

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JOÃO MARCELO ALVES CARDOSO

**A EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO DE PIS/COFINS ADOTADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO RESP N. 1.221.170/PR**

São Paulo

2019

JOÃO MARCELO ALVES CARDOSO

A EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO DE PIS/COFINS ADOTADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO RESP N. 1.221.170/PR

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Dr. João Bosco Coelho Pasin

São Paulo

2019

JOÃO MARCELO ALVES CARDOSO

A EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO DE PIS/COFINS ADOTADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO RESP N. 1.221.170/PR

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof.
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof.
Universidade Presbiteriana Mackenzie

A EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO DE PIS/COFINS ADOTADO PELO STJ NO JULGAMENTO DO RESP N. 1.221.170/PR

João Marcelo Alves Cardoso

RESUMO

O presente artigo trata das peculiaridades que envolvem o conceito de insumo empregado no artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, autorizando a dedução de despesas com gastos incorridos com bens ou serviços que se mostrem imprescindíveis à fase de produção dos bens ou à execução dos serviços, das contribuições ao PIS e à COFINS, seja obtido a partir da legislação aplicável a outros tributos, tais como a do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), em consonância com a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 1.221.170-PR, submetida à sistemática de recurso representativo de controvérsia, segundo o qual insumos são definidos como bens e serviços essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O objetivo do presente trabalho inclina-se a propor um conceito de insumo que seja próprio da legislação aplicável a essas contribuições e que seja pertinente ao escopo da lei.

Palavras-Chave: Contribuição ao PIS. COFINS. Creditamento. Insumo. Essencial. Relevante. Atividade Econômica. Processo Produtivo. Bens. Serviços.

ABSTRACT

This article deals with the peculiarities that involve the concept of input used in articles 3, item II, of Laws no. 10,637/2002 and no. 10,833/2003, which authorizes the deduction of expenses incurred with goods or services that are indispensable to the production phase of goods or the execution of services from the contributions to PIS and COFINS, to be obtained from the legislation applicable to other such as the Industrialized Product Tax (“IPI”) and the Corporate Income Tax (“IRPJ”), in accordance with the thesis made by the Superior Court of Justice (“STJ”) in the judgment of the Special Appeal (“REsp”) no. 1.221.170-PR, subject to a system of controversial representation, according to which inputs are defined as essential goods and

services relevant to propose an input concept that is specific to the legislation applicable to these contribution and which is relevant to the scope of the law.

SUMÁRIO: Introdução - 1. O termo insumo no regime não cumulativo das contribuições - 2. As três teses jurídicas debatidas - 2.1. A tese do crédito físico do IPI - 2.2. A tese do crédito financeiro - 2.3. A tese intermediária acolhida pelo STJ - 3. O conceito de insumo adotado pelo STJ no REsp n. 1.221.170-PR - Conclusão - Referências

INTRODUÇÃO

As contribuições ao PIS e à COFINS, inicialmente, incidiam apenas sobre o faturamento, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS, nos termos, respectivamente, do art. 8º da Lei n. 9.715/98 e do art. 8º da Lei n. 9.718/98, mas, com o advento da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, com início de vigência, respectivamente, para o PIS, em dezembro de 2002, e, para a COFINS, em fevereiro de 2004, institui-se a sistemática não cumulativa de incidência dessas contribuições, como forma de atender ao clamor empresarial e de reduzir a carga tributária na cadeia produtiva, elidindo a incidência em cascata.

Nos moldes da nova sistemática não cumulativa, passou-se a aplicar uma alíquota majorada de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS sobre as as receitas auferidas pela empresa e, em contrapartida, os contribuintes passaram a ter o direito de se apropriar de créditos passíveis de abatimento na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS devidos.

É bom que se sublinhe que a não cumulatividade das referidas contribuições sobreveio da Emenda Constitucional n. 42, de 16 de dezembro de 2003, que acrescentou o parágrafo 12, ao artigo 195, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o que ensejou a não cumulatividade dessas contribuições ao patamar constitucional.

Muito embora as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 tenham precedido a EC n. 42/2003, é possível afirmar que ambas estão em plena sintonia com os novos contornos constitucionais da contribuição ao PIS e à COFINS, no sentido de que o cálculo do crédito deve ocorrer sobre todos os custos e despesas decorrentes de aquisições de bens e serviços que concorreram para gerar as receitas sujeitas às referidas contribuições.

Entretanto, a Receita Federal do Brasil (RFB), ao disciplinar a matéria, editou a Instrução Normativa SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n. 404, de 12 de março de 2004, segundo as quais somente se constituiria como insumo para fins

de apuração de crédito do PIS e da COFINS aquilo que fosse empregado ou consumido no processo industrial ou na prestação de serviços.

Acontece que, ao assim dispor, a IN n. 247/2002 e a IN n. 404/2004 acabaram determinando o recolhimento do PIS/COFINS sobre uma base de cálculo indevidamente majorada, em razão da impossibilidade de tomada de créditos sobre todos os custos e despesas decorrentes de aquisições de bens e serviços que concorreram para a geração das receitas sujeitas a incidências destas contribuições. E, ao assim fazê-lo, as referidas INs violaram os ditames da Lei n. 10.637/02 e da Lei n. 10.833/03, isto é, o primado da não cumulatividade do PIS e da COFINS, gerando inúmeras controvérsias acerca do alcance normativo do conceito de insumos tal como empregado nos art. 3º, inciso II, dessas leis.

Quer isso signifique que, conforme será visto adiante, o princípio da não cumulatividade deva ser interpretado e aplicado de acordo com a materialidade do tributo a que se refere e, assim, se levado em consideração que o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, o direito dos créditos se baseará na totalidade dos gastos – custos mais despesas – essenciais para a formação da receita tributável auferida pelos contribuintes.

