



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

AMANDA CRISÓSTOMO LOPES GOMES

**Ensaio Teórico sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS:
uma correlação entre os conceitos contábeis, administrativo e jurídico.**

Brasília - DF

2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio de Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

AMANDA CRISÓSTOMO LOPES GOMES

**Ensaio Teórico sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS:
uma correlação entre os conceitos contábeis, administrativo e jurídico.**

Trabalho de Conclusão de Curso (Ensaio Teórico) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof.^a Dr.^a Clesia Camilo Pereira

Linha de Pesquisa:

Impacto da Contabilidade na Sociedade

Área de Concentração:

Contabilidade Fiscal/Tributária

Brasília - DF

2022

Ficha catalográfica

GC932e Gomes, Amanda Crisóstomo Lopes
Ensaio Teórico sobre o conceito de insumo para fins de
creditamento de PIS/COFINS: uma correlação entre os
conceitos contábeis, administrativo e jurídico. / Amanda
Crisóstomo Lopes Gomes; orientador Clesia Camilo Pereira. -
Brasília, 2022.
36 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2022.

1. Conceito de insumo. 2. PIS/COFINS. 3. Não
Cumulatividade. 4. Contabilidade de Custos. 5. LGPD. I.
Camilo Pereira, Clesia, orient. II. Título.

AMANDA CRISÓSTOMO LOPES GOMES

Ensaio Teórico sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS: uma correlação entre os conceitos contábeis, administrativo e jurídico.

Trabalho de Conclusão de Curso (Ensaio Teórico) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 3 de maio de 2022.

Prof.^a Dr.^a Clesia Camilo Pereira

Professora Orientadora
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Alex Laquis Resende

Professor - Examinador
Universidade de Brasília

Brasília

2022

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à Deus, Aquele ao qual eu sirvo e confio, que fez e faz todas as coisas! Sou grata pela grande dádiva de chegar até aqui, um presente Dele, que é o Pai mais bondoso.

Ao meus pais o meu: muito obrigada! Eles que sempre me incentivam, e apesar das dificuldades, me proporcionaram voos altos.

A minha Mãe, Sé, todo o meu amor e devoção. Obrigada pelo esforço, cuidado, apoio e amor que têm por mim. Sua coragem, ousadia e força me inspiram.

Ao meu Pai, Rômulo, todo o meu amor e carinho. Obrigada por significar ânimo, resiliência e fortaleza para mim!

À minha irmã, Thuany, ao meu cunhado, Alex e minha sobrinha, Lívia, minha gratidão por estarem presente em todos os momentos da minha vida. Vocês têm todo o meu amor!

Às minhas Avós, Zenaide e Gedalva, obrigada por serem uma rocha inabalável para mim e pra todos da nossa família. À vocês todo meu amor e carinho!

Ao meu avô Sebastião, minha eterna admiração! Sempre em meu coração e memória, guardado a sete chaves!

Às minhas tias e tios, em especial Leda e Selma, minha gratidão por todo apoio e amizade que vai além do laço familiar!

Aos meus primos e primas, obrigada! Vocês além de família, são amigos pra vida toda!

Ao meu eterno Amor, Cairo, obrigada pelo incentivo a todo tempo!

Aos meus amigos e amigas, em especial minhas “contmigas” (Isabella, Lara e Vitória), Naninha, Letícia, Ana Luisa, Amanda Marques, Fernanda, Beatriz, Valéria... E tantas outras tão especiais, obrigada pela amor e carinho constantes!

Por fim, à minha orientadora Clesia Camilo, gratidão por sua dedicação e zelo por mim e a este trabalho!

RESUMO

O conceito de **insumo** para fins de creditamento de PIS e COFINS, sob a sistemática não-cumulativa, no artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é o tema de uma das principais contradições do sistema tributário brasileiro devido a vacância do termo na legislação das contribuições. As discussões entre Fisco e contribuinte se deu na publicação das Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e a 404/2004, onde a Receita Federal equiparou o conceito de insumo do PIS/COFINS ao do IPI. Por meio de recursos, o tema chegou à esfera administrativa do CARF e a judicial do STJ que, após anos de oscilações de entendimento, hoje adotam a posição intermediária, onde o conceito de insumo é relacional ao processo produtivo, tendo como critério a essencialidade e relevância do item. A 4ª Vara Federal de Campo Grande, tendo como base o entendimento do STJ no Recurso Especial 1.221.170, concedeu direito a crédito aos gastos com a implementação da LGPD á uma empresa varejista de comércio de roupas, considerando-os essenciais à atividade da empresa, no entanto, do ponto de vista da contabilidade de custos, prevalece a essência sobre a forma, onde insumo é todo custo ligado ao processo produtivo, direta ou indiretamente. Este estudo, em estrutura de ensaio teórico, procura contribuir para essa discussão, haja vista que embora haja um conceito contábil de insumo, o profissional da área deve estar atento à evolução do entendimento nas áreas correladas que impactam e complementam a sua função.

Palavras-chave: Conceito de insumo; PIS/COFINS; Não-Cumulatividade; Contabilidade de Custos; LGPD.

SUMÁRIO

1.	Introdução	9
2.	Conceito Contábil de Insumo	12
3.	Contexto legal de Insumo	14
3.1	PIS e COFINS não-cumulativos e o conceito de insumo	14
3.2	As Instruções Normativas da Receita Federal	16
4.	Jurisprudência sobre o conceito de insumo	19
4.1	Do CARF	19
4.2	Do STJ	22
4.2.1	A relação de custos de produção e o conceito de insumo do STJ	26
5.	Proposições para o futuro de insumo – LGPD e discussão de custos	28
6.	Reflexões e percepções sobre as implicações para o contribuinte	30
7.	Conclusão	32
8.	Referências	34

1 Introdução

A partir da instituição do regime não-cumulativo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as esferas administrativas e judiciárias vêm sendo acionadas em razão das divergências em torno do conceito de insumo e das possibilidades de crédito a serem abatidos das referidas contribuições. Embora haja um conceito contábil de insumo, o profissional da área, consoante a isto, deve estar atento à evolução do termo nas áreas correlatas que impactam e complementam a sua função.

As contribuições sociais em questão, são de extremo interesse da União Federal, dos empresários, e conseqüentemente, da comunidade jurídica do País, porque traduz um imenso potencial arrecadatório de exclusividade da União e uma grande preocupação para o empresário, já que os tributos em questão estão presentes em praticamente todos os seguimentos da cadeia produtiva do Brasil, tendo como incidência a receita ou faturamento da empresas/contribuinte (Ferreira & Barbas, 2020).

