imposta constitucionalmente, ou seja, já que ambas as leis criaram um regime não cumulativo que se efetiva mediante a concessão de créditos que serão descontados do valor devido das contribuições, esses créditos não podem sofrer nenhuma limitação excessiva, devendo se adequar ao conteúdo tributável, ou seja, a materialidade dessas contribuições.

Observada essas preliminares, o presente trabalho teve como escopo analisar qual o conceito mais adequado para o termo insumo previsto no art. 3º, II, das leis em comento, haja vista que dentre os créditos admitidos pela legislação, sem qualquer dúvida, esse é o de maior impacto financeiro para as empresas, bem como o que tem gerado milhares de litígios judiciais e administrativos, haja vista a divergência em sua interpretação.

Assim, o que se pode observar é que não há como se admitir uma interpretação extremamente restritiva, como pretende a Receita Federal do Brasil, que inclusive editou instruções normativas visando limitar o conceito de insumo para fins de crédito das

contribuições, tampouco se pode permitir uma interpretação demasiadamente extensa e ampla, como defendem alguns doutrinadores. Igualmente, ambas as interpretações partem de referenciais diversos daqueles no qual se pautam as contribuições do PIS/COFINS não cumulativos, o que se mostra incorreto, razão pela qual se deve afastar a aplicação dos conceitos extraídos da legislação do IPI e do IRPJ.

Portanto, o conceito de insumo para o PIS/COFINS não cumulativos deve se pautar em contornos próprios, ou seja, impõe a criação de um conceito próprio e específico que melhor se adeque a materialidade dessas contribuições, bem como garanta de forma adequada efetividade a não cumulatividade.

Assim, conforme observamos no presente trabalho, nos parece trilhar o melhor caminho o conceito de insumo fundamentado na essencialidade e indispensabilidade do bem ou serviço. Nesse aspecto, deverá ser observado se o bem ou serviço agrega valor ou qualidade indispensável ao produto/serviço ou se a ausência daquele bem ou serviço importa em perda de qualidade ou inviabilidade na produção ou prestação do serviço final, ou outras situações que demonstrem que além da mera importância daquele bem ou serviço, o mesmo se mostra imprescindível para atividade.

Preenchidos os requisitos acima, certamente estaremos diante de um bem ou serviço utilizado como insumo, nos termos da legislação, o que implicará na tomada de créditos.

O que se mostra claro com a referida interpretação, é que passa a ser impossível a criação de um rol exaustivo acerca de quais bens ou serviços são considerados insumos para fins do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Será imperioso observar sua essencialidade e indispensabilidade nas atividades da empresa, ou seja, importa obrigatoriamente na análise fática da utilização do bem ou serviço.

Ainda, no âmbito dos tribunais, o que se pode verificar é que a discussão acerca de qual a interpretação mais adequada para o termo insumos presente na legislação dessas contribuições já tomou diversos contornos diferentes, tanto na jurisprudência administrativa, como na judicial, o que acarreta enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

No entanto, nos parece que o problema está próximo do fim, já que com a afetação do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no rito dos recursos repetitivos, o tema será definitivamente julgado e teremos a definição do alcance do conceito do termo insumos nas contribuições para o PIS/COFINS não cumulativos, o qual deverá ser obrigatoriamente aplicado tanto na esfera judicial

pelas instâncias ordinárias, nos termos do art. 543-C, do Código de Processo Civil, quanto administrativamente, haja vista o disposto no art. 62, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais n.º 343/2015.

5. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

_____. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 12 de setembro de 2015.

_____. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 12 de setembro de 2015.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.

_____. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 14 de agosto de 2015.

- _____. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 14 de agosto de 2015.
- _____. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.
- _____. Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 14 de agosto de 2015.
- _____. Receita Federal do Brasil – Relatórios do Resultado da Arrecadação. Disponível: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015
- _____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 32, de 24 de abril de 2013. Disponível: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=42304>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015.
- _____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 303, de 11 de novembro de 2005. Disponível: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65708>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015.
- _____. Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 201-79.759, Processo Administrativo nº 11070.001663/2005-57. Relator TAVEIRA E SILVA, Maurício. Publicado no DO 23/02/2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-00.226, Processo Administrativo nº 11020.001952/2006-22. Relator MOREIRA JUNIOR,

Gilberto de Castro. Sessão de 08 de outubro de 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-002.605, Processo Administrativo nº 12585.720473/2011-43. Relator KERN, Alexandre. Sessão de 28 de janeiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3). Relator MARQUES, Mauro Campbell. Publicado no DJE 29/06/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1089882&num_registro=201100668193&data=20150629&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.128.018 – RS (2009/0089739-8). Relator KUKINA, Sérgio. Publicado no DJE 04/12/2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1222377&num_registro=200900897398&data=20131204&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0). Relator MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Publicado no DJE 22/04/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=34887768&num_registro=201002091150&data=20140422&formato=PDF>. Acesso em: 19 de setembro de 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 28ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Direito tributário: linguagem e método. 4ª ed.. São Paulo: Noeses, 2011.

CINTRA, Carlos César Sousa. A Não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, nº 1, jan/fev.2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Schubert de Farias. Não-cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coords.). PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.

_____; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributaria. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.) PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TOMÉ, Fabia Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: IBET, 2013. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/definicao-do-conceito-de-insumo-para-a-nao-cumulatividade-do-pis-e-da-cofins-por-fabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em: 29/08/2015.