1. O TERMO INSUMO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES

A discussão acerca da feição constitucional da não cumulatividade dessas contribuições pode parecer importante, tendo em vista que, a depender do conteúdo exposto no artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal, pode-se extrair um conceito de insumo mais ou menos abrangente. O que tal dispositivo assim dispõe:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) [...]

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

§ 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). (BRASIL, 1998, grifos nossos).

Embora a redação do artigo 195, no parágrafo 12, da Constituição, tenha mencionado a não cumulatividade, é evidente que não há nenhum comando no dispositivo estabelecendo a

forma com a qual esta não cumulatividade deva ser implementada. No entanto, ao tratar da não cumulatividade do ICMS ou do IPI, por exemplo, é forçoso rememorar que a Constituição estabeleceu certos parâmetros a estes impostos, que não se apresentaram no caso dessas contribuições. A título exemplificativo, menciona-se o art. 155, parágrafo 2º, inciso I, que determina que o ICMS:

Art. 155.[...]

§ 2º [...]

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, 1998).

E, também, o art. 153, parágrafo 3º, inciso II, quanto trata do IPI, a Constituição Federal estabelece que:

Art. 153. [...]

§ 3º [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (BRASIL, 1998).

É nessa medida que a não cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se da não cumulatividade do IPI e do ICMS, tendo em vista que suas sistemáticas cumulativas sequer se apresentam da mesma forma. Isto é, enquanto que, para o PIS/COFINS, o direito ao crédito está diretamente atrelado ao ato de auferir receitas, para o IPI e o ICMS, o direito ao crédito está diretamente atrelado ao ato de industrializar produtos e circular mercadorias. Sem destacar essa diferenciação acerca do critério material desses tributos, não se faz possível operacionalizar o aperfeiçoamento do princípio da não cumulatividade de maneira própria a cada tributo.

Em outras palavras, caso se aplique mesmo racional, ao se operacionalizar o princípio da não cumulatividade aos diferentes tributos, não será possível atingir o objetivo maior desse primado, que, segundo o STF (RE n. 212.484), “[...] é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado”. Isso porque a não cumulatividade do PIS e da COFINS faz surgir o direito subjetivo de não se submeter à não cumulatividade das referidas contribuições no ciclo econômico de suas atividades. (STF, 1998).

A omissão acerca da definição da não cumulatividade pelo parágrafo 12, não implica ao fato de que a não cumulatividade dessas contribuições deveria assemelhar-se a do IPI ou do ICMS. Aliás, as características destes tributos são completamente diferentes, não havendo qualquer motivo para se adotar a não cumulatividade destes impostos às referidas contribuições,

até porque não houve tal equiparação pelo texto constitucional. Afinal, o silêncio da constituição, por si só, não tem o condão de importar a não cumulatividade do ICMS ou do IPI para as contribuições ao PIS e à COFINS.

Ainda assim, existe parte da doutrina que enxerga a feição constitucional dessa não cumulatividade. Cite-se, por exemplo, Octavio Campos Fischer (2011, p. 468), reconhecendo que a não cumulatividade decorre do princípio da capacidade contributiva, por entender que a incidência em cascata ofende frontalmente este princípio. Veja-se:

[...] a não cumulatividade apresenta-se como uma decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, porque evita que o tributo incida em cascata, cumulativamente, sobre valores que não pertencem ao contribuinte e ocasionando tributação dupla sobre o mesmo fato.

Ao tratar do tema, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Viana (2011, p. 414), no entanto, reconhecem que a não cumulatividade das contribuições não possui cunho constitucional, entendendo que caberia apenas à lei ordinária definir em quais termos deverão ocorrer essa não cumulatividade. Por esse ângulo, Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p. 317-333) sustenta que a não cumulatividade adveio ao ordenamento jurídico antes mesmo da Emenda Constitucional n. 42, que introduziu o parágrafo 12 ao art. 195, ao defender que a redação disposta no parágrafo 12 impõe nada mais do que uma não cumulatividade para distinguir a contribuição incidente na importação e a contribuição incidente sobre a receita.

Buscar o significado do conceito de insumos dessas contribuições é plausível se partir da premissa disposta na legislação ordinária aplicável a essas próprias contribuições, pois, sendo os insumos relacionados à concretização da materialidade dos referidos tributos, no caso do PIS e da COFINS, o que permite a concretização da sua materialidade é seu ato de auferir receitas totais, sendo justamente toda sua atividade destinada à geração de receitas, devendo, portanto, ser necessário compreender como se estruturou a sistemática não cumulativa no contexto da legislação ordinária dessas contribuições para se tentar definir o conceito de insumos em comento.

Contudo, antes de adentrar na análise da sistemática legal, é importante dizer que as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 não definem o conceito de insumo e tampouco fazem remissão a outros dispositivos legais que tratem da matéria ou que talvez possam esclarecer o seu significado. É exatamente essa ausência de definição expressa acerca do termo que acaba por implicar nas divergências interpretativas do que tange ao conceito legal de insumos para fins

de creditamento da contribuição ao PIS e à COFINS, provando-se esta como uma das razões mais cadentes na litigiosidade instaurada entre o Fisco Federal e os contribuintes.

Pois bem. a sistemática de tributação das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 determina, em seus art. 1º a 9º, a forma com a qual devem ser calculadas o valor devido das contribuições, o que, para o cálculo, primeiro são aplicadas as alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte e, depois, deduzindo-se as exclusões permitidas pela legislação contidas no parágrafo 3º, do art. 1º, e, assim, obtendo-se o resultado total do débito referente a estas contribuições.