Em seus artigos 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 enumeram os gastos que dão direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo e, dentre outros, possibilitaram o creditamento de valores decorrentes de “bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

É o termo “insumo”, destacado no parágrafo anterior, que tem sido objeto de inúmeros debates, isso porque é considerado um exemplo típico de conceito jurídico indeterminado, onde sua vaquicidade semântica existe justamente para que o dispositivo legal permaneça sempre atual e correspondente aos anseios da sociedade nos vários momentos históricos em que se é interpretado e aplicado (Murayama, 2015).

Com nítida referência à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Receita Federal do Brasil (RFB); com o pretexto de regulamentar o preceito legal do termo insumo e sanar a discussões entre Fisco e Contribuinte, editou as Instruções Normativas 247/2002 e, posteriormente, a 404/2004, definindo os procedimentos de recolhimento da Contribuição ao PIS/COFINS não-cumulativo.

Por meio delas, o Fisco estabeleceu uma conexão direta entre o significado do conceito de insumo já aceito pela jurisprudência do IPI e aquele utilizado pelo legislador na instituição do regime não-cumulativo do PIS/COFINS, gerando controvérsias entre os contribuintes que

consideram o conceito de insumo das contribuições bem mais amplos que a do IPI, trazendo á discussão os custos e despesas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Moreira & Campos, 2016).

Em 2018, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) enfrentou tal questão sob o rito dos recursos repetitivos, o que se deu no julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão proferida pela 1ª Seção do Tribunal, declarou a ilegalidade da orientação fazendária e firmou a necessidade de o conceito de insumo ser avaliado causuísticamente, diante da imprescindibilidade ou importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica desenvolvida pela empresa contribuinte.

A indeterminação normativa somada à interpretação equivocada e indevidamente restritiva por parte da Receita Federal sobre o termo “insumo” na legislação do PIS/COFINS, instalaram um quadro de incerteza que ainda perdura. E é diante dessa problemática que o presente trabalho, o qual possui estrutura de ensaio teórico, embora não tenha pretensão de esgotar o assunto, muito menos apresentar respostas definitivas para as questões levantadas, tem por objetivo mapear as diversas discussões, revisitando os conceitos de insumo nas esferas contábil, administrativa, e judicial, sob a discussão do direito a crédito na legislação das contribuições de PIS/COFINS, a fim de contribuir para a compreensão da evolução desse conceito de forma interdisciplinar.

Este estudo está estruturado em seis seções. Além da introdução, a segunda seção do estudo tratará do conceito de insumo à luz da contabilidade de custos. Na terceira seção tratamos do contexto legal que envolve insumo em matéria tributária. Para isso será apresentado um breve histórico das leis que tangiram as contribuições em questão, a sua não-cumulatividade e uma exposição a cerca do cenário instável resultante das Instruções Normativas da Receita Federal.

Em sua vez, a quarta seção tratará da jurisprudência a respeito do conceito de insumo nas esferas administrativa e judicial. Trataremos em primeiro lugar a evolução do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca do tema e em seguida a colocação do STJ, seus precedentes e o atual entendimento do Tribunal, além de tratar da relação desse entendimento com os de custos de produção. Na quinta seção, será retomado os conceitos apresentados em meio a uma discussão sobre o futuro do conceito de insumo à luz da discussão a recente Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) e a possibilidade dos gastos com sua implementação gerarem créditos de PIS/COFINS. E por fim será apresentada as reflexões

e percepções sobre as implicações nesse contexto ao contribuinte.

2 Conceito contábil de insumo

Antes de analisar o conceito de insumo em matéria tributária, no âmbito administrativo e jurídico, é relevante averiguar à luz da contabilidade de custos. Embora as ciências jurídicas tenham suas jurisprudências sobre o conceito do termo, para as ciências contábeis prevalece a essência sobre a forma, isso quer dizer que nem sempre a essência das transações ou de outros eventos é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal (Neves & Viceconti, 2012).

Esse campo interdisciplinar, teoricamente, deveria falar a mesma linguagem, no entanto, a heterogenia nas interpretações resultaram nas diversas discussões acerca do tema. Pêgas (2017), aponta que há autores que defendem que quaisquer gastos incorridos pela pessoa jurídica para obtenção de receita devem ser considerados como insumo, porém as autoridades fiscais têm entendimento restrito com relação aos custos e despesas que permitem crédito de PIS/COFINS.

O Dicionário Michaelis de Língua Portuguesa (2015) define o termo como um neologismo entre as palavras “*input*” (expressão inglesa que significa “por para dentro”) e “consumo”, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final. Assim, insumo (*input*) é tudo aquilo que entra e produto (*output*) é tudo aquilo que sai.

Por sua vez, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.138/08 e o Pronunciamento Técnico CPC 09, que dispõem sobre os critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), estabelecem que o conceito de “insumo adquirido de terceiros” abrange os valores das matérias-primas adquiridas junto a terceiros e contidas no custo do produto, das mercadorias, dos serviços vendidos adquiridos de terceiros, de energia, de perda e recuperação de valores ativos, da depreciação, amortização e exaustão etc, não incluindo o gasto com pessoal próprio.

Oliveira (2005), em sua linha argumentativa, afirma que insumos para a produção de bens e serviços não somente constituem as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos da produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção.

No mesmo sentido, Murayama (2015) ao introduzir sobre as noções de contabilidade, traz a contraposição entre custos e despesas, que, para a doutrina contábil, são equivalentes aos

gastos de uma sociedade. Em regra, os custos são relativos ao processo produtivo, empregados diretamente no ativo da empresa, e as despesas, estariam relacionadas com a administração, vendas, cobranças e etc., não estando destinadas ao ativo da entidade.

Os custos são divididos em: (i) custos de aquisição e (ii) custos de produção (ou absorção). Os custos de aquisição estão previstos nos artigos 13 e 14 do Decreto-Lei n° 1.598/77 e reproduzido no artigo 298 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), sendo determinado com base no registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes no fim do período de apuração, de acordo com o Livro de Inventário. Além disso, também compreende os gastos com desembaraço aduaneiro, transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, e ainda os tributos devidos na aquisição ou importação.

Por outro lado, os custos de produção de bens e serviços, previstos no artigo 13 do Decreto-Lei n° 1.598/77 e reproduzido no artigo 290 do RIR, compreendem o custo de aquisição de matérias-primas, do pessoal, de locação, da manutenção e reparo; além dos encargos de depreciação dos bens aplicados na produção, dos encargos de amortização diretamente relacionados com a produção e dos encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Já as despesas são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme o artigo 47 da Lei n° 4.506/64, reproduzido pelo artigo 299 do RIR.

Martins (2003), define custo como o gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços ou os gastos até o momento em que o produto está pronto para a venda. Isto é, são custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles, não incluídas as despesas financeiras, as de administração e as de vendas.

Na mesma linha argumentativa, Martins (2005), afirma que o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.

