

O CONCEITO DE *INSUMO* NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS: ESTADO DA ARTE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E FUTUROS RUMOS A PARTIR DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

*THE CONCEPT OF INPUT ON THE PIS/COFINS LEGISLATION: STATE OF THE ART OF THE
JURISPRUDENCE OF THE ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS
AND FUTURE DIRECTIONS FROM THE SUPERIOR COURTS*

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG.
Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG.
Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Advogado
mendesmoreira@ufmg.br

EDUARDO LOPES DE ALMEIDA CAMPOS

Doutorando em Direito pela UFMG. Mestre em Direito pela PUC/MG. Advogado
eduardo.campos@sachacalmon.com.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O objetivo do presente artigo é mapear o cenário jurisprudencial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos últimos anos, procurar indícios de seu futuro direcionamento a partir dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal e elaborar propostas sobre o problema do alcance normativo do conceito de *insumo* tal como empregado no art. 3.º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza a dedução das despesas com aquisição de insumos pelos contribuintes que apuram a contribuição para o PIS e a Cofins sob o regime não cumulativo. Constata-se que, embora já exista uma jurisprudência majoritária consolidada no CARF, restam questões ainda não

ABSTRACT: The purpose of this article is to map the current jurisprudential scenario in the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), to highlight evidences of its future directions from the precedents of the Superior Court (STJ) and Supreme Courts (STF) and to make proposals for the problem of the scope of the concept of "input" as employed in the article 3rd, item II, of laws number 10.637/2002 and number 10.833/2003, which authorize the deduction of costs arising from the acquisition of inputs by taxpayers that calculate the contributions PIS and Cofins under the non-cumulative system. It is noted that, although there is a consolidated majority jurisprudence in CARF, some issues remain unanswered for the taxpayers.

pacificadas. Além disso, o julgamento de recursos repetitivos no Poder Judiciário pode alterar os rumos da jurisprudência administrativa atual, configurando um cenário de instabilidade provisória.

PALAVRAS-CHAVE: Não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins – Insumo – Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – Jurisprudência – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

In addition, the outstanding trial of leading cases in the Superior and Supreme Courts can change the direction of the current understanding of the administrative authority, setting up a provisional instability scenario.

KEYWORDS: Noncumulative contributions PIS and Cofins – Concept of input – Laws number 10.637/2002 and number 10.833/2003 – Administrative Council of Tax Appeals.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Contexto legal em que se situa a discussão sobre o significado do conceito de insumo tal como empregado no art. 3.º, inc. II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. 3. Da jurisprudência sobre o conceito de *insumo*. 3.1. Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. 3.2. Dos Tribunais Superiores. 4. Críticas e proposições para o futuro. 5. Conclusão. 6. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Desde a instituição do regime não cumulativo do PIS/Cofins, o CARF e o Poder Judiciário têm sido acionados em razão das divergências em torno do conceito de *insumo* e das possibilidades de apuração de crédito a serem abatidos das referidas contribuições. Tais divergências foram substancialmente motivadas pela edição, pela então Secretaria da Receita Federal, da IN/SRF 247/2002, modificada pela IN/SRF 358/2003, e, posteriormente, da IN/SRF 404/2004. Diante da omissão, deliberada ou não,¹ do legislador em detalhar o significado do termo insumo

1. A existência de um conceito jurídico indeterminado não significa, necessariamente, que a lacuna legislativa foi acidental. Reconhece-se que, em geral o uso desses conceitos implica no “reconhecimento de ‘espaços de livre apreciação’ dos conceitos jurídicos indeterminados para os órgãos administrativos em muitas áreas temáticas” (KRELL, Andreas J. Discricionariedade administrativa, conceitos jurídicos indeterminados e controle judicial. *Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5.ª Região*, Recife: TRF 5.ª Região, n. 8, dez. 2004, p. 216). No entanto, acreditamos que, em razão da necessidade de obediência ao princípio da legalidade estrita, o direito tributário, assim como o direito penal e os direitos reais, não se encontra entre essas áreas temáticas, reivindicando maior segurança jurídica, o que legitima um controle judicial mais intenso sobre os atos interpretativos da administração fazendária. A este respeito, ver DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT. 2007. Humberto Ávila também argumenta que, embora o princípio da segurança jurídica no direito tributário não difira em seus aspectos estruturais formais de suas aplicações em outros ramos do direito, ele é distinto em seus fundamentos e em sua eficácia, empregando um grau protetivo maior ao contribuinte

empregado na referida legislação, estes instrumentos regulamentares buscaram defini-lo e restringi-lo de forma a limitar muitos dos créditos que muitos consideram legítimos.

Busca-se com este trabalho mapear o cenário jurisprudencial dos últimos anos sobre esse que é um dos temas mais controversos relacionados às contribuições PIS e Cofins, de forma a compreender o estado atual de entendimento dos órgãos julgadores que frequentemente se deparam com a questão. Visa-se, com isso, contribuir para o debate em torno do conteúdo semântico-normativo deste conceito jurídico e propor soluções para a heterogênea jurisprudência sobre tema tão controverso, o que se faz urgente diante do cenário atual de indeterminação.

2. CONTEXTO LEGAL EM QUE SE SITUA A DISCUSSÃO SOBRE O SIGNIFICADO DO CONCEITO DE INSUMO TAL COMO EMPREGADO NO ART. 3.º, INC. II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

As contribuições para o PIS e para o Pasep foram criadas pelas LC 7/1970 e 8/1970, respectivamente, e expressamente recepcionada pelo art. 239 da CF/1988, sendo posteriormente unificadas pela Lei 9.715/1998. Já a Cofins² foi introduzida no ordenamento jurídico por meio da LC 70/1991, com fundamento no art. 195, I, da CF/1988, tendo seu regime sido posteriormente unificado ao do PIS/Pasep por meio da Lei 9.718/1998.

Adotando inicialmente como base de cálculo o faturamento, essas contribuições, embora não sejam tecnicamente plurifásicas,³ oneravam muitas cadeias de

em face do Estado. Ele conceitua, assim, a segurança jurídico-tributária como “uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editora, 2011, p. 231 e 232).

2. Ocasionalmente, chamaremos essas contribuições simplesmente de PIS/Cofins, de forma abreviada, tendo em vista a quase identidade de seus regimes legais.
3. A este respeito, um dos autores do presente artigo já asseverou que “As contribuições incidentes sobre a receita bruta das empresas inadmitem a não cumulatividade em sua forma clássica. Afinal, é impossível gravar-se a receita ‘agregada’ em cada fase do processo produ-

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 1, ano 1, p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

produção de mercadorias e serviços de forma múltipla, tendo como efeito a chamada tributação em cascata. Com o advento da EC 42/2003, autorizou-se a criação de um novo regime de recolhimento das aludidas contribuições, baseado em sistema não cumulativo, no esforço de atingir como indício de capacidade econômica o valor agregado de cada etapa da cadeia produtiva. A disposição constitucional sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins não previu, entretanto, como o fez para o IPI (art. 153, § 3.º, II) e para o ICMS (art. 155, § 2.º, I) a forma como o *quantum debeatur* seria apurado, relegando a escolha do método ao legislador ordinário.⁴

A instituição deste regime foi levada a cabo pelas Leis 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins), que determinaram que a base de cálculo dessas contribuições seria apurada mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%⁵ respectivamente, sobre o total das receitas⁶ auferidas no mês pela pessoa jurídica. O § 1.º dos

tivo, pois ela possui várias origens, podendo decorrer de uma aplicação financeira, da venda de um ativo, da consecução do objeto social da empresa, *inter alii*. Enfim, a receita é uma realidade incompatível com a repercussão jurídica do tributo, inviabilizando o repasse jurídico dos custos fiscais para o contribuinte de *facto* (consumidor final)” MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 247.

