PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

LUIGI LEITE GAVA

**O CONCEITO DE INSUMO E O DIREITO CREDITÓRIO DO PIS E
DA COFINS.**

**SÃO PAULO
2022**

LUIGI LEITE GAVA

**O CONCEITO DE INSUMO E O DIREITO CREDITÓRIO DO PIS E
DA COFINS.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito para conclusão do Curso de Graduação em Direito.

Orientador: Prof. Robson Maia Lins (PUC-SP)

SÃO PAULO
2022

LUIGI LEITE GAVA

**O CONCEITO DE INSUMO E O DIREITO CREDITÓRIO DO PIS E
DA COFINS.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como requisito para conclusão do Curso de Graduação em Direito.

Aprovado em: ____/____/____.

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer imensamente aos meus pais, Edgar e Simone, que nunca mediram esforços para me auxiliar durante a caminhada da vida, além dos meus irmãos, Diego e Breno, sem o apoio de vocês isso não seria possível.

Um agradecimento em especial a todos que passaram pela minha vida durante todos esses anos da minha trajetória na faculdade, foram anos de aprendizado com pessoas que convivi, confiei e fui confiado, tendo uma imensa gratidão por todos os momentos nesses anos, onde me permiti saber mais sobre as pessoas.

Agradeço também ao Prof. Robson Maia Lins, por ter sido meu orientador e ter desempenhado uma função essencial para que eu pudesse atingir meus objetivos.

Por fim, agradeço também a todos os professores que dedicaram o seu tempo, compartilhando conhecimentos que me auxiliaram durante essa minha trajetória, o compartilhamento do saber é algo imensurável, mais impressionante ainda é ensinar com a destreza de fazer um aluno se apaixonar pelo ensino, deixando esse meu agradecimento em especial a todos os professores que me fizeram ter um sentimento pelo que estava sendo transmitido.

RESUMO

A presente monografia tem como escopo principal, a abordagem de como um conceito pode ser tão impactante em uma relação jurídica. O Conceito de insumo utilizado no direito creditório do PIS e da COFINS, já passou por diversas interpretações, sendo impactante na forma em que o contribuinte adquirisse créditos no sistema não-cumulativo, sendo aplicado de acordo com cada entendimento da época. Sendo assim, serão analisadas como os conceitos foram se moldando com o tempo e como foram julgados em determinadas épocas, nos levando até o conceito de insumo que conhecemos hoje, que mesmo não havendo uma decisão definitiva do conceito, nos direciona a um caminho que demonstra com maior lucidez, a relação que o conceito de insumo deve ter com o processo produtivo do contribuinte, com a finalidade de se obter crédito tributário.

Palavras-chave: Direito Creditório; PIS; COFINS; Insumo; Processo produtivo.

ABSTRACT

The main scope of this monograph is to approach how a concept can be so impactful in a legal relationship. The concept of input used in the PIS and COFINS credit right has gone through several interpretations, impacting the way in which the taxpayer acquired credits in the non-cumulative system, being applied according to each understanding at the time. Therefore, it will be analyzed how the concepts were shaped over time and how they were judged at certain times, leading us to the concept of input that we know today, which even without a definitive decision on the concept, directs us to a path that demonstrates with greater lucidity, the relationship that the concept of input must have with the productive process of the taxpayer, in order to obtain tax credit.

Keywords: Tax Credit; PIS; COFINS; Input; Productive process.

LISTA DE SIGLAS

PIS/PASEP	Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
IN	Instrução Normativa
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Tema.....	9
1.2 Pergunta de Pesquisa.....	11
1.3 Problema e Objetivos do Trabalho.....	11
2. NOÇÕES DE TEORIA GERAL DA NORMA JURÍDICA ESSENCIAIS AO PRESENTE ESTUDO	12
2.1 Definição do conceito de norma jurídica	12
2.2 Norma jurídica em sentido amplo	13
2.3 Norma jurídica em sentido estrito	14
2.4 Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	14
3. PIS/COFINS E NÃO CUMULATIVIDADE	17
3.1 Regra-Matriz de Direito ao Crédito.....	17
3.2 Cálculo normativo entre a regra-matriz do direito ao crédito e a regra-matriz de incidência tributária	18
4. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO” PARA PIS/COFINS	19
4.1 Caráter relacional do conceito de “insumo”	19
4.2 Parâmetros para determinação do conceito de “insumo”	20
4.3 Papel dos julgadores na determinação do conceito de “insumo”: interpretação autêntica.....	21
4. CONCLUSÃO	23
5. REFERÊNCIAS	24

1. INTRODUÇÃO

1.1 Tema

O conceito de insumo para apropriação de créditos do Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), é um tema que traz controvérsias até os dias atuais, levantando discussões acerca da aplicabilidade desse conceito para os contribuintes que buscam esse crédito através da sua atividade econômica exercida.