Entretanto, a sistemática não cumulativa dessas contribuições, autoriza o abatimento de créditos de PIS/COFINS relativos aos custos e às despesas incorridos pela empresa, sobre todas as receitas obtidas por esta, indicando que a não cumulatividade das referidas contribuições caminha no sentido do plano de valor agregado, conforme bem expôs Vanessa Rahal Canado e Melina Rocha Lukic ao tratar da exposição de motivos da Medida Provisória, que, posteriormente, foi convertida na Lei n. 10.637/02. Confira-se:

[...] a intenção do governo, ao propor a criação do regime não cumulativo do PIS, seria iniciar uma transição destas contribuições para um regime de incidência sobre o valor agregado e não mais somente sobre a receita, conforme a sistemática original. Tributar sobre o valor agregado implica, *a priori*, a adoção do crédito financeiro, possibilitando o creditamento de tudo que foi tributado e que tem relação com a atividade da empresa, conforme as melhores práticas internacionais referentes aos tributos deste tipo. (CANADO; LUKIC, 2018, p. 192).

Sob este prisma, ambas as leis, vistas de modo geral, usaram a competência constitucional para adotar o regime não cumulativo, assim como alíquotas distintas, e, por ser assim, puderam estabelecer os casos em que o regime cumulativo é aplicável e o não cumulativo é obrigatório, sendo também possível a adoção de uma não cumulatividade plena ou, como ocorre, apenas parcial, neste caso relacionando exaustivamente as hipóteses de dedução de créditos, ou seja, quando os concede apenas limitadamente. Afinal, se não fosse assim, a rigor nem seria necessária qualquer lista, muito menos uma tão detalhada, bastando a lei afirmar que as contribuições deveriam ser calculadas sobre o valor agregado na receita em relação aos custos anteriores.

Seguindo esta linha de raciocínio, é fácil perceber que, embora a lista de créditos seja taxativa, cada um dos seus incisos é compreensivo, ou seja, acolhe e abarca todas as situações que, por suas circunstâncias, possam subsumir-se ao texto do respectivo inciso, inclusive porque a norma jurídica não se limita ao texto legal, tal como escrito. É por isso que os incisos não podem ser interpretados nem de forma literal, nem de forma restritiva. Ainda nesta linha, a

grande abrangência do conceito de insumos, que gera créditos segundo o inciso II, dos art. 3º das referidas Leis, também tem limites.

No que tange aos créditos passíveis de abatimento, esses estão listados de forma taxativa nos incisos I a XI dos art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 e, a partir dessa lista, é possível extrair que nem todos os gastos necessários à obtenção das receitas são passíveis de creditamento:

Lei nº 10.637/2002:

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

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

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)

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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). (BRASIL, 2002, grifos nossos).

Lei nº 10.833/2003:

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

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

- 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 - 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)
- 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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (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). (BRASIL, 2003, grifos nossos).

Os créditos a serem abatidos do valor mensal devidamente listados nos incisos I a XI, dos arts. 3º das referidas Leis, são calculados mediante a aplicação das respectivas alíquotas sobre os valores relacionados nas leis, tais como, crédito sobre bens adquiridos para revenda, insumos na produção ou prestação de serviços, depreciação de bens do ativo e algumas despesas gerais, como energia, armazenamento e frete. Com vistas a este rol amplo de possibilidades autorizando o creditamento, a lei parece indicar que a sistemática de tributação adotada por essas contribuições pelo regime não cumulativo, está mais próxima do crédito financeiro do que do crédito físico, devendo, portanto, o conceito de insumo ser interpretado sob esta mesma lógica.

Isso porque a lista de itens geradores de créditos não contempla apenas os gastos que mantenham relação íntima e direta com a produção e a venda de bens (custos), como também contempla os gastos indiretos de aluguéis, de edificações, de máquinas e de outras despesas da pessoa jurídica, sem haver, contudo, vínculo direto com a produção, como o fez com a energia elétrica, o armazenamento e o frete.

É nesse sentido que chega a parecer que o legislador infraconstitucional tenha optado por um sistema de crédito financeiro existente na legislação do IRPJ, em detrimento de um sistema de crédito físico, existente na legislação do IPI, tendo em vista que a maior parte dos valores que ensejam o crédito pela legislação, não correspondem a itens que necessariamente integram de forma física os bens ou os serviços objetos da atividade empresarial, pelo fato de que tais despesas e custos, no fim, são essenciais à atividade-fim da pessoa jurídica, seguindo a linha de raciocínio do regime de crédito financeiro.

Em outras palavras, em função do primado da não cumulatividade e do quanto disposto nas leis que tratam do PIS/COFINS, para se aferir o que é insumo, deve-se verificar a necessidade de tal elemento no processo produtivo ou na atividade-fim da prestação de serviços que gerou as receitas auferidas pela pessoa jurídica, não sendo necessário que o bem ou o serviço seja consumido diretamente no processo de produção. O que se propõe é que, uma vez definido que os insumos são gastos vinculados à produção, não caberia ao intérprete aferir o que é essencial para a produção, muito menos ao Fisco, pois isto acaba por trazer certo subjetivismo na definição de insumo, sendo incompatível com a segurança necessária a norma de incidência tributária, inclusive, se levado em consideração que é possível o creditamento, mesmo se a vinculação com a produção seja distante.

Diante desse contexto, resta clara a crise de identidade enfrentada pelas contribuições ao PIS e da COFINS, haja vista um sistema confuso, bem peculiar, que mistura regimes, onerando as receitas auferidas por pessoas jurídicas, cuja dúvida tomou tamanha magnitude – em razão da postura relutante do Fisco Federal em enxergar a diferença entre as leis do IPI e das contribuições – que os processos instaurados tanto no âmbito administrativo como no judicial, propenderam para o casuísmo sem antes ser estabelecido um critério geral – necessário à orientação de cada caso.

2. AS TRÊS TESES JURÍDICAS DEBATIDAS

Acompanhando a polarização interpretativa verificada nos litígios estabelecidos em torno da matéria, depois de 15 anos da introdução do regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, coube ao Superior Tribunal de Justiça definir o conceito de insumos para efeito de tomada de créditos dessas contribuições, cujo debate deu-se em razão das três teses jurídicas descritas abaixo.