4. A respeito disso, um dos coautores deste artigo já teve a oportunidade de observar que “(...) a CR/1988 foi lacônica em relação à não cumulatividade do PIS/Cofins. Dessarte, não definiu a Lei Maior – ao contrário do que fez para o ICMS e o IPI – a sistemática de apuração das contribuições não cumulativas (base contra base, imposto contra imposto ou adição). Diante do silêncio (...) constitucional, poder-se-ia objetar que as regras da não cumulatividade plasmadas para o IPI e para o ICMS deveriam ser observadas pelo legislador do PIS/Cofins, aplicando-se obrigatoriamente às contribuições o método imposto contra imposto. No entanto, as diferenças nas regras-matrizes de incidência dos aludidos tributos conduzem à ilação diversa. Tanto a contribuição para o PIS como a Cofins possuem hipóteses de incidência absolutamente estranhas ao IPI e ao ICMS. Tal diferença ontológica, per se, impede a extensão puta e simples das regras atinentes à não cumulatividade do IPI e do ICMS ao PIS/Cofins. (...) Ora, a incidência sobre receita bruta, típica do PIS/Cofins, é um severo item de distinção entre essas contribuições e o IPI/ICMS, que gravam operações com mercadorias e serviços. Por essa razão e como já afirmado, a não cumulatividade do PIS/Cofins é própria dessas contribuições, não sendo factível uma transposição automática a elas da totalidade dos comandos atinentes à não cumulatividade do IPI e do ICMS. Já, portanto, liberdade para que o legislador ordinário defina a melhor técnica de apuração do *quantum debeatur* do PIS/Cofins (...)” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 250-251).
5. Ressalvadas as exceções previstas nos incisos do art. 2.º dessas leis.
6. A Emenda Constitucional 20/1998 possibilitou a ampliação da base de cálculo das contribuições ao modificar de “faturamento” para “receita ou faturamento” a redação do art. 195, I, b da CRFB/1988. Todavia, cabe lembrar que receita, é, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 30, “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período obser-

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 1, ano 1, p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

artigos primeiros dessas leis, que neste e em vários outros pontos possuem idêntica redação, descreve o “total das receitas” como sendo:

“a receita bruta de que trata o art. 12 do Dec.-lei 1.598, de 26.12.1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inc. VIII do *caput* do art. 183 da Lei 6.404, de 15.12.1976”⁷ (destacamos).

Já o mencionado art. 12 do Dec.-lei 1.598/1977 prescreve, por sua vez, que:

“a receita bruta compreende: I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II – o preço da prestação de serviços em geral; III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incs. I a III.”⁸

Afere-se, portanto, que, ao contrário das contribuições recolhidas no regime cumulativo, o regime não cumulativo adota como base de cálculo a totalidade das receitas, o que não exclui o faturamento. O fato gerador do PIS/Cofins é, portanto, o ganho de *qualquer* receita, com exceção daquelas explicitamente discriminadas na lei.⁹

Ao mesmo tempo, autorizou-se o desconto de créditos apurados mediante a aplicação das mesmas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as despesas enumeradas nos incisos do art. 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entre eles, destaca-se a aquisição de:

“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. 2.º da Lei no 10.485, de 03.07.2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”¹⁰ (destacamos).

vado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”, conceito este que exclui os ingressos que apenas transitam, provisoriamente, sobre o patrimônio da pessoa jurídica, não gerando acréscimos ao patrimônio líquido, como as receitas pertencentes a terceiros. Também não compõem as receitas o aumento de patrimônio decorrente de contribuições dos sócios. Afora essas, qualquer ingresso que gere, no curso das atividades financeiras ordinárias da pessoa jurídica, aumento de seu patrimônio líquido, é receita suscetível de tributação pelas referidas contribuições.

7. Redação dada pela Lei 12.973, de 2014.

8. Redação dada pela Lei 12.973, de 2014.

9. Vide o § 3.º do art. 1.º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

10. Redação dada pela Lei 10.865, de 2004.

Havendo omissão legislativa acerca da definição do conceito de insumo, cujo significado não é auto evidente, valeu-se a Receita Federal do poder regulamentar estabelecido no art. 84, IV, da CF/1988 para editar as IN 247/2002, modificada pela IN/SRF 358/2003, que regulamentou os procedimentos de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep, e, posteriormente, 404/2004, que fez o mesmo relativamente à Cofins.

Com nítida referência à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados,¹¹ a Receita Federal estabeleceu a seguinte definição de insumos:

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

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

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

II – utilizados na prestação de serviços:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”¹²

Buscou o Fisco, com isso, estabelecer uma conexão direta entre o significado do conceito de insumo já aceito pela jurisprudência no caso do IPI¹³ e aquele utilizado

11. Decreto 7.212/2010: “Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei 4.502, de 1964, art. 25):

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

12. Redação idêntica no art. 66, § 5.º, da IN/SRF 247/2003 e no art. 8.º, § 4.º, da IN/SRF 404/2004.

13. “(...) o industrial que adquire insumos que serão incorporados ao produto final possui direito ao crédito relativo ao imposto pago nessas operações intermediárias, de modo que o valor anteriormente despendido seja abatido daquele devido na saída do produto industrializado. Diante disso, infere-se que o regime de crédito do IPI adotado pela Constituição Federal caracteriza-se por ser físico, real e condicionado. Físico, porque somente gera crédito o insumo associado, empregado ou participante fisicamente do processo de indus-

pelo legislador na instituição do regime não cumulativo do PIS/Cofins, adotando, também para esse, a chamada teoria do crédito físico.¹⁴

Contudo, tal critério gerou controvérsias com os contribuintes, em razão de as limitações dos insumos aos bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços serem incoerentes com a intenção de conferir o aspecto não cumulativo a um tributo cuja base de cálculo (receita) é bem mais ampla que a do IPI (valor da operação de saída do produto).¹⁵ Viu-se, assim, tal limitação como um esforço ilegítimo por parte da administração fazendária de restringir a não cumulatividade das contribuições com o objetivo de incrementar a arrecadação, em detrimento da coerência racional do sistema tributário. A questão ora discutida foi, por diversas vezes, submetida ao CARF e ao Poder Judiciário, gerando um volume significativo de contencioso tributário.

3. DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O CONCEITO DE *INSUMO*

3.1. *Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*

Os casos analisados pelo CARF demonstram que o órgão tem, de forma majoritária, rejeitado a legalidade da restrição do conceito de insumo perpetrada pelas IN's 247/2002 e 404/2004. Em grande parte dos precedentes, a restrição dos insumos às matérias-primas, aos produtos intermediários, aos materiais de embalagem e aos bens que sofrem alterações físicas em contato direto com o produto é considerada própria ao IPI, mas incompatível com a base de cálculo do PIS/Cofins.¹⁶

trialização do produto final. Real, pois deve corresponder ao montante cobrado nas operações anteriores. Condicionado, porquanto necessita de posterior saída tributada" (STF, RE 504.446 AgR/SC, Relator: Min. Roberto Barroso, 1.ª T., julgado em 25.03.2014, DJe 02.05.2014).

14. Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 79-80 e BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 495-498.

15. Art. 47, II, a, do CTN.

16. Cita-se, de forma não exaustiva: CARF, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 3.ª T. Ordinária, Processo 10840.000405/2005-22, Acórdão 3403-001.270, rel. Ivan Allegretti, j. 06.10.2011; CARF, 3.ª Seção, 2.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10920.004359/2008-93, CARF, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15.02.2012; CARF, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10925.000366/2009-57, Acórdão 3401-001.715, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15.02.2012; CARF, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 13986.000067/2005-62, Acórdão 3401-001.692, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15.02.2012; CARF, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 3.ª T. Ordinária, Processo 11686.000346/2008-28, Acórdão 3403-

Isso porque, se, por um lado, a não cumulatividade do IPI permite que se adote o referido critério para distinguir os insumos que se relacionam com o processo

001.556, rel. Marcos Tranchesi Ortiz, j. 25.04.2012; CARF, 3.^a Seção, 3.^a T. Especial, Processo 11020.003569/2009-51, Acórdão 3803-002.853, rel. Jorge Victor Rodrigues, j. 25.04.2012; CARF, 3.^a Seção, 3.^a T. Especial, Processo 10925.000912/2010-93, Acórdão 3803-003.299, rel. Joao Alfredo Eduao Ferreira, j. 19.07.2012; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 1.^a T. Ordinária, Processo 13502.900573/2010-14, Acórdão 3401-002.074, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 28.11.2012; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 3.^a T. Ordinária, Processo 10410.721891/2011-24, Acórdão 3403-002.318, rel. Ivan Allegretti, j. 25.06.2013; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 10840.002227/2005-74, Acórdão 3402-001.986, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 29.01.2013; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 3.^a T. Ordinária, Processo 10925.720046/2012-12, Acórdão 3403-002.469, rel. Rosaldo Trevisan, j. 24.09.2013; CARF, 3.^a Seção, 2.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 11686.000181/2008-94, Acórdão 3202-001.019, j. 27.11.2013; CARF, 3.^a Seção, 2.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 11686.000183/2008-83, Acórdão 3202-001.021, rel. Luis Eduardo Garrossino Barbieri, j. 27.09.2013; CARF, 3.^a Seção; 2.^a T. Especial, Processo 11020.001798/2010-75, Acórdão 3802-001.641, rel. Solon Sehn, j. 28.02.2013; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 3.^a T. Ordinária, Processo 10280.722278/2009-32, Acórdão 3403-002.764, rel. Ivan Allegretti, j. 25.02.2014; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 11080.723095/2009-53, Acórdão 3402-002.357, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 27.03.2014; CARF, 3.^a Seção, 3.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 10909.000171/2009-13, Acórdão 3302-002.464, rel. Gileno Gurjao Barreto, j. 26.02.2014; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 16349.000277/2009-88, Acórdão 3402-002.361, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 25.03.2014; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 13851.001072/2005-18, Acórdão 3302-002.262, rel. Fabiola Cassiano Keramidias, j. 20.08.2013; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 3.^a T. Ordinária, Processo 10925.003075/2009-11, Acórdão 3403-003.166, rel. Rosaldo Trevisan, j. 20.08.2014; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 11080.722757/2009-78, Acórdão 3402-002.435, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 19.08.2014; CARF, 3.^a Seção; 2.^a T. Especial, Processo 10825.720014/2008-69, Acórdão 3802-003.410, rel. Waldir Navarro Bezerra, j. 20.08.2014; CARF, 3.^a Seção; Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3.^a T., Processo 10247.000027/2005-86, Acórdão 9303-002.628, rel. Rodrigo da Costa Possas, j. 13.11.2013; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 13971.720063/2008-14, Acórdão 3302-002.674, rel. Fabiola Cassiano Keramidias, j. 19.08.2014; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 11065.000819/2010-19, Acórdão 3402-002.481, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 16.09.2014; CARF, 3.^a Seção; Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3.^a T., Processo 11020.001960/2006-79, Acórdão 9303-003.079, rel. Rodrigo Cardozo Miranda, j. 14.08.2014; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 1.^a T. Ordinária, Processo 10660.722805/2013-11, Acórdão 3401-002.857, rel. Bernardo Leite de Queiroz Lima, j. 27.01.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 1.^a T. Ordinária, Processo 10768.004024/2006-13, Acórdão 3401-002.861, rel. Bernardo Leite de Queiroz Lima, j. 28.01.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 12585.720420/2011-22, Acórdão 3402-002.603, rel. Alexandre Kern, j. 28.01.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câ., 1.^a T. Ordinária, Processo 19647.009023/2007-97, Acórdão 3401-002.893, rel. Eloy Eros da Silva Nogueira, j. 24.02.2015; CARF, 3.^a Seção; 2.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 19515.000863/2011-76, Acórdão 3202-001.485, rel. Luis Eduardo Garrossino Barbieri, j. 24.02.2015; CARF, 3.^a Seção; 2.^a Câ., 2.^a T. Ordinária, Processo 10675.723090/2011-92, Acórdão 3202-001.451, rel. Thiago Moura de Albuquerque Alves, j. 27.01.2015; CARF, 3.^a Seção; 2.^a T. Especial, Processo 13971.001497/2005-61, Acórdão 3802-004.256, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 19.03.2015; CARF, 3.^a Seção; 2.^a Câ., 2.^a

produtivo industrial daqueles alheios à atividade, no caso do PIS/Cofins, essa distinção não procede. Uma vez que as contribuições adotam como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, decorre que tais receitas não provêm simplesmente da atividade industrial, mas de qualquer atividade econômica exercida pela pessoa jurídica, ressalvadas as exceções legais que são excluídas da base de cálculo. Sendo assim, infere-se que o conceito de insumo empregado pelo legislador no contexto das contribuições não pode ser interpretado mediante empréstimo do conceito referente ao IPI, guardando significado próprio.