Por conseguinte, para a contabilidade, insumo é todo custo ligado, direta ou indiretamente, à produção de bens e serviços, de maneira que, custo são todos os recursos empregados no ativo da empresa, ou mesmo no consumo desses ativos na produção de bens e serviços (Iudícibus, 1999).

3 Contexto legal do conceito de insumo

Para melhor entendimento da matéria objeto deste estudo, faz-se necessário o destaque de um breve histórico da legislação que regulamenta a contribuição ao PIS/COFINS e a sua sistemática da não-cumulatividade. Além disso, será realizada uma apresentação do cenário de controvérsias resultante das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil a respeito da não-cumulatividade das contribuições, seu o modelo e semelhança com a legislação do IPI; de forma a contextualizar as origens da discussão do termo “insumo”.

3.1 PIS e COFINS não-cumulativos e o conceito de insumo

O PIS/COFINS, se enquadram no tipo de contribuição social destinada ao custeio da seguridade social que, conforme preceitua o artigo 194 da Carta Magna, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, sendo o artigo 195 da Constituição Federal (CF/88), inciso I, alínea “b”, e o artigo 239 da CF/88, os responsáveis por discernir as hipóteses de incidência dos tributos, isto é, as fontes de financiamento da seguridade social nas contribuições em questão.

Fundamentado pelo artigo 165 da Constituição de 1967, que previa, dentre outros direitos aos trabalhadores, o de melhoria de sua condição social com base na integração na vida e no desenvolvimento da empresa com participação nos lucros, foi instituído PIS e o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), pelas Leis Complementares 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970, em ordem; e recepcionado pelo artigo 239 da CF/88.

O primeiro tinha como finalidade a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, enquanto o segundo visava custear benefícios para o servidor público, como o auxílio para a compra da casa própria e o pagamento de valores do casamento, da aposentadoria ou morte do funcionário (Moreira, 2009, p. 378). Sob sistemática cumulativa, os contribuintes eram as empresas ou o empregador; e a base de cálculo o seu faturamento.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por sua vez, surge como exação substantiva da contribuição para o Fundo de Investimento Social, o FINSOCIAL, extinguida a partir da Lei Complementar n. 70/91, que implementou de fato a COFINS, destinada ao custeio das atividades-fins nas áreas de saúde, de previdência e de assistência social (Oliveira, 2014).

Araújo (2005), em suma, afirma que o FINSOCIAL foi transformado na COFINS, e o PIS/PASEP deixou de ser um fundo patrimonial, formado por contas individuais, para ser

convertido em um fundo contábil de caráter coletivo.

O regime não-cumulativo desses tributos foi instituído através das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, fruto da conversão das Medidas Provisórias n.ºs 66/2002 e 135/2003. Isso se deu por intermédio da Emenda Constitucional N.º 42/03 que, incluiu no art. 195 da CF/88 o parágrafo 12 com o seguinte teor: “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-cumulativos”.

Cabe ressaltar que a sistemática da não-cumulatividade não é nova no ordenamento jurídico brasileiro, tendo sido introduzida inicialmente no Imposto sobre IPI e no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Inter-municipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), conforme disposto respectivamente nos artigos n.ºs 155, § 2º, e 153, § 3º, inciso II, da CF/88.

Nos três casos, a CF/88 determina que a não-cumulatividade será traduzida na compensação do que for devido em cada operação com o montante recolhido nas anteriores através de créditos. Assim, a não-cumulatividade tem como intuito desonerar a circulação ou produção de mercadorias, evitando a incidência em “cascata” dos referidos tributos.

Na não-cumulatividade das Contribuições PIS/COFINS, o método utilizado o é método indireto subtrativo, definido pela Medida Provisória n.º 135/03. Esta sistemática determina que serão estabelecidas as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona. Ou seja, a não-cumulatividade é alcançada pela concessão de créditos sobre as compras de bens e serviços utilizando a mesma alíquota incidente sobre as receitas, independentemente do que foi pago nas operações anteriores (Murayama, 2015).

Conforme Pêgas (2017), as principais mudanças para o regime não-cumulativo foram as alíquotas do PIS, que passaram de 0,65% para 1,65% e da COFINS de 3% para 7,6%, e a possibilidade de utilização dos créditos de entrada com as alíquotas majoradas.

Essa sistemática é aplicada às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real do IRPJ, salvo algumas exceções, – ou seja, com faturamento superior a R\$78.000.000,00 – incidindo sobre o total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil (Brasil, 1988; 2002; 2003).

São inúmeras as discussões sobre o aspecto material dessas contribuições englobando os conceitos de faturamento e receita bruta, porém neste trabalho não entraremos nesse mérito, manteremos o raciocínio de que insumo engloba todos os gastos referentes aos elementos necessários para o auferimento das receitas, sendo assim, PIS/COFINS está intimamente

relacionado ao faturamento da empresa e, portanto, a todas as forças realizadas pela empresa no desenvolvimento da sua atividade empresarial (Murayama, 2015).

Assim, regulado pela Lei Nº 10.637/02 e Lei Nº 10.833/03, em seus artigos 3º se admite nesse regime a possibilidade de creditar-se sobre os gastos e dispêndios tidos como **insumos**, essenciais ou relevantes, para a consecução das atividades, e portanto, amortizar os valores incidentes em etapas anteriores, a fim de evitar a tributação “em cascata”, que produz efeitos danosos na apuração dos preços e provoca um crescimento na aceleração inflacionária (Carvalho, 2013).

Contudo, o texto constitucional não prescreveu de forma minuciosa o modo como deveria ser aplicado e efetivado o princípio da não cumulatividade, limitando-se a estipular a não-cumulatividade das contribuições e delegando ao legislador ordinário selecionar os setores aos quais seria aplicada a sistemática, acarretando numa situação de incerteza e indeterminação que causa muitas discussões sobre o que pode ser tomado como crédito para fins de apuração desses tributos. Na vacância do termo “insumo”, o legislador constitucional silenciou acerca do significado e abrangência da sistemática discutida.

3.2 As Instruções Normativas da Receita Federal

As Instruções Normativas são normas secundárias que se destinam a complementar as Leis (normas primárias), não possuindo caráter inovador ou poder de contrariar, tampouco substituir ou restringir os conceitos estampados em normas legais, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (AgRg no RMS 17.920/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, Sexta Turma, julgado em 16/05/2013).