A discussão teve início com a promulgação da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, que instituíram a sistemática não cumulativa para o PIS e a COFINS, que até então eram incidentes de forma cumulativa sobre o faturamento das pessoas jurídicas, possibilitando as empresas a descontar créditos de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (BRASIL, 2002; BRASIL, 2003).

Ao incluir a possibilidade de descontar crédito de bens e serviços utilizados como insumos, as Leis deixaram uma lacuna em aberto ao não legislar sobre quais eram especificamente os insumos que poderiam ser apurados para obter os créditos do PIS e da COFINS, abrindo margem para diversas interpretações do conceito de insumo que poderiam ser utilizados pelas pessoas jurídicas, levando a discussão às esferas administrativas e judiciais.

Com o intuito de sanar eventuais dúvidas acerca do conceito de insumo, a Receita Federal do Brasil publicou as Instruções Normativas nº 247/2002 (alterada pela IN nº 358/2003) e nº 404/2004, que adotou o conceito de insumo como 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 de fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto e, ou, na prestação de serviço (BRASIL, 2002; BRASIL, 2004).

Ainda sob o prisma do âmbito administrativo, mesmo com as publicações das Instruções Normativas pela Receita Federal do Brasil, foi instaurada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o debate acerca da matéria de insumos, que adotou

alternativas¹ que traçavam paralelo com a não cumulatividade do IPI e ICMS, com a forma de apuração do IRPJ, e outros que adotavam uma posição equidistante entre as anteriores, sendo possível analisar a evolução da jurisprudência adotada através de períodos em que a discussão era levantada.

Com a constante discussão em anos de julgamentos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, há aproximadamente uma década foi se desenvolvendo um conceito em que se referia ao insumo como um bem tomado como insumo e a atividade econômica realizada pelo contribuinte, de maneira que para ser utilizado para apropriação do crédito, o insumo deveria estar diretamente relacionado com a essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para determinada atividade econômica, sendo adotada essa posição de modo pacífico pelo conselho.

Não obstante, também se instaurou a discussão no âmbito judiciário acerca do conceito de insumo, levando o Superior Tribunal de Justiça no ano de 2018, através do REsp nº 1.221.170/PR, concluir o julgamento que decidiu qual o conceito que deveria ser adotado para a possível apropriação do crédito pelos contribuintes. O julgado, que se tornou sede de Tema Repetitivo, adotou tese semelhante a abordagem intermediária que havia sendo utilizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, além de declarar ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº. 247/2002 e 404/2004 (BRASIL, 2018).

Com esse conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, que muito se assemelha ao que havia sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o critério da essencialidade ou imprescindibilidade que deve ser demonstrado pelo contribuinte deverá estar intrinsecamente ligado ao exercício econômico que realiza, se caracterizando como um bem ou serviço que caso não houvesse, inviabilizaria sua atividade econômica. Estamos diante de uma posição que vem se mostrando mais pacificada em relação ao conceito de insumo, mas ainda assim

¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, DIAS, Karem Jureidini; DA SILVA, Daniel Souza Santiago; HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2016. p. 654.

demonstra algumas incertezas quanto aos diferentes julgadores que analisam determinada matéria de diferentes contribuintes, sendo mais do que necessário a análise crítica por parte dos julgadores para que o critério da essencialidade não seja auferido de maneira divergente do que a imprescindibilidade daquele bem ou serviço para execução da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

1.2 Pergunta de Pesquisa

Como o conceito de insumo deve ser relacionado com a essencialidade da atividade econômica exercida, a fim de apurar créditos?

1.3 Problema e Objetivos do Trabalho

O principal problema, que também é o escopo principal da presente monografia, é o caráter relacional que o conceito de “insumo” pode estar sendo sujeito em uma relação jurídica tributária, a falta de uma definição concreta leva aos tribunais a incerteza de qual postura deverá ser adotada, levando o conceito de “insumo” a uma incidência que pode variar de acordo com uma turma de julgamento e outra, sendo mais do que necessário uma definição exata para que o caráter relacional do conceito utilizado, seja aplicado em conformidade para todos os contribuintes que pleiteiam créditos acerca do insumo utilizado em seus processos produtivos.

A grande questão acerca do assunto é a variabilidade acerca do conceito de insumo que está sendo aplicado, o grande volume de contribuintes e seus processos produtivos, fazem com que o insumo possa ter uma forma mais abstrata do que deveria ser a utilizada, sendo mais específico, sem uma definição em exato do que é o insumo relacionado ao processo produtivo, abre espaço para que contribuintes tentem inserir todo o seu custeio que também integra o processo produtivo ao conceito de insumo sujeito ao crédito, e com a incerteza jurídica e variabilidade de decisões dos tribunais, levanta uma questão de até onde o insumo declarado é, de fato, essencial ao processo produtivo.