2.1. A TESE DO CRÉDITO FÍSICO DO IPI

A primeira tese interpretativa acerca do conceito de insumo, para fins de creditamento dos PIS/COFINS, é a tese do crédito físico, defendida pelo Fisco Federal, consubstanciada nas Instruções Normativas da SRF n. 247, de 21.11.2002, e a n. 404, de 12.3.2004, que se aproxima do conceito de insumo adotado para fins de IPI, na apuração do qual apenas gerariam direito ao crédito às aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários ou de materiais de embalagens, em conformidade com o art. 226, do Decreto n. 7.212, de 15.6.2010, e o Parecer Normativo COSIT n. 65, de 1979.

Essa primeira vertente sustenta balizas que restringem o conceito de insumo, segundo o qual este seria apenas referente aos bens e os serviços imediatamente vinculados à produção, partindo-se da premissa de que a expressão “*utilização na produção*” exigida pelos art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, deveria ser entendida como “aplicação ou consumo direto na produção”, tal qual determinou as Instruções Normativas, sob os seguintes termos:

IN nº 247/02:

[...] § 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 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(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003). (RFB, 2002).

IN nº 404/04:

[...] § 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.
- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (RFB, 2004).

Por meio da leitura dos dispositivos, verifica-se que o que se materializou por meio das Instruções Normativas foi o fato de que os dispêndios incorridos pelo contribuinte gerariam créditos apenas quando decorressem da aquisição de matérias-primas, de produtos intermediários, de materiais de embalagens e de quaisquer outros bens que sofressem modificações “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”. Os serviços, por sua vez, seriam creditáveis tão somente quando “*aplicados ou consumidos*” na fabricação de bens ou na prestação de serviços. Ou seja, seria obrigatório que o insumo sofresse o contanto direto com o produto em elaboração ou sofresse o desgaste físico ou alteração em função da ação dele no processo produtivo.

Na visão de Marco Aurélio Greco (2004, p. 43), por exemplo, sustenta-se que, como não há mandamento constitucional expresso determinando a forma como se daria a implementação da não cumulatividade dessas contribuições, deve-se afastar a aplicação do regime do IPI, conforme se pode depreender do trecho destacado abaixo:

[...] o termo ‘insumo’ tem sentido amplo que não encontra no IPI sua plena aplicação por força de restrição imposta pelo seu pressuposto de fato constitucionalmente definido e pela técnica da não cumulatividade (‘imposto sobre imposto’) adotada pela CF/88 para esse tributo [...] Assim, quando a mesma palavra (‘insumo’) vem utilizada no contexto de uma exigência cujo pressuposto de fato é a ‘receita’ e em relação à qual não há uma restrição constitucional quando ao perfil da sua não-cumulatividade, o respectivo significado – no contexto da frase e da exação em que se insere – assume amplitude diferente.

No julgamento do REsp. n. 1.221.170-PR, essa primeira tese foi acolhida apenas pelos Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, os quais, todavia, restaram vencidos diante da posição majoritária do colegiado.

2.2. A TESE DO CRÉDITO FINANCEIRO

A segunda tese ventilada é a do crédito financeiro, que consiste na adoção do conceito econômico ou contábil de insumos, enaltecendo a adoção de um conceito amplo de insumos,

qualificando-os como “custos operacionais” e “despesas operacionais” da pessoa jurídica, de modo a admitir o creditamento sobre bens e serviços empregados de forma direta ou indireta no processo de produção, independentemente da análise de sua pertinência ou essencialidade ao processo produtivo.

Segundo essa tese, além dos custos atrelados à atividade produtiva, também constituiriam como insumos as despesas classificadas como “necessárias”, para efeito de apuração do IRPJ, nos termos do artigo 299, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), de 1999: “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)”. (BRASIL, 1999).

Para essa corrente, além dos dispêndios que, de qualquer forma, contribuam para o auferimento de receitas, seriam qualificados como insumos todos os custos diretos e indiretos incorridos na produção, posicionamento este adotado por Natanael Martins (2005).

Inclusive, a referida tese preconiza que as Instruções Normativas da Receita Federal – IN SRF n. 237/02 e n. 404/04 – teriam extrapolado o conteúdo dos art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, sob a premissa de que o termo insumos seria extensível a todos e quaisquer bens adquiridos pelas empresas, empregados em suas atividades e que tivessem sofrido a tributação em etapa anterior, uma vez que todos esses gastos representariam custos ou despesas por ela suportadas no desempenho de suas atividades.

A posição acerca do crédito amplo foi defendida em alguns julgados pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quem, entretanto, restou vencido no tema, e acabou acompanhando a conclusão obtida pela maioria no julgamento do recurso representativo de controvérsia em questão.

2.3. A TESE INTERMEDIÁRIA ACOLHIDA PELO STJ

A terceira tese a ser levada em consideração foi a acolhida pelo STJ no julgamento do REsp. n. 1.221.170-PR, que corresponde a uma posição intermediária entre as duas anteriores, isto é, de um lado, rejeita-se o conceito retirado da legislação do IPI, e, de outro, afasta-se a utilização do conceito de crédito amplo do IR, permitindo, em uma terceira leitura do permissivo legal, a tomada de créditos sobre os dispêndios incorridos na aquisição de bens e serviços considerados relevantes ou essenciais à atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que o seu emprego se dê de forma mediata ou indireta.

No que se refere a conceituação adotada pela legislação do IPI, por sua vez, seria demasiado restritiva, não havendo base legal para a sua aplicação a tributos que incidem sobre materialidades diversas e que se sujeitam a um regime de não cumulatividade igualmente diferentes. Para se chegar a tal conclusão, o STJ afastou a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), reconhecendo que a sistemática de creditamento das contribuições sociais não constitui isenção, a reclamar a sua interpretação restritiva.