Sendo assim, devido a legislação não dispor acerca do conceito de insumos de PIS/COFINS, como exposto na seção anterior deste trabalho, a Receita Federal no artigo 66 parágrafo 5º, inciso I, da Instrução Normativa nº 247/02, e artigo 8º, parágrafo 4º, inciso I, da Instrução Normativa nº 404/2004, entendeu como **insumos** utilizados na fabricação ou produção de bens destinados a venda: (i) 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; (ii) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Ademais, classificou insumos utilizados na prestação de serviços: (i) os bens aplicados

ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (ii) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Essa definição possui idêntica prescrição no que concerne aos créditos físicos descritos no inciso I, do art. 226, do Regulamento do IPI, veiculado pelo Decreto nº 7.212/10. Esses créditos correspondem aos insumos que se incorporam fisicamente ao produto final ou material secundário que se desgastasse rapidamente na produção, ou seja, a orientação da RFB é justamente no sentido de importar a noção de insumos do IPI ao PIS/COFINS, onde o referencial para obter a qualidade dessa definição é o produto, logo, somente os elementos que fazem parte do produto final, que se transformam nele, ou que são consumidos no processo produtivo possuem o direito a crédito de PIS/COFINS (Murayama, 2015).

A Aplicação do conceito de insumo na legislação do IPI gera a limitação da não-cumulatividade das contribuições a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito “cascata” em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte (Favacho, 2015).

Murayama (2015) afirma que o conceito de insumo para fins do PIS/COFINS deve ser definido tendo como referencial os eventos relacionados ao processo formativo da receita e não ao processo formativo de determinado produto industrializado.

Do ponto de vista estrutural, PIS/COFINS e IPI são tributos completamente diferentes, com materialidade distintas, enquanto contribuições incidem sobre receita, que é um elemento do patrimônio, o IPI incide no consumo de produto industrializado, sendo cobrado ao longo das etapas da cadeia produtiva; e que além disso, PIS/COFINS incidem sobre receitas de diversas atividades além daquelas decorrentes da venda de produtos industrializados (Fajersztajn, 2014).

Murayama (2015) também afirma de forma crítica que, se o legislador quisesse ter feito tal equiparação, ele deveria tê-lo feito de forma expressa, já que não existe dispositivo expresso na legislação do PIS/COFINS que remete o conceito de insumo à legislação do IPI; e que indiretamente ele mesmo forneceu indícios que se tratam de conceitos diferentes; a exemplo os combustíveis e os lubrificantes descritos no mesmo inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/3, que foram considerados insumos para o PIS/COFINS, mas não para o IPI, por não se integrarem ao produto final, bem como por não serem consumidos no processo produtivo por contato físico ou ação exercida diretamente sobre o produto, logo os combustíveis e lubrificantes não podem ser creditados.

Portanto, diante dos argumentos expostos, vê-se claramente que a finalidade da Receita

Federal (RFB) em restringir os créditos do PIS/COFINS àqueles aplicáveis ao IPI não é digno de procedência, uma vez que (i) esses tributos possuem materialidades diferentes; (ii) não há permissivo legal para tal; e (iii) a própria legislação do PIS/COFINS traz prescrições que apontam claras diferenças entre as normas dos tributos em questão (Murayama, 2015).

A Receita Federal, a partir das instruções normativas aqui expostas, ao invés de regular e trazer efetividade aos debates, significou um ponta pé inicial para a principal controvérsia tributária do país. O contribuinte, desde a criação das normas, acionam com recursos especiais as esferas administrativa e judicial, a fim de utilizarem itens de sua atividade empresarial como insumos para créditos de PIS/COFINS; esses órgãos, por sua vez, discorrem jurisprudencialmente a cerca do conceito do termo, e são desses conceitos resultantes dos inúmeros processos nessas esferas que iremos tratar na próxima seção deste ensaio.

Antes, é relevante comentar a resposta do Contribuinte à interpretação, evidentemente restritiva, imposta pela Fazenda Pública, que amparado por uma significativa parte da doutrina, buscou ampliar o conceito de insumo de PIS/COFINS o igualando com o sistema de dedução de custos e despesas do IRPJ, onde insumo seriam todos os custos e despesas que contribuam para a produção.

Diante disso, Fajersztajn (2014) afirma que, da mesma forma que não há referência na lei no sentido de que insumo seja aquele previsto na legislação do IPI, também não há qualquer disposição que remeta essa definição à legislação do IRPJ.

Na mesma linha argumentativa, Marco Aurélio Greco afirma que os insumos no PIS/COFINS não são equiparáveis àquele indicados pela legislação do IRPJ porque receita é uma materialidade distinta de renda. Ainda conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina “processos formativo da receita”, logo, dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação ou produção que dizem respeito aos respectivos fatores de produção (Greco, 2004).

Muyayama (2015), por sua vez, afirma que assim como o IPI possui materialidade diversa das contribuições PIS/COFINS, o mesmo ocorre com o IRPJ. Apesar de similares, o IRPJ tributa o lucro da pessoa jurídica, enquanto o PIS/COFINS não-cumulativos oneram a receita como um todo.

4 Jurisprudência sobre o conceito de insumo

A controvérsia do critério utilizado pela Receita Federal em razão das 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 mais ampla que a do IPI (valor da operação de saída do produto), contempla um esforço ilegítimo por parte da administração pública fazendária de restringir a cumulatividade das contribuições com o objetivo de incrementar a arrecadação, em detrimento da coerência racional do sistema tributário (Murayama, 2015).

Essa questão alvo de discussão foi, por diversas vezes, submetida ao CARF e ao Poder Judiciário, o que gerou um volume significativo de contencioso tributário, isto é, medidas administrativas e judiciais na solução de litígio tributário, a fim de anular ou minimizar medidas impostas ao contribuinte.

Nesta seção, faremos um panorama das jurisprudências do CARF e do STJ, uma vez que, após múltiplas decisões conflitantes, estes tribunais adotaram um mesmo entendimento.

4.1 Do CARF

O CARF é a segunda instância de julgamento dos Processos Administrativos Fiscais, possuindo também uma instância superior, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). É composto por representantes da Fazenda Nacional e por representantes do Contribuinte, que juntos compõem as Turmas de Julgamento. Assim, o contribuinte quando inconformado com um ato tributário, têm a faculdade de recorrer administrativamente por meio de um recurso à administração tributária.

As três Seções de Julgamento que compõem o órgão possuem competência material específica, de modo que as questões referentes as contribuições para PIS/COFINS devem ser julgadas pela Terceira Seção de Julgamento (Portaria MF n. 256, 22/06/2009 – Regimento Interno do CARF, artigo 4-23).

Conferindo máxima confiabilidade e aplicabilidade aos julgados por este órgão, o artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), concede a mesma escala hierárquica das instruções normativas (normas secundárias do direito tributário) às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, possuindo, por lei, eficácia normativa.

A esfera administrativa do CARF apresentou uma evolução no estudo sobre o entendimento de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS. Murayama (2015) divide

essa evolução em três momentos: (i) a tentativa de equiparar o conceito de insumo no PIS/COFINS ao do insumo no IPI; (ii) a tentativa de equiparar o conceito de insumo aos custos e despesas necessárias ao IRPJ; e (iii) concluindo que existe um conceito próprio deste termo para as referidas contribuições sociais.