Por outro lado, o CARF tem igualmente rejeitado, de forma majoritária, a interpretação defendida pelos contribuintes segundo a qual o conceito de insumo equivale ao conceito de custos e despesas definido pela legislação do IRPJ.¹⁷ Esta inter-

T. Ordinária, Processo 13971.720049/2008-11, Acórdão 3202-001.593, rel. Luis Eduardo Garrossino Barbieri, j. 18.03.2015; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 10630.902487/201165, Acórdão 3301-002.270, rel. Antonio Lisboa Cardoso, j. 26.03.2014; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 16366.000099/2008-04, Acórdão 3301-002.674, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 08.12.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 13854.000059/2005-11, Acórdão 3402-002.793, rel. Maria Aparecida Martins de Paula, j. 09.12.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 11962.000145/2004-91, Acórdão 3402-002.896, rel. Waldir Navarro Bezerra, j. 28.01.2016; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 13603.724491/2011-00, Acórdão 3301-002.790, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 29.01.2016; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 13811.002249/2005-70, Acórdão 3302-002.922, rel. Maria do Socorro Ferreira Aguiar, j. 15.02.2016; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 19647.005621/2005-25, Acórdão 3401-003.009, rel. Robson Jose Bayerl, j. 09.12.2015; CARF, 3.^a Seção; 4.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 10675.002237/2004-88, Acórdão 3402-002.965, rel. Waldir Navarro Bezerra, j. 15.03.2016; CARF, 3.^a Seção; 3.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 11065.720514/2012-99, Acórdão 3301-002.883, rel. Luiz Augusto do Couto Chagas, j. 16.03.2016.

17. Sobre a diferença entre custo e despesa, leciona Edmar Oliveira Andrade Filho que “ambos são tipos de mutações patrimoniais diminutivas, mas os valores relativos aos custos de produção de bens e serviços transitam por contas de Ativo antes de afetar o resultado de determinado período, enquanto as despesas, salvo nos casos em que os bens e serviços ainda não forem consumidos, fluem direta e imediatamente para o resultado. Assim, os valores relativos aos custos são agregados em contas de ativo (estoques ou serviços em andamento) e só afetam os resultados no momento em que a pessoa jurídica obtém receita pela venda das mercadorias ou pela prestação de serviços, ou quando os estoques desaparecerem (por furto etc.) ou quando forem considerados imprestáveis para venda em virtude de deterioração etc.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 262). Já Silvério das Neves, Paulo E. Vinceconti e Francisco Aguiar afirmam que “os custos são os encargos incorridos pela empresa para a produção de bens e serviços. As despesas são os demais encargos não ligados à área produ-

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporânea*, vol. 1, ano 1, p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

pretação, mais elástica, tornaria todas as despesas incorridas pela pessoa jurídica, salvo aquelas alheias ao seu objeto social, passíveis de gerar créditos de PIS/Cofins. Seguindo o mesmo critério, o órgão tem afastado tal interpretação baseado no argumento de que o aspecto material e a base de cálculo do IRPJ e do PIS/Cofins diferem, pelo que as despesas dedutíveis no primeiro não podem ser automaticamente reconhecidas como créditos no segundo, devendo ser distintas as respectivas formas de apuração. Veja-se, a título de exemplo, a seguinte ementa:

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01.10.2004 a 31.12.2004 Conceito de insumos para fins de apuração de crédito de PIS e Cofins não cumulativos. O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da Cofins. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN/SRF 247/2002 e 404/2004, que adotam o conceito da legislação do IPI. *Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da Cofins, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*” (destacamos).¹⁸

São marginais as decisões do CARF que têm considerado legais as restrições das IN's 247/2002 e 404/2004, bem como as que têm considerado válida a equiparação do conceito de insumo com o de receitas e custos na legislação do IRPJ. Pode-se citar, respectivamente, os julgados assim ementados:

“Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2004 Ementa: Ressarcimento do PIS não cumulativo. IN/SRF 247 de 2002. Norma complementar que não limita o texto legal. A norma contida no § 5.º, do art. 66, da IN/SRF 247/2002, não limita o direito conferido pelo art. 3.º, II, da Lei 10.637/2002, mas tão somente dá interpretação ao termo ‘insumo’, contido na aludida lei. (...)”¹⁹

tiva e que são necessários à geração de receitas” (NEVES, Silvério das et. al. *Curso prático de imposto de renda: pessoa jurídica e tributos conexos* (CSLL, PIS e Cofins). 15. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013, p. 257).

18. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10768.004024/2006-13, Acórdão 3401-002.861, rel. Bernardo Leite de Queiroz Lima, j. 28.01.2015.
19. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 13981.000096/2005-74, Acórdão 3401-001.779, rel. Jean Cleuter Simoes Mendonca, j. 24.04.2012. No mesmo sentido, ver CARE, 3.ª Seção, 3.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 11080.720525/2010-19, Acórdão 3302-002.779, rel. Maria da Conceicao Arnaldo Jaco, j. 11.12.2014; CARE, 3.ª Seção, 1.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 13053.000270/2005-60, Acórdão 3102-000.784, rel. Luciano Pontes de Maya Gomes, j. 01.10.2010; CARE, 3.ª Seção, 4.ª Câmara, 3.ª T. Ordinária, Processo 10830.001442/2010-34, Acórdão 3403-001.479,

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 1. ano 1. p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

“Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01.04.2005 a 30.06.2005 (...) 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 custo (...)”²⁰

Também é possível encontrar, no histórico de julgamentos do CARF, interessante corrente minoritária em acórdãos que se posicionam pela aceitação da equiparação do conceito de insumo ao conceito de custo de produção (art. 290 do RIR),²¹ acrescido das quebras e perdas, consideradas custos (art. 291 do RIR) e mais aquelas despesas que, analisadas no caso concreto, se mostrarem indispensáveis para o desenvolvimento das atividades produtivas do contribuinte (art. 299 do RIR). Ou seja, nesta lógica, as despesas com a aquisição de insumo são todos os custos de produção suportados pela pessoa jurídica, somadas das despesas operacionais consideradas essenciais ao processo produtivo, sem distinção da sua aplicação direta ou indireta. Veja-se, a título de exemplo:

“Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01.10.2009 a 31.12.2009 PIS/Pasep. Regime não-cumulativo. Crédito. Insumo. Conceito. Custo de produção. Despesas de venda. Exigências regulatórias indispensáveis ao exercício da atividade econômica. O conceito de insumo, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Lei 10.833/2003, abrange o custo de produção (Dec.-lei 1.598, de 1977, art. 13, § 1.º; Dec. 3.000/1999, arts. 290 e 291) e as despesas de venda do produto industrializado, quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto. (...)”

Destaca-se que, no julgado em questão, reconheceu-se a legalidade da apuração de créditos decorrentes da aquisição de “pallets” de madeira e de filme “stretch”, material este utilizado como embalagem para transporte e não para a apresentação final do produto ao consumidor, o que o afasta do conceito de “material de emba-

rel. Robson Jose Bayerl, j. 20.03.2012; CARF, 3.ª Seção, 3.ª Câm., 1.ª T. Ordinária, Processo 13629.001298/2006-33, Acórdão 3301-000.868, rel. Mauricio Taveira e Silva, j. 07.04.2011; entre outros.

20. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Seção, 2.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 11020.001952/2006-22, Acórdão 3202-000.226, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, j. 08.12.2010.