Com relação à utilização da legislação do IRPJ, além do fato de que não há base legal para tanto, isso representaria um excessivo alargamento do conceito de insumo, por abarcar todos os custos e as despesas que contribuem para a produção, independentemente de sua proximidade com o processo produtivo. Isso porque, da mesma maneira que não há referência na lei no sentido de que o conceito de insumo seja aquele previsto na legislação do IPI, também não há qualquer disposição remetendo essa definição à legislação do IRPJ.

Conforme se pode depreender da tese adotada pela maioria do colegiado, somente é insumo aquilo que atende aos critérios da essencialidade ou relevância – do bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, segundo ao qual os dois primeiros critérios dizem respeito à intensidade do vínculo (essencialidade e relevância) e, o último, pretende responder em relação ao que é exigido esse vínculo (seja relativo à produção ou, de forma mais ampla, à atividade).

Contudo, a decisão ainda não é definitiva, pois pende o julgamento do recurso extraordinário interposto pelo contribuinte, submetendo ao Supremo Tribunal Federal (STF) a tese de que a não cumulatividade possui assento constitucional, na forma do art. 195, parágrafo 12, da Constituição, motivo pela qual deve ser admitido o creditamento sobre todo e qualquer gasto incorrido pela pessoa jurídica na consecução da atividade empresarial.

3. O CONCEITO INSUMO ADOTADO PELO STJ NO RESP n. 1.221.170-PR

O conceito de insumo abordado em caráter repetitivo pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170-PR, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no primeiro trimestre de 2018, entendeu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n. 247/02 e n. 404/04, por comprometer a eficácia do sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, preferindo afastar o interesse fiscal em limitar o alcance das normas legais que concedem créditos dessas contribuições na aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos ou na prestação de serviços. Assim restou ementado o referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018). (STJ, 2018).

Conforme se verifica, o entendimento foi no sentido de que as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 devem ser interpretadas de acordo com o primado da não cumulatividade, sendo ilegítimas as restrições impostas pelas INs n. 247/02 e n. 404/04. Em outras palavras, isso quer dizer que foi acolhida uma posição intermediária, ou até mesmo neutra, a qual reputa haver ilegalidade nas referidas Instruções Normativas, eis que ambas limitaram o conceito de insumo a materialidade do IPI, extrapolando sua função de regulamentar ao criar restrição não contida pelas mencionadas Leis. Como também, a posição intermediária, tomada pelo STJ, tampouco autorizou o creditamento sobre todas as despesas consideradas necessárias pela pessoa jurídicas no desempenho de suas atividades.

Outro ponto a se destacar, e que merece amparo, é o que se refere à questão de se possíveis gastos estariam vinculados à produção ou à atividade, de modo que, em relação a isso, a decisão não se mostrou clara ou unívoca. Apesar disso, a decisão traçou balizas relevantes para a interpretação do art. 3º, inciso II, das referidas Leis.

A primeira dessas balizas diz respeito à intensidade do vínculo, o qual, segundo o voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, que foi subscrito integralmente pelo Ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, é de que o conceito de insumo deve ater-se aos critérios da essencialidade e da relevância.

Sendo assim, é essencial tudo aquilo que for imprescindível ao processo produtivo ou à execução do serviço, ou cuja subtração puder acarretar perda de quantidade ou qualidade do produto fabricado ou do serviço prestado. Como também, é relevante tudo aquilo que, embora imprescindível à fabricação do produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja em decorrência de especificidades deste processo, ou de imposição legal à atividade produtiva desempenhada pela pessoa jurídica. Confira-se:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhe prive de qualidade, quantidade e/ou insuficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência. (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018). (STJ, 2018).

No que tange ao critério pertinência, a Ministra Regina Helena Costa destacou que este não se confunde com o da relevância, o que, no entanto, havia sido mencionado em votos proferidos pelo Ministro Mauro Campbell Marques em outros processos e, também, no voto-vogal que integrou o acórdão do REsp n. 1.221.170-PR. No seu entender, o critério da pertinência seria mais restritivo, por limitar o conceito de insumo aos bens e serviços aplicados na produção ou na execução do serviço, impedindo o creditamento, por exemplo, de gastos incorridos por força de obrigação legal. Logo, por não entrever semelhante restrição no conceito de insumo, a Ministra concluiu que deveria prevalecer o critério da relevância, sem prejuízo da essencialidade, quando presente.

Essa posição foi acompanhada pelo Ministro Mauro Campbell Marques, que, em aditamento de seu voto, assentiu à afirmação de que os gastos oriundos de imposição legal também constituem insumos, sem divergência em relação ao que foi proposto pela Ministra. Nas suas palavras, “o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em

denominarmos pela tríade ‘pertinência, essencialidade e relevância’, a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos”. Isto é, muito embora a súmula do REsp mencione apenas “essencialidade e relevância”, como ambos são critérios mais amplos se comparados à “pertinência”, na definição da Ministra Reginal Helena Costa, certamente aqueles abarcam este, de maneira que não parece haver equívoco ou prejuízo, na menção aos três critérios, feita pelo Ministro Mauro Campbell.

Ademais, o Ministro explicou que os critérios mencionados acima deveriam ser aplicados casuisticamente, utilizando-se o chamado “teste de subtração” para verificar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A verificação casuística de enquadramento do item no conceito de insumo, aferível por meio do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell, materializou-se na segunda súmula do acórdão.

Assim, o enquadramento do item no conceito de insumo das contribuições deverá ser feito à luz de cada situação concreta, sem conclusões apriorísticas, sendo necessária uma análise criteriosa da atividade e da correlação do gasto com tal atividade, sem olvidar as especificidades da atividade do contribuinte, as características e a aplicabilidade dos itens utilizados para esta atividade, permitindo-se que se defina se o item constitui um insumo ou não para efeito de tomada de crédito da contribuição ao PIS e à COFINS.

Feitas essas considerações a respeito da intensidade do vínculo, mensurada pelos critérios da essencialidade e da relevância, cabe adentrar especificamente na segunda questão posta: a definição do objeto em relação ao qual é exigido esse vínculo: se quanto à produção ou, de forma mais ampla, à atividade.