Iniciadas as discussões entre Fisco e contribuinte sobre qual seria o conceito de insumo para crédito de PIS/COFINS, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aplicou um entendimento semelhante às regras do IPI por meio do Acórdão n° 203-12.472, de 17 de outubro de 2007, utilizando, portanto, o parecer das instruções normativas da Fazenda Nacional.

O Relator, usa as palavras do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Presidente da Terceira Câmara à época, para reforçar o seu entendimento no qual o termo “insumo” não é próprio da legislação das contribuições sociais, e por esse conceito não ser cedido onde foi originalmente criado, há de se utilizar o termo que sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não-cumulatividade, isto é, no contexto das regras do IPI.

Ora, concluindo que a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de insumos no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”, considera que gera direito a crédito os insumos que integram o produto final (matérias primas e produtos intermediários *strito sensu* – em sentido específico, não amplo - e material de embalagem), e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados como ativo permanente que sofram alterações tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas e químicas, direta ou indiretamente sobre o produto em fabricação.

Tem-se, portanto o primeiro momento da evolução do entendimento do CARF segundo Murayama.

Contudo, em 23 de agosto de 2010, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio da decisão proferida no Acórdão n° 9303-01035, afastou a aplicação da legislação referente ao IPI por ser restritiva, isto é, violar a materialidade do PIS/COFINS. O Relator no julgado, ampliou o entendimento do termo, considerando insumo como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

O CARF, por sua vez, afastou por completo a equiparação dos insumos de PIS/COFINS aos do IPI, em 08 de dezembro de 2010, em sessão realizada pela Segunda Turma da Segunda Câmara da Terceira Sessão de Julgamento, firmando um posicionamento de que deveriam

seguir a sistemática dos custos e despesas do IRPJ.

No Acórdão nº 3202-000.226, fruto da seção anterior, o Relator firma o entendimento que o conceito de insumo, dentro da sistemática da não cumulatividade, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa nos termos da legislação do IRPJ, devendo, de uma vez por todas, ser afastado o conceito trazido pela legislação do IPI, já que a materialidade de tal tributo é diferente da materialidade das contribuições em questão.

Tem-se o segundo momento da evolução do entendimento do CARF para Murayama.

Todavia, no Acórdão nº 3302-001.781, julgado em 22 de agosto de 2012, a Terceira Câmara da Segunda Turma da Terceira Sessão de Julgamento entendeu que o conceito de insumo passível de créditos no sistema não-cumulativo do PIS/COFINS não é equiparável a nenhum outro conceito, tratando-se pois de uma definição própria.

Dispensando as equiparações com as legislações do IPI e de IRPJ, para se considerar um bem ou serviço como insumo, este deve ser: (i) utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); (ii) indispensável para a formação do produto ou serviço final; e (iii) relacionado ao objeto social do contribuinte.

Por fim, tem-se o terceiro e último momento da evolução do entendimento do CARF, sob a metodologia de Murayama

Murayama (2015) conclui que o CARF atentou a respeito do conceito de insumo ser analisado caso a caso, levando em consideração as peculiaridades de cada empresa. Ele ainda retoma a definição de zona de incerteza deste termo, o qual também chama de “halo”, isto é, parâmetros que auxiliarão o intérprete no enquadramento ou não de determinado bem ou serviço como insumo, não desrespeitando o princípio da isonomia tributária. Desse modo, o enquadramento de determinado bem ou serviço como insumo para o PIS/COFINS deve levar em conta o setor econômico de atuação da empresa, o objeto da sua atividade, e o modo do seu exercício.

Favacho (2015), no mesmo sentido, após analisar acórdãos de 2009 a 2014, concluiu que: (i) o entendimento do CARF, após anos de processos e interpretações, é de que há um conceito próprio para os insumos no PIS/COFINS, e que (ii) a doutrina utilizada por parte dos julgamentos do CARF entende de forma unânime que não se deve equiparar, isto é, restringir, os insumos do PIS/COFINS ao do IPI.

Na mesma linha argumentativa, a pesquisa Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF, desenvolvida pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas - Direito SP,

verificou com clareza que o CARF trouxe um conceito próprio para insumo previsto para crédito de PIS/COFINS no período de 2010 a 2015, uma posição que a doutrina e o próprio CARF passou a denominar de intermediária.

Essa posição nada mais é do que buscar o conceito do termo numa relação entre o bem ou serviço tomado como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte. Dessa forma, há uma posição intermediária entre a aplicação dos modelos de IPI e IRPJ e o entendimento pacífico de que, para reconhecer um bem ou serviço como insumo, é preciso verificar a necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para o exercício da atividade econômica do contribuinte.

Nos autos do processo 10280.722549/2011-74, de 25 de fevereiro de 2014 a Quarta Câmara da Terceira Turma da Terceira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão 3403-002.765, trouxe o entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição de crédito do PIS/COFINS com a essencialidade no processo produtivo, isto é, considera o princípio de essencialidade para fins de conceituação de insumo.

O Relator conclui que a configuração de insumo, para efeitos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte, sendo a falta dessa demonstração, um impeditivo para o reconhecimento do direito a crédito.

Em julho de 2016, a mesma Turma sob mesmo entendimento, por meio do Acórdão 9303.004.192, caracterizou como insumo o bem ou serviço que possua: (i) pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou produção ou, ao menos, para torná-lo viável), (ii) essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e (iii) possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Essa posição mudou o cenário jurídico tributário brasileiro, o que influenciou posteriormente o Supremo Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, que se manifestou de forma semelhante ao posicionamento do CARF.

4.2 Do Superior Tribunal de Justiça

A jurisprudência do STJ possuiu uma instabilidade em relação ao conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS não-cumulativos, assim como o CARF, no entanto encontrou um entendimento pacífico sobre o tema.

Em 18 de março de 2010, o julgamento do REsp 1.147.902, se deu como um dos primeiros precedentes sobre o tema, onde fora decidido que o direito ao crédito decorre da utilização do insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. Dessa forma, a Segunda Turma não examinou a possibilidade ao contribuinte do enquadramento do custo de frete interno de mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial ao conceito de insumo, uma vez que não estavam relacionadas à operação de venda suportada pelo contribuinte vendedor (Murayama, 2015).

A mesma turma, em 2013, no julgado do REsp 1128018/RS, se posicionou de forma a concordar com o conceito restritivo de insumo ao afirmar que as Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ademais, firma o posicionamento de que a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS se dá apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação, negando a um supermercado a autorização para utilizar créditos com comissões, consultorias prestas por pessoas jurídicas, limpeza e vigilância, já que os tais serviços não incidem diretamente sobre o produto de fabricação (Murayama, 2015).

Tal decisão ainda reconhece que, em razão do Art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), não se admite interpretação extensiva de benefício fiscal. Sobre isso, Janssen Murayama (2015, p. 162) argumenta: “não há o que se falar em interpretação literal, pois a não-cumulatividade não é um incentivo fiscal, mas uma metodologia de cálculo da base do tributo”.