21. (Decreto 3.000/1999).

lagem” tal como empregado na legislação do IPI e nas IN’s 247/2002 e 404/2004. Isso porque, embora não sejam consumidos em contato direto com o produto, os referidos materiais são considerados essenciais para que, durante o transporte, aquele não perca suas características essenciais por meio de contaminações ou alterações químicas, conforme explicitado na ementa:

“(…) Laticínios. Material de embalagem. Aquisição de “pallets” de madeira. Plástico de coberto. Filme plástico do tipo “stretch”. Insumo. Direito ao crédito reconhecido. Não cabe, à luz das disposições das IN’s 247/2002 e 404/2004, restringir o direito ao crédito às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização. No segmento de laticínios, a paletização – que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” – não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS 326, de 30.07.1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito. (...)”²²

Contudo, tais posições, embora dignas de serem consideradas, já que a questão ainda não está definitivamente pacificada, não compõem a maioria no órgão, sendo de fato majoritária a corrente intermediária entre a equiparação do conceito de insumo àquele inspirado na legislação do IPI e o conceito de custos de produção e despesas operacionais, extraído da legislação do IRPJ.

Apesar disso, tomados em seu conjunto, os julgados do CARF não deixam de apresentar lacunas. Uma delas é que, enquanto uns sustentam a possibilidade de reconhecimento como insumo de bens ou serviços aplicados *direta ou indiretamente* na produção ou prestação de serviços,²³ outros exigem a sua aplicação

22. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.^a T. Especial, Processo 11020.001798/2010-75, Acórdão 3802-001.641, rel. Solon Sehn, j. 28.02.2013. No mesmo sentido de inclusão dos custos de produção no conceito de insumo, ver: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 10840.002227/2005-74, Acórdão 3402-001.986, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 29.01.2013.

23. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.^a Seção, 4.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 13986.000067/2005-62, Acórdão 3401-001.692, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15.02.2012; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câmara, 1.^a T. Ordinária, Processo 13502.900573/2010-14, Acórdão 3401-002.074, rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 28.11.2012; CARF, 3.^a Seção, 4.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Processo 10840.002227/2005-74, Acórdão 3402-001.986, rel. Joao Carlos Cassuli Junior, j. 29.01.2013; CARF, 3.^a Seção, 3.^a Câmara, 2.^a T. Ordinária, Pro-

direta,²⁴ sem reclamar, contudo, o desgaste, alteração ou seu consumo integral em decorrência desta aplicação; isto é, não exigem o contato físico direto com o produto, mas sim a aplicação direta na linha de produção.

Portanto, pode-se ver que, mesmo já existindo alguma solidificação no sentido de adoção de um conceito de insumo intermediário entre o aquele restritivo das IN's/SRF 247/2002 e 404/2004 e o aquele ampliativo da legislação do Imposto de Renda, ainda há insegurança jurídica no CARF em relação à necessidade de aplicação direta ou indireta no processo produtivo.

Resta, então, analisar o posicionamento dos Tribunais Superiores em busca de indícios dos rumos futuros a serem seguidos pelo órgão administrativo, em decorrência do disposto no art. 62, § 1.º, II, *b*, do Regimento Interno do CARF (Portaria

cesso 10909.000171/2009-13, Acórdão 3302-002.464, rel. Gileno Gurjao Barreto, j. 26.02.2014; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 13851.001072/2005-18, Acórdão 3302-002.262, rel. Fabiola Cassiano Keramidas, j. 20.08.2013; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 13971.720063/2008-14, Acórdão 3302-002.674, rel. Fabiola Cassiano Keramidas, j. 19.08.2014; CARF, 3.ª Seção; 4.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 12585.720420/2011-22, Acórdão 3402-002.603, rel. Alexandre Kern, j. 28.01.2015; CARF, 3.ª Seção; 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10660.722805/2013-11, Acórdão 3401-002.857, rel. Bernardo Leite de Queiroz Lima, j. 27.01.2015; CARF, 3.ª Seção; 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10768.004024/2006-13, Acórdão 3401-002.861, rel. Bernardo Leite de Queiroz Lima, j. 28.01.2015; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 13811.002249/2005-70, Acórdão 3302-002.922, rel. Maria do Socorro Ferreira Aguiar, j. 15.02.2016.

24. CARF, 3.ª Seção, 3.ª T. Especial, Processo 11020.003569/2009-51, Acórdão 3803-002.853, rel. Jorge Victor Rodrigues, j. 25.04.2012; CARF, 3.ª Seção, 3.ª T. Especial, Processo 10925.000912/2010-93, Acórdão 3803-003.299, rel. Joao Alfredo Eduao Ferreira, j. 19.07.2012; CARF, 3.ª Seção; Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3.ª T., Processo 10247.000027/2005-86, Acórdão 9303-002.628, rel. Rodrigo da Costa Possas, j. 13.11.2013; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 10630.902487/201165, Acórdão 3301-002.270, rel. Antonio Lisboa Cardoso, j. 26.03.2014; CARF, 3.ª Seção; 2.ª T. Especial, Processo 13971.001497/2005-61, Acórdão 3802-004.256, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 19.03.2015; CARF, 3.ª Seção; 4.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 19647.005621/2005-25, Acórdão 3401-003.009, rel. Robson Jose Bayerl, j. 09.12.2015; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 16366.000099/2008-04, Acórdão 3301-002.674, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 08.12.2015; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 13603.724491/2011-00, Acórdão 3301-002.790, rel. Francisco Jose Barroso Rios, j. 29.01.2016; CARF, 3.ª Seção; 4.ª Câmara, 2.ª T. Ordinária, Processo 10675.002237/2004-88, Acórdão 3402-002.965, rel. Waldir Navarro Bezerra, j. 15.03.2016; CARF, 3.ª Seção; 3.ª Câmara, 1.ª T. Ordinária, Processo 11065.720514/2012-99, Acórdão 3301-002.883, rel. Luiz Augusto do Couto Chagas, j. 16.03.2016.

MF 343/2015),²⁵ que vincula o entendimento do órgão aos entendimentos firmados no STJ e no STF sob o regime de julgamento dos recursos repetitivos.

3.2. *Dos Tribunais Superiores*

Os conflitos entre Fisco e contribuintes em torno da controvérsia tratada neste trabalho também geraram significativo contencioso judicial, resultando, igualmente, em resultados distintos e, conseqüentemente, jurisprudência heterogênea sobre o tema. Até o momento de fechamento deste trabalho, o STF e o STJ ainda não pacificaram seu entendimento sobre o tema, o que só deve ocorrer com o julgamento do REsp 1.221.170/PR²⁶ e do ARE 790.928 – RG/PE,²⁷ afetados ao regime de julgamento de recursos repetitivos.²⁸

Não raro o STF rejeitou a análise da questão ao fundamento de sua ofensa reflexa à Constituição.²⁹ Não obstante, em agosto de 2014 a Corte reconheceu a repercussão geral do ARE 790.928 – RG/PE a fim de definir os parâmetros do núcleo fundamental do princípio da não cumulatividade prescrita no § 12 do art. 195 da CF/1988. Desta forma, é provável que o STF, já em suas primeiras manifestações sobre o tema, pacifique a amplitude do direito de crédito e o alcance da previsão constitucional da não cumulatividade para o PIS/Cofins, em entendimento que se tornará de observância obrigatória não apenas para o CARF, mas para a administração pública federal em geral, conforme prevê o art. 19, IV, da Lei 10.522/2002.³⁰

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

§ 1.º O disposto no *caput* não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

II – Que fundamente crédito tributário objeto de:

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei 5.869, de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;”

26. STF, REsp 1.221.170/PR, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 22.04.2014.

27. ARE 790.928 RG/PE, rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 04.09.2014.

28. Arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 e art. 1.036 e ss. do CPC/2015.

29. Veja-se, como exemplo, os RREE 893.576/PE, rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 20.08.2015; 551.336 AgR/RS, rel. Min. Dias Toffoli, 1.ª T., *DJe* 07.12.2012 e 707.179 AgR/SC, rel. Min. Rosa Weber, 1.ª T., *DJe* 29.10.2013.