Sob este ponto, pode-se depreender que a afirmação contida na súmula parece não limitar o conceito de insumos aos bens e serviços utilizados na produção (fabricação do produto ou prestação do serviço). Não há referência, nas teses enunciadas pelo acórdão, à cadeia ou ao ciclo de produção, mas, tão somente, à “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Por outro lado, a análise dos fundamentos do acórdão parece indicar que não foi permitida a tomada de créditos das contribuições sobre dispêndios desvinculados da produção, ou incorridos nas etapas de comercialização. Prova disso é que o Tribunal afastou a tese jurídica que advogava o direito ao crédito em sentido amplo, isto é, o crédito calculado não só sobre os custos operacionais, mas também sobre as despesas operacionais atreladas à atividade da pessoa jurídica, mesmo que não produtiva.

Outra evidência sobre essa afirmação pode ser retirada da parte final do voto da Ministra Regina Helena Costa – acolhido pelos demais Ministros que encamparam a chamada posição “intermediária”. Na parte final do voto, foram aplicados os critérios da essencialidade e da relevância ao caso concreto, segundo ao qual o STJ traçou um “corte metológico”, pelo qual rejeitou desde logo a possibilidade da tomada de crédito sobre as despesas vinculadas a atividades administrativas ou comerciais incorridas após a produção, além de que determinou o retorno dos autos à origem para a aplicação do “teste da subtração” aos outros dispêndios que, por serem afetos à produção, poderiam se amoldar à definição de insumo trazida pelo julgamento do recurso repetitivo, no que tratava a situação do contribuinte: uma empresa do ramo alimentício com atuação em avicultura.

Nesse sentido, de um lado, em relação aos gastos incorridos na aquisição de água, de combustíveis, de lubrificantes, de materiais de limpeza, de exames laboratoriais e de equipamentos de proteção individual (EPI), a decisão determinou o retorno dos autos à origem para a aplicação do conceito à luz dos fatos do caso, observando que tais dispêndios, “[...] em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito do creditamento”. Por sua vez, a decisão recusou, de pronto, sem a necessidade de qualquer análise adicional, a possibilidade da tomada de créditos em relação aos dispêndios qualificados como “Despesas Gerais Comerciais”, ou “Despesas com Vendas”, sob cujas rúbricas foram incluídos gastos incorridos na aquisição de combustíveis, de comissão de vendas, de veículos, de viagens, de conduções, de fretes, de serviços, de promoções e de propagandas, de seguros, de telefone e de comissões.

Quer isso dizer que todos os gastos reputados como despesas de vendas são despesas incorridas pela pessoa jurídica após o ciclo produtivo e que tiveram seu creditamento negado pelo STJ, sob o fundamento de que não estariam enquadrados no conceito de insumo, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância definidos no acórdão. Dito isso, vê-se que a posição adotada pelo STJ exige a aplicação do insumo no processo produtivo, e não na atividade, pelo menos não a ponto de autorizar o crédito de qualquer gasto que lhe seja necessário, na forma do art. 299, do RIR/99.

De fato, a decisão não deixou explícitos os motivos pelos quais se negariam o direito ao crédito, não tendo detalhado as circunstâncias fáticas envolvidas em cada dispêndio incorrido. A rigor, o acórdão limitou-se à afirmação de que tais gastos não estariam enquadrados nos critérios da essencialidade e da relevância, nada dizendo acerca do que se poderia entender como processo produtivo, para fins de crédito das contribuições. A questão que se propõe neste ponto é se o inciso II do art. 3º poderia justificar o crédito das contribuições por empresas que

não se dedicam à venda de bens ou de serviços em sentido estrito, como as empresas comerciais ou, também, as empresas que atuam na locação de bens.

Assim, de acordo com a natureza casuística da análise da relevância, enquanto elemento do conceito de insumos, a verificação do direito ao crédito em cada caso depende do exame do uso, da funcionalidade e da vinculação dos gastos incorridos em relação ao processo produtivo do contribuinte. Em relação às despesas comerciais, tal análise não foi internalizada no acórdão, e também não foi realizada, no caso, pelo Tribunal de origem, visto que o acórdão recorrido havia negado o direito ao crédito, valendo-se, para tanto, da tese do crédito físico.

Diante desse contexto, depreende-se que a fundamentação do acórdão não permite identificar, de forma inequívoca, se os dispêndios incorridos com atividades administrativas ou comerciais foram excluídos do conceito de insumos do caso, em razão de suas características intrínsecas (replicáveis a qualquer caso), ou se essa exclusão deu-se em razão das circunstâncias de sua aplicação, no contexto da atividades desempenhada pelo contribuinte.

Posto isso, tendo sido esclarecidos os parâmetros utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça para fins de aplicação dos critérios da essencialidade e da relevância, extrai-se, por enquanto, que insumo é todo item imprescindível ou importante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme sumulado pelo acórdão.

CONCLUSÃO

As peculiaridades encontradas na legislação que regra as contribuições não implica na adoção de conceito de insumos por meio de regras aplicados a outros tributos. Deve a interpretação extrair-se a partir da interpretação dada pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, pois, ainda que a lista de itens geradores de crédito prevista nas leis seja taxativa, a interpretação de cada um dos seus itens pode ser extensiva, para que se atinja a finalidade da lei.

Cada item gerador de crédito pode ser interpretado de forma ampla e abrangente, com o objetivo de evitar o efeito cascata. A proposta de interpretação, de lista taxativa, comportando a interpretação extensiva de seus itens, chega a lembrar àquela adotada pela jurisprudência, em relação ao ISS, adotada pela ementa do REsp 586.739-MG, do julgado pela 2ª Turma do STJ, em 2005, pelo Relator Ministro Castro Meira:

Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte [...]. (STJ, 2005).