O objetivo central é a análise entre o conceito de insumo em seu aspecto de essencialidade ao processo produtivo, que ao ter uma definição mais concreta acerca do caráter relativo, possa instaurar uma certeza jurídica que leve à justiça tributária, não de forma a prejudicar ou beneficiar certos contribuintes, mas justamente definir no campo

lógico do direito tributário, qual deverá ser o insumo declarado que poderá estar sujeito ao crédito tributário que provém do insumo utilizado na cadeia de um processo produtivo.

2. NOÇÕES DE TEORIA GERAL DA NORMA JURÍDICA ESSENCIAIS AO PRESENTE ESTUDO

2.1 Definição do conceito de norma jurídica

As normas jurídicas segundo Paulo de Barros Carvalho², são juízos hipotéticos que se dão através da realização condicional de um fato, através dela podemos subsumir que todo ato ou fato jurídico que se concretiza através de alguma ação, irá desencadear uma série de consequências disciplinadas por uma norma jurídica. Através desse pressuposto, podemos observar que esse juízo hipotético abrange as demais áreas do direito, porém o que irá definir e regular os consequentes normativos, se dá através do princípio da causalidade.

No direito tributário, o exercício da edição da norma jurídica se dá através de um processo legislativo elaborada pelo plano federal, estadual e municipal, que é exercido pelo que denominamos de competência tributária. Diante disso, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, dentro da sua delimitação definida pela Constituição Federal, realizam através do mecanismo legislativo a elaboração das normas jurídicas tributárias, que vinculam determinado juízo hipotético à realização condicional do fato, introduzindo ao nosso ordenamento jurídico textos de lei tributária, que contém uma estrutura semelhante as demais normas jurídicas.

A partir da elaboração e constituição da norma jurídica tributária, é de suma importância classificá-las para que seja transmitida com uma maior facilidade os entendimentos relacionados ao objeto da norma, havendo diferentes maneiras já elaboradas que tentam transmitir, com especificidade, o conhecimento da norma jurídica tributária. Dentre as classificações propostas para a análise, temos uma que considera a função do tipo normativo que as insere no sistema e outra que analisa através do grupo institucional a que pertencem essas normas. Através da classificação da norma jurídica tributária, podemos designá-la em dois sentidos, uma designada por norma tributária em

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2019.

sentido estrito, em que marca o núcleo do tributo através da regra-matriz da incidência fiscal, e por outro lado, temos designada a norma tributária em sentido amplo, caracterizada pela norma administrativo-fiscal, que será analisada mais detalhadamente nos tópicos a seguir.

2.2 Norma jurídica em sentido amplo

A classificação da norma jurídica em sentido amplo, decorre da necessidade de introdução de disciplina e regras em nosso sistema tributário, isso se dá pelas disposições legislativas e regulamentares, que delimitam a apuração, controle e procedimento decorrente do crédito tributário, sendo instituídas através de leis, normas constitucionais, emendas, medidas provisórias, resoluções e decretos legislativos.

Por se tratar da norma jurídica em sentido amplo, é essencial analisarmos o conjunto de normas que integram o nosso sistema tributário como um todo, pois ela se refere a outras normas que se relacionam com os deveres impostos atrelados à atividade administrativo-fiscal, impondo uma conduta compulsória através de deveres instrumentais, que tem relação com a natureza administrativa-fiscal, que resulta na fiscalização e arrecadação dos tributos.

Essa relação jurídica tributária, tem como objetivo a vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária, sendo regulada em sentido amplo através das fontes formais do direito tributário. Como já mencionado anteriormente, a disciplina e regulação das normas jurídicas tributárias se dão através das fontes formais, sendo separadas através das fontes primárias e secundárias. Nas fontes primárias, temos a nossa Constituição Federal, sendo válido ressaltar que não cria tributos, apenas delimita a competência tributária, as Emendas Constitucionais, as Leis Complementares, os Tratados e Convenções Internacionais, as Leis, as Medidas Provisórias, Resoluções e os Decretos. Por fim, as fontes secundárias ou complementares, que juntamente com as fontes primárias compõem a legislação tributária, temos os Atos Normativos, as Decisões Administrativas e Judiciais, e também os Convênios, sendo essas fontes imprescindíveis para determinar o alcance e validade das normas jurídicas.

2.3 Norma jurídica em sentido estrito

Diferentemente do que foi possível observar na norma tributária em sentido amplo, a norma tributária em sentido estrito é a que define a sua incidência fiscal, que é composta por uma estrutura que possui uma hipótese ou antecedente e uma consequência, caracterizando o dever-ser da norma jurídica. Nesse conjunto estrutural, a hipótese é definida como a previsão de um fato hipotético, enquanto a consequência irá tratar da relação jurídica que se instaura no momento e no local que acontece o fato anteriormente hipotético, sendo a hipótese aludida ao antecedente normativo e o segundo para o consequente normativo.