30. “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

Já o STJ se pronunciou diversas vezes acerca do tema, proferindo, entretanto, decisões divergentes quanto ao conceito de insumo tal como empregado na legislação do PIS/Cofins não cumulativos e, conseqüentemente, quanto à legalidade das delimitações das IN's/SRF 247/2002 e 404/2004. Por vezes, tanto a Primeira Turma quanto a Segunda Turma pronunciaram-se explicitamente acerca da legalidade das referidas instruções normativas, que restringem o conceito de insumo ao crédito físico, equiparando-o aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem previstos na legislação do IPI.³¹ Em outras ocasiões, o STJ negou o direito de crédito. Entretanto, em razões de especificidades do caso concreto que impediram a análise explícita e conclusiva sobre a legalidade das Instruções Normativas.³² Nestes casos, sustentou a Corte que, sequer adotando-se o conceito mais amplo de insumo, o caso em questão autorizaria o creditamento. Não obstante, há precedente em que o STJ, embora tenha se posicionado a favor do conceito mais amplo, também rejeitou o enquadramento dos itens específicos questionados no recurso.³³

IV – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei 5.869, de 11.01.1973 – Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei 12.844, de 2013)

§ 1.º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente: (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013)

I – reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou (Incluído pela Lei 12.844, de 2013)

II – manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Incluído pela Lei 12.844, de 2013)

§ 4.º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os inc. II, IV e V do *caput*, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos inc. IV e V do *caput*. (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013)

§ 5.º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o *caput*, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos inc. IV e V do *caput*. (Redação dada pela Lei 12.844, de 2013)

§ 7.º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos inc. IV e V do *caput*. (Incluído pela Lei 12.844, de 2013).

31. STJ, 1.ª T., REsp: 1.128.018/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 04.12.2013; STJ, 2.ª T., AgRg n. REsp: 1.429.759/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.06.2014.

32. STJ, 1.ª T., AgRg n. REsp 1.244.507/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 29.11.2013.

33. STJ, 1.ª T., AgRg n. REsp 1.230.441/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 18.09.2013.

Posicionamento significativo em favor do contribuinte adveio do julgamento do REsp 1.235.979/RS,³⁴ no qual a Segunda Turma do STJ reconheceu a possibilidade de creditamento dos “custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende”, sem pronunciar explicitamente, contudo, a ilegalidade das IN’s 247/2002 e 404/2004.

Já no julgamento do REsp 1.246.317/MG,³⁵ sob relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, a Corte posicionou-se explicitamente pela ilegalidade das referidas instruções normativas, autorizando uma empresa de produtos alimentícios a creditar-se do PIS e da Cofins incidentes sobre o material de limpeza e desinfecção, bem como sobre os serviços de dedetização utilizados para garantir a segurança alimentícia. O argumento utilizado foi o de que tais despesas são com bens e serviços essenciais ao desenvolvimento da atividade da empresa, embora não guardem relação direta com o processo produtivo. Trecho da ementa merece ser transcrito:

“(…) Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas. Creditamento. Conceito de insumos. Art. 3.º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3.º, II, da Lei 10.833/2003. Ilegalidade das IN’s/SRF 247/2002 E 404/2004.

(…)

3. São ilegais o art. 66, § 5.º, I, a e b, da IN/SRF 247/2002 – Pis/Pasep (alterada pela IN/SRF 358/2003) e o art. 8.º, § 4.º, I, a e b, da IN/SRF 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de ‘insumos’ previsto no art. 3.º, II, das Leis 10.637/2002 e 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. 3.º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3.º, II, da Lei 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. 3.º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3.º, II, da Lei 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,

34. STJ, 2.ª T., REsp. 1235979/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 19.12.2014.

35. STJ, 2.ª T., REsp 1.246.317/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2.ª T., DJe 29.06.2015.

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.”

Perceba-se que o julgado acima, que fixou parâmetro casuístico para a determinação da apuração de crédito no PIS e na Cofins não cumulativos, conforme o processo produtivo de cada atividade econômica, reproduz a linha majoritária do CARE, inclusive extraindo de julgados do órgão administrativo o critério da *essencialidade* para discriminar aqueles custos e despesas suscetíveis de desconto para apuração do PIS/Cofins. Embora discorde da equivalência do conceito de “insumo” (PIS/Cofins) em relação aos de “custos de produção” e “despesas operacionais” (IRPJ), asseverou o Min. Mauro Campbel Marques a correta utilização da imprescindibilidade da despesa para o desenvolvimento do processo produtivo ou da prestação de serviços:

“Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo uso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, não compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de ‘insumos’ pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a essencialidade ao processo produtivo como atributo utilizável no conceito de ‘insumos’ e a desvinculação das definições próprias do IPI.”³⁶

Por outro lado, teve o acórdão supra o cuidado de estabelecer, de forma explícita, a possibilidade de os contribuintes creditarem-se mesmo dos insumos empregados de forma *indireta* no processo produtivo, tal como os itens ali julgados, critério este que, como visto, ainda motiva dúvidas na jurisprudência do CARE.

36. STJ, 2.^a T., REsp 1.246.317/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2.^a T., DJe 29.06.2015, p. 19 do voto do Min. relator.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARE e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 1. ano 1. p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

Contudo, em decisão mais recente, sob relatoria do Min. Herman Benjamin, a Segunda Turma voltou a adotar o conceito restrito de insumo preconizado pelas instruções normativas, considerando ainda que, por tratar-se o regime não cumulativo de benesse fiscal, deveria ser adotado o critério interpretativo do art. 111 do CTN, que determina que a legislação que outorga isenção deve ser interpretada de forma literal.³⁷

Pelo exposto, é possível concluir que, também no Poder Judiciário, o tema ainda não atingiu a adequada segurança em razão das divergências jurisprudenciais existentes, algo que, como dito, só tenderá a se dissipar com o julgamento do REsp 1.221.170/PR e do ARE 790.928 – RG/PE, ocasião em que a decisão adquirirá *status* de jurisprudência pacífica e dominante no STJ e no STF.