Em contraposição, o Ministro relator Mauro Campbell Marques, no Julgamento do Resp 1.246.317 pela Segunda Turma do STJ, em junho de 2011, afirmou por meio de seu voto que as Instruções Normativas SRF n^os 247/02 e SRF 404/04 são ilegais por restringirem indevidamente o conceito de “insumos” previsto em seus artigos 3^o.

O relator, por sua vez, definiu “insumo” como: (i) o bem ou serviço adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); (ii) a produção ou prestação do serviço deve depender daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo) (Murayama, 2015).

Consoante a essa mesma linha de entendimento, em agosto de 2014, a Primeira Turma no STJ, no julgamento do Resp 1.281.990, entendeu que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da

atividade fim da empresa.

Enfim, em 22 de fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ julgou o Recurso Especial nº. 1.221.170/PR, Relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho sob a sistemática dos recursos repetitivos, definindo, que o conceito de insumo deve ser aferido á luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, bem como que, as instruções normativas SRF nºs 247/02 e SRF 404/04 efetivamente desrespeitam o comando contido no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Um ponto importante da decisão do STJ é o raciocínio do “teste de subtração”, o qual se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que tem o objetivo de revelar a essencialidade ou relevância do item, já que define insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a efetividade da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É importante salientar que este entendimento do STJ já era encontrado em diversas decisões do CARF, isto é, essa interpretação intermediária já era pacífica na esfera administrativa, como exposto neste trabalho na sessão anterior.

Embora possuam sentidos próximos, os critérios de relevância e essencialidade foram definidos de forma singular e particular no voto da Ministra Regina Helena Costa. Tem-se que o critério da essencialidade prevê o item do qual dependa intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou á prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidade de cada cadeia produtiva (a exemplo o papel da água na fabricação de fogos de artifício versus o seu papel na agroindústria); seja por imposição legal (à exemplo os equipamentos de produção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Neste processo, o Contribuinte trata-se de uma empresa industrial do ramo alimentício, que solicitou, no Recurso Especial em questão, o reconhecimento de insumos os “custos gerais de fabricação’ e as “despesas gerais comerciais’.

Concluiu-se, que as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, material de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI (custos de fabricação), inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, porém afastou esse entendimento das despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções propagandas, telefone e comissões (despesas gerais comerciais).

Após o julgamento, diante do cenário apresentado de novos parâmetros para o conceito de insumo e da ilegalidade sobre a disciplina das Instruções Normativas da RFB por “comprometer a eficácia do sistema de não-cumulatividade”, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e RFB editaram normas administrativas com o objetivo de orientar para o cumprimento da decisão do STJ. Assim, a PGFN publicou a Nota SEI n. 63/2018 em setembro de 2018; e a RFB publicou o Parecer Normativo COSIT n. 5/2019.

A PGFN, por meio da Nota explicativa SEI n. 63/2018, considerou insumo como bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção (teste de subtração). Porém, ressaltou o entendimento do STJ que as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Portanto, deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

Após as considerações, concluiu-se na Nota que, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento fixado pelo STJ acerca da ilegalidade das instruções normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004 e do conceito de insumo aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância (64).

A repercussões no Âmbito da Secretaria da Receita Federal, por sua vez, foram apresentadas por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que concluiu que o conceito de insumo deve ser aferido conforme estabelecido pela Primeira Seção do STJ no Resp 1.221.170/PR, no entanto cita características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em questão.

Entre outros pontos, discute e analisa (i) que insumos são os itens aplicados no processo

de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como os relacionados à atividade de revenda; (ii) que não há insumos na atividade de revenda de bens, isto é, comercial, (iii) a relação de custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pelo STJ, (iv) itens cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da PJ permitem a apuração de créditos das contribuições, e (v) a impossibilidade de apuração de créditos com dispêndios de mão de obra paga pela pessoa jurídica.

4.2.1 A relação de custos de produção e o conceito de insumo do STJ

A COSIT nº 5, como visto anteriormente, em seu item II, analisou a subsunção de determinados itens ao conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecido pela Primeira Sessão do STJ, traçando algumas aplicações específicas do conceito de insumo definido pelo STJ, dentre elas a dos custos de produção de bens e de prestação de serviços e das despesas.

A Fazenda Nacional, dessa forma, reconhece que a Primeira Seção não restringiu suas conclusões a respeito do conceito de insumo geradores de créditos das contribuições à conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc, porém é necessária uma interseção entre tal conceito e os conceitos contábeis, pois (i) a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições, e (ii) a Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

Em primeiro lugar, frisou que o termo insumo não se confunde com custos de produção, no entanto analisou a relação próxima entre o conceito de insumos firmado na decisão em questão e o de custos de produção de bens e de prestação de serviço para efeitos do custeio por absorção exigido pela legislação do IRPJ.

Em comparação, traz à luz a nítida conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do § 1º do art. 13 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 - “custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção” -, e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 - “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Por conseguinte, o Fisco conclui que, mesmo não podendo se utilizar como parâmetro

definitivo, a caracterização do item como custo de produção serve de indício forte para a sua caracterização como insumo.

A Fazenda Nacional, ainda afirma que, raras as hipóteses, até mesmo um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo, portando, há a possibilidade. Entretanto, despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com outras despesas nos setores administrativo, contábil, jurídico, e etc., da pessoa jurídica.

5 Proposições para o futuro – LGPD e discussão de custos

Nos dias atuais, os dados são insumos essenciais a praticamente todas as atividades econômicas. A manchete da capa da revista *The Economist* de 06.05.20173 – *The world's most valuable resource*, ao comparar os dados como o novo petróleo do mundo, traz a luz a discussão dos dados pessoas serem, hoje, o principal recurso econômico da nossa era, também intitulada de *data-driven economy*, ou, economia movida a dados. Esse mercado é sofisticado e composto por agentes que não tem nem mesmo contato direto com os titulares de dados, daí por que as preocupações relacionadas à economia de dados são abrangentes (Frazão, 2019). Além da privacidade, outros desdobramentos da personalidade são colocados em risco pela economia movida a dados, como a própria individualidade e autonomia (Frazão, 2019).

No Brasil, a fim de conferir uma ampla proteção ao cidadão e as situações existenciais mais importantes que são afetadas pelo tratamento de dado, foi aprovada em 2018 a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), nº 13.709/18, que baseada nas regulações europeias (*General Data Protection Regulation – GDPR*), constitui um marco normativo alusivo aos processos sociais e econômicos dos dados digitais. A Lei, que se tornou vigente no ano de 2020, dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

Nesse contexto, em 8 de julho de 2021, a rede varejista de comércio de roupas TNG, em sentença proferida pelo Juiz Federal Pedro Pereira dos Santos, da 4ª Vara Federal de Campo Grande (MS), obteve o direito de créditos de PIS/COFINS sobre os gastos com implementação da Lei nº 13.709, a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD, no Mandado de Segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000.