Já que as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 preveem que o contribuinte deve apurar o valor das receitas tributáveis, aplicar a alíquota correspondente e, sobre o montante apurado como devido, deve deduzir os créditos, calculados mediante a aplicação da alíquota básica das contribuições, quando se reflete acerca da definição de conceito de insumos próprio dessas contribuições, o que deve ser levado em consideração é o critério adotado pelo legislador para a definição da lista taxativa de itens geradores de crédito, de modo que qualquer outro critério ou motivo de discriminação é inconstitucional.

Isso porque a Lei ordinária detém capacidade, a ela outorgada pela Constituição, para definir o regime de incidência e de cálculo dessas contribuições, ou seja, tanto no regime cumulativo como no regime não cumulativo, inclusive, caso adotados os dois regimes, os determina a separação da razão dos critérios de discriminação relacionados no parágrafo 9º do art. 195 da Constituição, quais sejam, a atividade econômica, a utilização intensiva de mão-de-obra, o porte da empresa ou a condição estrutural do mercado de trabalho.

Assim, toda e qualquer lei que tratar dessa matéria, para não adentrar no abuso do direito de legislar, tem que observar o devido processo legislativo, o qual, dado em virtude dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, leva-se em conta que, tendo sido adotado o regime da não cumulatividade, sua implementação deve ser feita pelo legislador com a razoabilidade que é própria deste critério de quantificação da base de cálculo de qualquer tributo não-cumulativo, ou seja, com a dedução de todos os custos e despesas necessários à produção da receita, que é a materialidade sujeita à incidência.

Dessa forma, a lista de custos e despesas que geram créditos, constante do art. 3º das referidas Lei, caso seja entendida como taxativa, violará o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo, portanto, inconstitucional, de modo que o legislador estaria abusando do direito de legislar a respeito do assunto, eis que a lista do art. 3º é arbitrária, dado que distingue custos e despesas igualmente necessários para obtenção da receita tributada e, assim, sem guardar uma correlação lógica com o significado e a razão de ser da não cumulatividade, observado que, dentro dos limites constitucionais impostos ao legislador ordinário, a única maneira de interpretar o art. 3º, dá-se por aproximação da interpretação dada pela Constituição, o qual impõe concluir que a lista do art. 3º não é taxativa, mas exemplificativa.

Não se propõe a aplicação de um conceito insumos obtido a partir da legislação do IRPJ para fins de PIS e COFINS, conforme decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) há uma década atrás, no acórdão n. 3202-00226, de 2010, adotando a interpretação do art. 299 do RIR/99. Como também, muito menos sequer que o conceito de

insumos seja obtido a partir do conceito restritivo aplicado ao IPI, conforme se depreende do acórdão n. 9303-003477, de gastos mais diretamente vinculados à produção, proferido pela Câmara Superior do CARF.

O propósito é que, uma vez definido que os insumos são vinculados à produção, não há que se cogitar qual o grau de vinculação que o bem possui com a produção. Não caberia ao intérprete, ou ao fisco, imiscuir-se na gestão da empresa para afirmar se um gasto é ou não insumo. Basta haver vinculação com a produção ou à prestação de serviços para que se considere um gasto como insumo. A relação pode ser indireta e o grau de vinculação com a produção pode ser o menor possível. Ainda que a vinculação com a produção seja distante, é possível o creditamento, evitando a incidência em cascata, eis que quanto mais créditos o contribuinte puder descontar, menor será a incidência em cascata, amoldando-se à finalidade dos arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/03, considerando que insumo configura-se como aquilo que integra um produto ou um serviço produzido, ainda que de forma indireta.

Essas dúvidas foram parcialmente exacerbadas no julgamento do REsp n. 1.221.170-PR, o qual o STJ fixou a hermênica aplicável mediante a adoção do conceito de insumo aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância, observada a importância ou a imprescindibilidade do item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, segundo o qual determinou a baixa dos autos para o Tribunal *a quo* para aplicar tal critério aos itens objetivados na ação.

Em que pese a aplicação de certas balizas de interpretação aos incisos II dos art. 3º, das mencionadas Leis, o STJ não deixou clara a evidenciação do alcance da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. A tese firmada demonstra que o crédito das contribuições não está limitado aos gastos inseridos em uma etapa específica do processo produtivo, por exemplo, a etapa do processo industrial. Contudo, no voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, não houve detalhamento sobre a interpretação de abarcar todos os gastos que se vinculam à produção, qualquer que seja a etapa, a espécie ou o momento em que realizado os dispêndios.

O voto que foi adotado em todos os seus termos pelo Relator Min. Napoleão Nunes Maia não permite uma conclusão unívoca. De um lado, não houve descrição das circunstâncias fáticas de aplicação dos gastos efetuados, o que poderia indicar que tais gastos não são creditáveis em qualquer caso. Por outro lado, o voto fez menção a dois julgados do TRF-3, nos quais a Ministra se manifestou, quando era desembargadora, para deferir, em favor de empresas varejistas, o crédito das contribuições em relação às despesas de publicidade e taxas pagas a administradoras de cartão de crédito e de débito. Veja-se:

Nesse cenário, penso que seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança n. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.3.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012. (STJ, 2018).

Dos votos proferidos pela Min Regina Helena Costa, nos processos citados no excerto acima, vale destacar o trecho retirado do julgamento da Apelação Cível n. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP, de 12 de janeiro de 2012, disposto abaixo:

No caso em tela, observo que não se trata de empresas industriais, mas de empresas de natureza comercial, não estando incluídas dentre as suas atividades, portanto, nem a produção de bens, nem a prestação de serviços.

[...]

Nesse sentido, penso que as despesas referentes ao pagamento de taxas ou tarifas às administradoras de cartões de crédito ou débito sejam essenciais ao desempenho da atividade a que se dedicam as Impetrantes – comércio varejista – e, assim, tais itens inserem-se no conceito de insumo assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de ‘base sobre base’. (TRF, 2012).