4. CRÍTICAS E PROPOSIÇÕES PARA O FUTURO

Como visto, as jurisprudências tanto do CARF quanto dos Tribunais Superiores não solidificaram, ainda, posicionamento que seja capaz de fornecer, aos contribuintes, segurança na apuração de seus créditos de PIS/Cofins.

Em relação ao CARF, percebe-se uma tendência de compreensão do conceito de insumo para os fins do regime não cumulativo das contribuições em um viés intermediário entre os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, bem como demais bens que sofram alterações ou desgaste em contato direto com o produto, conceituação esta própria à noção de insumo utilizado na legislação do IPI; e de custos de produção e despesas operacionais, cuja terminologia remete à legislação do IRPJ. No entanto, verificou-se também que o CARF ainda não tem sólido posicionamento em relação à necessidade de aplicação direta no processo produtivo, ora exigindo-a, ora descartando tal exigência. Esta indefinição prejudica, principalmente, as despesas incorridas pela empresa que são necessárias à produção, mas não se aplicam diretamente sobre o produto ou na prestação do serviço, tais como as vestimentas, os EPI's, os materiais de limpeza, os materiais de laboratório, os serviços de desinfecção e dedetização etc.

Além disso, é certo que a análise casuística dos insumos válidos tem o potencial de produzir situações mais justas para cada um dos casos submetidos à apreciação do CARF do que a mera adoção do conceito restrito defendido pela Receita Federal.

37. STJ, 2.^a T., AgRg no REsp 1.442.378/RS, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 05.08.2015. Um dos coautores deste artigo já manifestou seu entendimento no sentido de que, apesar de a norma constitucional que autoriza a instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins ser de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo, deve o legislador, se optar por implementá-la para aqueles setores econômicos eleitos, observar seu núcleo mínimo, não sendo legítimo restringir seu alcance uma vez instituída. Ver: MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 246-247.

Mas, por outro lado, também tende a produzir insegurança jurídica, já que não há um critério objetivo que norteie o julgador a considerar determinado insumo como essencial, pertinente, necessário etc., conceitos esses altamente relativos e dependentes de conhecimento técnico sobre o processo produtivo. O que se vê, em muitos julgados, são especulações acerca da essencialidade dos bens e/ou serviços submetidos à análise baseadas no senso comum e em conhecimentos gerais dos julgadores acerca do papel e da relevância daquele insumo para a produção de determinado bem ou a prestação de determinado serviço.

Não obstante, o fato de reconhecer-se majoritariamente a ilegalidade das IN's 247/2002 e 404/2004 já deve ser visto com bons olhos. Isso porque, é sólido o argumento de que, sendo diverso o aspecto material do IPI e do PIS/Cofins, não é coerente comparar aspectos isolados de sua forma de apuração. Como é sabido, nada obstante a não cumulatividade ser um aspecto semelhante desses tributos, seu regime difere-se substancialmente. Enquanto o quantum devido a título de IPI é apurado mediante a simples aplicação do método do “imposto contra imposto”, ou seja, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3.º, II, da CF/1988) – já que trata-se de fato um tributo plurifásico e incide sobre a circulação de riquezas –, o PIS/Cofins – que não grava a circulação de uma riqueza, mas sim a receita bruta auferida pelo contribuinte no conjunto de suas atividades – apura-se mediante um método *sui generis* em que as alíquotas que incidem sobre as receitas são utilizadas também para calcular o montante a ser creditado, adotando como base de cálculo as despesas incorridas pelo contribuinte.

Tendo isso em vista, não é legítimo pleitear que, diante das diferenças no aspecto material desses tributos, elementos importantes de seu aspecto quantitativo sejam tomados como semelhantes. Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que, como já adiantado, a técnica da não cumulatividade não é exatamente própria para um tributo que adota como base de cálculo a receita, uma vez que esta adoção não revela a circulação de uma riqueza em cadeias produtivas plurifásicas, mas sim a verificação de um fato interno à pessoa jurídica.³⁸

38. A este respeito, esclarece José Antônio Minatel: “A técnica adotada para neutralização da incidência do IPI e ICMS, que são impostos que gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da *receita*, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. *Receita*, como já se disse, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado por ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, que materializa disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-lo com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados de mercadorias.”

Sendo assim, restringir o conceito de insumo, uma das principais despesas a serem descontadas, àqueles bens e serviços que sejam diretamente aplicados na consecução do produto final é tratar o PIS/Cofins, apenas no que interessa à União, como um tributo incidente sobre um determinado bem em circulação, enquanto seu escopo refere-se a fatos econômicos muito mais amplos. Deve-se ter em mente que a eleição pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica no mês como base de cálculo diz muito a respeito do que são essas contribuições. Não se pode olvidar que a base de cálculo é o signo econômico por excelência do aspecto (ou critério) material da hipótese de incidência, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho:

“A base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão qualificava a base imponível como: ‘verdadeira e autêntica expressão econômica’ da hipótese de incidência. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão factiva; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.”³⁹

No mesmo sentido, vale transcrever as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“Entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação de pertinência, de harmonia. Do contrário, estaria instalada a confusão e o arbítrio com a prevalência do *nomen juris*, i.e., da simples denominação formal sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos, base científica do Direito Tributário.”⁴⁰

Portanto, a partir do momento em que se elegeu a receita como base de cálculo das contribuições em questão, deixando-se de gravar bens ou serviços em circulação plurifásica para onerar o acréscimo patrimonial imediato do contribuinte, deve-se descartar a mera transposição automática das técnicas da não cumulatividade do IPI e do ICMS para o PIS e a Cofins, sob pena de total incoerência. O que pretende as IN's 247/2002 e 404/2004 é limitar as despesas necessárias àquelas que

(MINATEL, José Antônio. “O conceito de receita, para efeito da Incidência do Pis e da Cofins”. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, (coord.) *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 543).

39. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 626.

40. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e as soluções”. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, (coord.) *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 51.

dizem respeito a bens em circulação, mas tributar o total das receitas auferidas, mesmo aquelas que não se referem à venda de bens e serviços.

Não obstante, deve-se considerar também que a eleição da técnica da não cumulatividade provocou o aumento das alíquotas das contribuições justamente sob o argumento de que a possibilidade de desconto de créditos àqueles setores econômicos eleitos pelo legislador ordinário não visava reduzir a arrecadação tributária, mas tão somente equalizar a carga, conforme fica claro na exposição de motivos da MedProv 66/2002, que culminou na conversão para a Lei 10.637/2002, *verbis*:

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

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

4. Cumpre esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.” (destacamos)

No entanto, o que se viu, com a combinação entre restrição de créditos e aumento de alíquotas, foi uma majoração significativa da carga tributária para os contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo. Ora, se tal aumento apenas se justifica pela possibilidade de dedução de créditos em busca de um “regime de valor agregado”, as restrições das IN’s 247/2002 e 404/2004 perdem de vista esse objetivo, pois não permitem que seja gravado apenas o valor agregado na produção ou prestação, empregando ao regime não cumulativo a conotação de mero aumento de alíquotas.