O entendimento proferido pelo magistrado tem como base a decisão do STJ sobre o REsp 1.221.170, exposto da seção anterior, onde o conceito de insumo deverá, portanto, ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, a Justiça Federal em decisão de 1º Grau, ainda que recorrível, reconheceu a LGPD como essencial para a atividade das empresas, visto que, os gastos para que as empresas estejam em conformidade com o novo estatuto sobre proteção de dados incluem-se no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS.

O Magistrado concluiu que, tratando-se de investimentos obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções que podem chegar até 1% do seu faturamento, os custos com implementação de LGPD devem ser enquadrados como insumos. Vale dizer que, esses gastos correspondem a tecnologia, processos e pessoas, logo em áreas como TI, marketing, RH, etc.

Partindo do ponto que um Mandado de Segurança é inter-partes, ou seja, existe para beneficiar apenas as partes integrantes do grupo; esse só gera efeitos entre o Contribuinte e o concedente, no caso a Fazenda Nacional. Portanto, esse julgado, único até agora para créditos de gastos de implementação da LGPD, abriu portas para essa discussão, podendo futuramente resultar em jurisprudência nas esferas administrativa e judicial.

O objetivo dessa seção não é trazer uma resposta definitiva sobre o tema - se os gastos de implementação podem ou não ser considerado insumo de PIS/COFINS -, porém é interessante observar que, embora a implementação da Lei seja obrigatória, os custos ou despesas relacionadas a sua implementação não estão relacionadas ao processo produtivo, mas sim ao processo de venda, pois ocorre em função da proteção de dados do cliente.

Esses gastos, do ponto de vista contábil, não podem ser considerado insumos, pois não estão voltados para o processo produtivo, ou seja, não é um custo, mas sim uma despesa de venda.

Como visto na segunda seção desse ensaio, um dos motivos para as diversas decisões acerca do tema é o entendimento divergente entre as áreas correlatas de estudo. Para a Contabilidade, prevalece a essência sobre a forma, desse modo os gastos com a implementação da LGPD não podem ser considerados insumos, mas para as ciências jurídicas a LGPD, pela sua obrigatoriedade, fora considerada essencial para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, garantindo o direito a crédito de PIS/COFINS.

6 Reflexões e percepções sobre a implicações para o contribuinte

Esse estudo constatou que existe uma insegurança jurídica no País, devido a divergência entre os entendimentos administrativo e judicial, consequência de uma legislação que não definiu de forma clara e específica os aspectos relacionados ao conceito de insumo. Dessa forma, não conversam entre si uma base legal e outra conceitual que possuem interpretações divergentes.

De um lado está o entendimento da Fazenda Nacional e de outro o entendimento jurídico, que embora hoje tenham um entendimento semelhante sobre insumo nas contribuições de PIS/COFINS, não garantem o princípio da isonomia tributária para os referidos tributos. Esse princípio é lesado em três circunstâncias principais: (i) na acessibilidade em recorrer a fim de se garantir o direito a crédito das contribuições, (ii) no tempo em julgado dos recursos tanto ao CARF quanto nos Tribunais e (iii) na atuação do profissional contábil.

Para que o contribuinte recorra administrativa ou judicialmente, é devido ao mesmo lidar com despesas onerosas, por exemplo com honorário advocatício e contábil, além de outros gastos com documentação e nos órgãos onde corre o processo. Ademais, na maioria das vezes os processos permanecem nos órgãos por anos, aumentando ainda mais os gastos do empresário. Dessa maneira, um contribuinte que possua uma estrutura pequena não possui recursos que forneçam o aparato necessário para recorrer e garantir o crédito na sua base de cálculo, enquanto um de grande estrutura possui o “fôlego” financeiro suficiente para encarar a luta pelo direito a crédito que pode chegar a anos. Portanto há o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram nessa situação equivalente.

Além disso, é relevante a reflexão das implicações do empresário em relação ao profissional contábil e os desafios do mesmo em exercer a sua profissão. Em meio a insegurança jurídica, muitas vezes, o contador prefere ser conservador, ou seja, seguir a rigor apenas a definição contábil, fechando os olhos para o desafio de ir além da sua área de atuação. Enquanto outros nem se quer são conhecedores do cenário da concessão de crédito das contribuições, devido a diversas circunstâncias que o impedem de ser manter atual. Quando há o comodismo por parte do contador, o contribuinte acaba saindo prejudicado já que paga mais do que é devido.

Portanto, não deveria ser permissível que um sistema tributário de um País possua entendimentos que se divergem entre si, muito menos que lesasse o princípio da isonomia tributária, o garantidor do tratamento igualitários entre os contribuintes. Logo, é necessária uma

base legal que se aproxime da prática, e para que isso aconteça é necessário modificar e criar leis, decretos, instruções normativas, etc.

7 Conclusão

Este trabalho buscou analisar e discutir a evolução do conceito de insumo na sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS/COFINS, á luz da contabilidade de custos e por meio das jurisprudências encontradas nas esferas administrativa e jurídica acerca do tema; a fim de expor ao profissional contábil, de forma interdisciplinar, uma das maiores controvérsias do sistema tributário brasileiro.

Para isso, inicialmente, fez-se necessário averiguar o conceito de insumo na contabilidade de custos, por meio da legislação que regulamentam o IRPJ, distinguindo custos de despesas. Concluiu-se, dessa maneira, que insumo é todo custo (não despesa) ligado, direta ou indiretamente, ao processo produtivo de bens e serviços.

Na terceira seção, procurou-se demonstrar o conceito legal que envolve o termo insumo, isto é, a Legislação que modela o PIS/COFINS desde sua origem cumulativa até a implementação da não-cumulatividade dessas contribuições pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, que opera por meio da concessão de créditos, entre outros, à **insumos** na prestação de bens e serviços destinados à venda. Percebeu-se que a legislação não apresentou de forma minuciosa o modo como deveria ser aplicado essa sistemática, devido vacância do termo insumo.

Na tentativa de definir o termo, a RFB publicou as Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e a 404/2004, equiparando o conceito de insumo do PIS/COFINS ao do IPI. Essa definição, restritiva e inválida para a maior parte da doutrina, foi responsável pelas diversas contradições entre o Fisco e o contribuinte nos anos que se seguiram, principalmente por meio de recursos tanto no CARF quanto no STJ, que discorrem jurisprudencialmente a cerca do tema.