A menção do acórdão é importante porque parece sugerir a possibilidade da tomada de créditos sobre despesas comerciais por empresas comerciais, evidenciando que o entendimento adotado pelo acórdão não exclui em abstrato a possibilidade da tomada de créditos sobre essas despesas. Segundo as decisões do TRF-3, as despesas comerciais, no que se refere em específico às empresas comerciais, atendem ao conceito de insumos, pelos critérios da essencialidade e da relevância, visto não ser possível imaginar que a sua atividade possa ser desenvolvida sem a realização de tais despesas.

Nessa linha, a fundamentação do voto parece sugerir a possibilidade da tomada de créditos de despesas comerciais por empresas comerciais, como se as vendas fossem o processo produtivo para essas empresas. Até porque, a título exemplificativo, não se pode imaginar a comercialização de produtos sem as estratégias de análise de mercado e divulgação de produtos, imprescindíveis à viabilização do negócio.

Contudo, a questão do creditamento de despesas comerciais, por empresas que não produzem bens ou serviços em sentido estrito, não cumpunha o objeto do processo, de sorte que qualquer indicação constante dos acórdãos do TRF-3 acima citados não pode ser tomada em conta na definição do alcance da eficácia vinculante do precedente firmado pelo STJ, nos termos do art. 927 do CPC/15.

A despeito da falta de clareza, o “corte metológico” adotado pela Ministra, e acompanhado pela maioria de votos, contribui para a demonstração de que a expressão “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, constante das teses do julgado, não alcança dispêndios vinculados a toda e qualquer atividade da pessoa jurídica, mas somente aqueles atrelados às atividades produtivas. (TRF, 2011).

As considerações feitas até aqui denotam que o “desenvolvimento da atividade econômica” deve ser entendido como a consecução da atividade da qual, afinal, resultará um produto ou um serviço a ser comercializado, sendo descabida qualquer segregação entre espécies, momentos ou até as etapas produtivas. Sem abarcar toda e qualquer atividade do contribuinte, mas também sem limitar ou segregar as etapas, ciclos ou momentos da produção.

De toda forma, é indispensável que os juízes e Tribunais – administrativos e judiciais – inclusive o próprio STJ, não decidam nem mais nem menos do que ficou decidido no acórdão proferido no REsp n. 1.221.170-PR. As conclusões tomadas no julgamento do recurso repetitivo, a propósito dos gastos incorridos pelo contribuinte do ramo alimentício, não podem ser automaticamente transportadas para outros contribuintes, especialmente se sua atividade for distinta ou se estiverem envolvidas singularidades não encontradas no caso analisado pelo acórdão.

Por óbvio que as dúvidas e as controvérsias surgirão, mesmo diante da aplicação das balizas interpretativas demarcadas pelo Tribunal sobre as leis disciplinadoras das contribuições. Contudo, a aplicação das referidas balizas será casuística, abrangendo, invariavelmente, o juízo de valor sobre fatos e documentos, de certa forma, um cotejo entre a despesa, o objeto social e o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, por exemplo.

Assim, caberá ao juiz, ou ao Tribunal, invocar o precedente firmado em recurso repetitivo de controvérsia, identificando os fundamentos determinantes para demonstrar que o caso sob julgamento amolda-se àqueles fundamentos, na forma imposta pelo art. 489, parágrafo 1º, inciso V, do CPC, sob pena de a fundamentação da decisão restar viciada ou deficiente, se não feita a distinção aplicável ao caso.

REFERÊNCIAS

AVILA, Humberto. “O Postulado do Legislador Coerente” e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, Valdir (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Presidência da República, Brasília, DF, 1999. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Presidência da República*, Brasília, DF, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Presidência da República*, Brasília, DF, 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Presidência da República*, Brasília, DF, 2003. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Presidência da República*, Brasília, DF, 2015. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral, 2002. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). REsp 586.739-MG. 2ª Turma. Relator: Ministro Castro Meira, j. em: 23 ago. 2005, *DJe*: 19 set. 2005. Disponível em:
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7197026/recurso-especial-resp-586739-mg-2003-0139404-3-stj/relatorio-e-voto-12947239>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). REsp 1221170/PR. Primeira Seção. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. em: 22 fev. 2018, *DJe*: 24 abr. 2018. Disponível em:
<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/570453384/recurso-especial-resp-1221170-pr-2010-0209115-0/inteiro-teor-570453391>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 212.484/RS. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Nelson Jobim, j. em: 05 mar. 1998, *DJe*: 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. Apelação Cível n. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP. 6ª Turma. Relator: Desembargador Federal Mairam Maia, j. em 15 dez. 2011, *D.E.*: 13 jan. 2012.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: SACHSIDA, Adolfo. E SIMAS, Erich Endrillo Santos (orgs.). *Reforma Tributária*: IPEA-OAB/DF, Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Aspectos polêmicos de PIS-COFINS*. São Paulo: Lex Magister, 2013.

FISCHER, Octavio Campos. PIS-COFINS, a não-cumulatividade e o problema dos ‘insumos. In: PEIXOTO, Marcelo M. E MOREIRA JR., Gilberto de Castro (org.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 34, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 12, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não-cumulatividade dos PIS e da COFINS – critérios jurídicos para apropriação de créditos. Análise dos atuais precedentes dos tribunais. In: PEIXOTO, Marcelo M. e MOREIRA JR., Gilberto de Castro (org.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Aspectos polêmicos de PIS-COFINS*. São Paulo: Lex Magister, 2013.

MARTINS, Natanael. Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, e FISCHER, Octávio Campos (coords.). *PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS*. São Paulo: Lex Magister, 2013

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Tributação do Setor Comercial*. Curso de Especialização FGV. Incidência e apuração da COFINS e da Contribuição ao PIS. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli A. O Termo 'insumo' na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo M. E MOREIRA JR., Gilberto de Castro (orgs.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011.