Vê-se, neste sentido, forte rejeição da doutrina à restrição do conceito de insumo perpetrada pela Receita Federal, extrapolando o sentido legal de insumo que se extrai de interpretação sistemática a partir da necessidade de coerência entre o regime não cumulativo, com seus objetivos intrínsecos, e a eleição da receita como base de cálculo. Veja-se, a título de exemplo, as considerações de Misabel Derzi:

“As Fazendas Públicas dos Estados-Federados e da União tendem a restringir o conceito de insumos e de produtos intermediários ou de bens destinados à produção. As primeiras o fazem por meio do enquadramento de uma série de insumos ou de produtos intermediários, na ideia de ‘uso e consumo do estabelecimento’, a que negam o direito de creditamento. Já a Receita Federal do Brasil criou as figuras da utilização direta e da utilização indireta de bens na produção, inexistentes nos tex-

tos legais básicos, com o fito de negar o direito de crédito relativamente àqueles insumos que, embora essenciais à produção, não tenham contato físico, no processo de fabricação, com o produto final. Tais restrições são deformações do sentido e da extensão das leis vigorantes. Em especial, da própria Constituição da República.”⁴¹

Não obstante, viu-se que tem perdido força, tanto no CARF quanto no STJ, a tese que busca equiparar, de forma integral, os insumos utilizados nas prestações de serviços à totalidade dos custos de produção e das despesas operacionais. Esses órgãos colegiados têm entendido que somente aquelas despesas essenciais ao processo de produção ou à prestação do serviço, e não às atividades gerais da empresa, autorizam o creditamento. Espera-se, contudo, que tal rejeição não se restrinja a aceitar a legalidade das IN's 247/2002 e 404/2004 a ponto de confundir a aplicação, direta ou indireta, no processo produtivo com a aplicação direta no bem ou serviço produzido, o que excluiria uma série de despesas essenciais para o processo produtivo, mas que não se amoldam ao critério do “crédito físico”.

Quanto a isso, pensamos que insurge como alternativa uma posição infelizmente minoritariamente defendida no CARF, mas promotora de maior segurança jurídica, qual seja, aquela que inclui, no conjunto dos insumos, todos os custos de produção, tais como definidos nos arts. 290 e 291 do RIR, *acrescidos daquelas despesas operacionais, tais como conceituadas no art. 299 do mesmo diploma, que forem consideradas, no caso concreto, como essenciais ao desenvolvimento da atividade da empresa ou, pelo menos, do processo produtivo*. Tal alternativa tem uma vantagem tripla: i) evita a restrição de “insumo” à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem, afastando a exigência de contato físico, alteração ou desgaste e integração ao produto final que são próprias ao IPI; ii) evita a equiparação do conceito de insumo com todas as despesas dedutíveis para fins de IRPJ, impedindo o desconto de despesas meramente administrativas e permitindo a dedução tão somente daquelas relacionadas à produção dos bens ou serviços vendidos; e iii) incrementa o nível de segurança jurídica, uma vez que encontra lastro não apenas nos

41. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 498. No mesmo sentido, contrário à restrição imposta pelas IN's 247/2002 e 404/2004, pode-se citar: CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS/ Cofins, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19. 446 p. GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/ Cofins. In: *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul./ ago. 2008; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Não cumulatividade e o direito a créditos de PIS/ Pasep e Cofins: a amplitude do termo “insumo”, referido no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. In: BARRETO, Aires Bernardino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Malheiros Editora, 2011; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. In: *Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT*, São Paulo, n.111. dez. 2004, entre outros.

arts. 290 e 291 do RIR, mas também no conceito contábil de custo de produção, relegando ao casuísmo tão somente as despesas operacionais (art. 299 do RIR) cuja dedução só se permite se forem essenciais ao desenvolvimento das atividades da empresa como um todo, ou ao menos do processo produtivo em si. Na esteira do entendimento desenvolvido no CARF e no STJ, compreende-se como essenciais aquelas despesas *cujas subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou seja, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

5. CONCLUSÃO

Como visto, a jurisprudência do CARF e dos Tribunais superiores ainda não apresenta critérios objetivos e seguros para o creditamento de despesas com a aquisição de insumos por parte dos contribuintes do PIS/Cofins no regime não cumulativo. Embora o CARF já tenha se posicionado, de forma massiva, contra o conceito restrito trazido pelas IN's 247/2002 e 404/2004, ainda há indefinição acerca da necessidade de aplicação direta ou indireta do insumo ao processo produtivo e sobre o que de fato constitui tal aplicação direta. Além disso, o casuísmo do critério adotado pelo órgão dá margem excessiva à subjetividade do aplicador do direito, mitigando a segurança jurídica pretendida.

Outrossim, resta ainda por ser definido, no poder judiciário, o núcleo mínimo da não cumulatividade prevista no § 12 do art. 195 da CF/1988 e o alcance do conceito de insumo nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o que será feito quando do julgamento do ARE 790.928 – RG/PE pelo STF e do REsp 1.221.170/PR pelo STJ, que podem, inclusive, modificar o entendimento do CARF mesmo naquilo em já se encontra pacificado.

Espera-se que, nessas oportunidades, sejam solidificados critérios coerentes com o regime da não cumulatividade específico do PIS e da Cofins, cuja forma de apuração deve ser compatível com a eleição da receita como sua base de cálculo, e que tragam segurança jurídica ao contribuinte. Ao nosso ver, seria mais condizente com essas exigências, se não a ampla aceitação das despesas operacionais (art. 299 do RIR) e custos de produção (arts. 290 e 291 do RIR) como insumos, ao menos a ampla aceitação dos custos de produção e daquelas despesas operacionais consideradas fundamentais ao processo de produção ou à prestação de serviços, casuisticamente consideradas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editora, 2011.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de *insumo* na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 1. ano 1. p. 139-162. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago. 2016.

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS/Cofins, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e as soluções. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro, (coord.) *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT. 2007.
- GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul./ago. 2008.
- KRELL, Andreas J. Discricionariedade administrativa, conceitos jurídicos indeterminados e controle judicial. *Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5.ª Região*, Recife: TRF 5.ª Região, n. 8, dez. 2004.
- MINATEL, José Antônio. O conceito de receita, para efeito da Incidência do PIS e da Cofins. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro, (coord.) *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 543.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012.
- NEVES, Silvério das et. al. *Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e Cofins)*. 15. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT*, São Paulo, n. 111, dez. 2004.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Não cumulatividade e o direito a créditos de PIS/Pasep e Cofins: a amplitude do termo “insumo”, referido no inciso II do art. 3.º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Malheiros Editora, 2011.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- As contribuições sociais ao PIS e à Cofins no regime não cumulativo são tributos sobre o valor acrescido?, de Alexandre Evaristo Pinto – *RTrib* 121/261-282 (DTR\2015\2150);
- Conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, de Ariana Mosele e Clélio Chiesa – *RTrib* 113/53-92 (DTR\2013\11601); e
- O conceito de “insumo” na interpretação e aplicação da legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins, de Susy Gomes Hoffmann – *RTA* 6/325-338, *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 11/447-462 (DTR\2012\451332).