Concluiu-se que o CARF apresentou uma evolução no entendimento de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS, que Janssen Murayama divide em três momentos: (i) a tentativa de equiparar o conceito de insumo no PIS/COFINS ao do insumo no IPI; (ii) a tentativa de equiparar o conceito de insumo aos custos e despesas necessárias ao IRPJ, e (iii) concluindo que existe um conceito próprio deste termo para as contribuições em questão. Desse modo, o CARF adota a chamada “posição intermediária”, onde o conceito de insumo é relacional ao processo de produção.

Analisados os precedentes do SJT, concluiu-se que, mesmo apresentando oscilações no entendimento por muitos anos, o Tribunal se posicionou de forma pacífica sobre o tema por meio do julgamento do Resp n° 1.221.170/PR, onde fixou os critérios da relevância e

essencialidade para a definição de um determinado item como insumo, além de considerar equivocada e restritiva as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404//2004, por limitar o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Constatou-se que, após o julgamento, a PGFN publicou a SEI n. 63/2018 e a RFB publicou o Parecer Normativo COSIT nº 5, a fim de orientar para o cumprimento da decisão do STJ. Nesse último, a Receita discutiu a proximidade entre o conceito de insumo dado pelo Tribunal e conceito de custos de produção, frisando que ambos os dois não devem se confundir, porém a definição de determinado item como custo pode significar um forte indício para sua caracterização como insumo.

Por meio de uma breve discussão sobre a recente LGPD e a obtenção de direito a crédito dos gastos com implementação dessa Lei, concluiu-se que, tais gastos, para a contabilidade fazem parte das despesas de venda da entidade e não dos custos relativos ao processo produtivo, e por esse modo não são considerados insumos, prevalecendo a essência sobre a forma. Por outro lado, para a ciências jurídicas, levando em consideração a sua obrigatoriedade, tais gastos foram considerados como essenciais para o processo produtivo, configurando-se no conceito de insumo.

O futuro do conceito de insumo não pode ser previsto, já que a interpretação dos textos legais, bem como a tributação, estão sempre em evolução, buscando continuamente a sua melhor adaptação à realidade e aos seus conflitos (Murayama, 2015). Contudo, recomenda-se para trabalhos futuros analisar a tendência das novas decisões nas esferas administrativa e judicial, a fim de analisar a evolução do termo insumo nas áreas correlatas de atuação.

Por fim, fez necessário trazer uma reflexão e percepções sobre as implicações do cenário apresentado em relação ao contribuinte. Conclui-se que as divergências entre a base conceitual e a legal resultam em uma insegurança no sistema tributário brasileiro, e para solucionar essa problemática é preciso modificar as leis, decretos e instruções normativas que permeiam o conceito de insumo, a fim de o aproximar da prática. Além de entender o desafio e o papel da atuação do profissional contábil, que por seguir a rigor as definições contábeis acabam prejudicando o contribuinte, que paga mais.

8 Referências

- Araújo, Érika Amorim. (2005). Análise das contribuições sociais no Brasil. Brasília: CEPAL.
- Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: Jan.2022.
- _____. Lei nº. 10.637, de 30.12.2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em Jan.2022.
- _____. Lei nº. 10.833, de 29.12.2003. Brasília, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em Jan.2022.
- _____. Lei nº. 13.709, de 14.08.2018. Brasília, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso . Acesso em Jan.2022
- Canado, V. R. (2008). As regras-matrizes de incidência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nos regimes " cumulativo", " não-cumulativo", de " incidência monofásica" e de " substituição tributária", previstos na Lei Complementar n. 70/91 e nas leis n. 9.718/98, n. 10.147/00, n. 10.485/02, n. 10.560/02 e n. 10.833/03.
- Carvalho, Paulo de Barros. (2013). In Direito Tributário: Linguagem e método. 5º edição – São Paulo.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TG 09. RESOLUÇÃO Nº 1.138/08. Disponível em http://www.informanet.com.br/Prodinfo/gcon/normas/resolucao_cfc_1138_2008.pdf. Acesso em: Mar.2022.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). CPC 09 (R1): Demonstração do Valor Adicionado. (2008) Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf. Acesso em: Mar. 2022.
- Das Neves, S., & Viceconti, P. E. V. (2012). Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo. Saraiva.
- Fajersztajn, B. (2014). Pis e COFINS. Uma proposta objetiva para a definição do conceito de insumos. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Nº 230.
- Favacho, F. G. (2015). Insumos no PIS/COFINS: método pragmático. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Ferreira, F. F., & Barbas, L. M. V. (2020). Creditamento do PIS/Cofins sob o conceito de insumo conferido pelo STJ no julgamento do *leading case*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 142.
- Frazão, A. (2019). Direitos básicos dos titulares de dados pessoais.Revista do Advogado, São Paulo.

- Frazão, A. (2019). Fundamentos da proteção dos dados pessoais: Noções introdutórias para a compreensão da importância da Lei Geral de Proteção de Dados. In: FRAZÃO, Ana; TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais e suas repercussões no Direito brasileiro. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil.
- Greco, M. A. (2004). Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, pp.112-122.
- Iudícibus, S. (1999). Dicionário de Termo de Contabilidade. Atlas. São Paulo.
- Receita Federal Do Brasil. Parecer Normativo - COSIT N° 5, de 17 de dezembro de 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: Fev.2022.
- _____. Instrução Normativa SRF N° 247, de 09 de maio de 2003. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: Jan.2022.
- _____. Instrução Normativa SRF F N° 404, de 12 de março de 2004. DOU de 15/03/2004, seção, página 28. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. Acesso em: Jan.2022.
- Martins, E. (2003). Contabilidade de Custos, 9. Ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, N. (2005). O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin.
- Moreira, A. M. (2009). Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). Dissertação de Doutorado, Universidade de São Paulo.
- Moreira, A. M.; & Campos, E. L. de A. (2016). O conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS: Estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, São Paulo, v. 1, n. 22333, pp. 139-162.
- Murayama, J. (2015). O conceito de insumo no PIS/COFINS. São Paulo: Lumen Juris.
- Oliveira, F. R. de. (2014) Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS. 3. ed São Paulo: FISCOsoft: Thomson Reuters.
- Oliveira, R. M. De. (2005). Aspectos Relacionados à “Não-Cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio 114 Campos (coord). PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin.
- Pêgas, P. H. (2017). Manual de contabilidade tributária, 9ª edição. São Paulo: Atlas.

Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF: Tema 18/ PIS e COFINS – Conceito de insumos. Disponível em: http://cdn2.jota.info/wpcontent/uploads/2016/02/NEF_PISCOFINS_INSUMOS.pdf. Acesso em: Fev.2022.

Tomé, F. del P. (2013). Definição do conceito de “insumo” para a não cumulatividade do PIS e da Cofins. [s.l.]: Ibet.

Supremo Tribunal Federal. REsp: 1221170 PR 2010/0209115-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/570453384/recurso-especial-resp-1221170-pr-2010-0209115-0/inteiro-teor-570453391>. Acesso em: Jan.2022.