Dentre a hipótese e o consequente normativo, há critérios que nos ajudam a identificar o núcleo da norma padrão de incidência tributária, sendo que na hipótese devemos identificar o critério material, em que define o comportamento de uma determinada pessoa, o critério temporal, que está atrelada ao tempo, e o critério espacial, relacionado ao espaço em que se dá determinada ação. Já no consequente, temos o critério pessoal, em que é definido o sujeito ativo e passivo daquela relação jurídica tributária, e o critério quantitativo, que remete a base de cálculo e a alíquota que irá incidir naquela relação.

Diante disso, podemos denominar a norma tributária em sentido estrito como Regra-matriz de Incidência Tributária, que cuida e analisa diretamente o fenômeno da incidência, que identifica a obrigação de pagar determinado tributo, estabelecendo um vínculo entre o antecedente, que atua no fato hipotético da ocorrência que não seja um fato ilícito, com o consequente, que prescreve a relação jurídica, que uma norma irá impor ao sujeito passivo a conduta de entregar determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo, fenômenos esse que trataremos detalhadamente no tópico a seguir.

2.4 Regra-Matriz de Incidência Tributária

Tratando a norma tributária em sentido estrito, a Regra-Matriz de Incidência Tributária busca definir e limitar o sentido e alcance entre a lei e o aspecto jurídico causado por esse fenômeno. A norma jurídica em si, abre inúmeras possibilidades de interpretações de acordo com a vivência e percepção do indivíduo em si sobre as coisas que o rodeiam, ou seja, por mais que tenha uma norma literal, um indivíduo pode ter uma

conduta diferente da explicitada na norma, mesmo havendo um direcionador delimitando acerca das atitudes do indivíduo, e isso é o aspecto que constitui o fenômeno do direito.

Acerca da ampla e difusa doutrina, há elementos específicos para que possamos não só analisar o seu conteúdo, como também delimitar a norma para que ela produza os efeitos e resultados esperados. Para isso, é utilizado a hipótese tributária, em que caracteriza a linguagem geral, e o fato jurídico tributário, que demonstra acontecimento do fato em si, na hipótese tributária, nada mais é do que buscamos definir com o auxílio da regra-matriz de incidência tributária, a subsunção do fenômeno tributário em que ali estará sujeito ao tributo, ao passo em que o fato jurídico se torna a concretização da hipótese anteriormente prevista em norma, sendo mais do que necessário a incidência tributária sobre determinado fato. Para que isso ocorra, há dois tipos de normas em nosso ordenamento jurídico, uma que se refere as regras de comportamento, e outras sobre as regras de estrutura, ambas são necessariamente entrelaçadas para que exista um vínculo de que no instante em que o evento descrito pela norma seja realizado, o fato e incidência jurídica também estará presente, ou seja, a hipótese tributária e o consequente tributário.

Para aprofundamento da hipótese tributária, há elementos que são imprescindíveis para a constituição dela, como uma previsão que relacione o acontecimento social e também a realização efetiva desse fato jurídico, sendo em um determinado espaço e tempo, que se adequam à realidade em que vivemos. Para melhor definirmos, utilizamos critérios da hipótese para uma melhor definição e delimitação dos aspectos tributários em que estamos sujeitos, sendo os critérios materiais, espaciais e temporais. Em relação ao critério material, devemos observar como uma parte da hipótese tributária, em que ao abstrairmos os critérios temporais e espaciais, temos um comportamento que enseja um dar ou fazer que são caracterizados como movimentos voluntários que correspondem a comportamentos que ensejam esse antecedente jurídico, atingindo esse comportamento um verbo e um complemento.

Seguindo a ordem dos critérios que compõem a Regra-matriz de Incidência Tributária, o Critério Espacial compõem o critério que indica lugares, áreas e regiões que são determinantes para a incidência tributária, podendo se dizer que ela compete com a vigência territorial da lei vigente daquele lugar, havendo três formas utilizadas para compor o tributo conforme o critério espacial estabelecido, conforme temos: Hipótese em que o critério espacial determina o local que ocorre o fato típico; a hipótese em que o

critério abrange áreas específicas e a hipótese em que qualquer fato estará sujeito à vigência dentro daquele território, havendo, claro, determinadas exceções quando se trata de divergências territoriais e o ente competente para o exercício da cobrança em relação ao Critério Espacial.

Além dos critérios apresentados que compõem o antecedente determinante para a incidência tributária, o Critério Temporal se dá muito importante pois ele define com exatidão o instante em que se dará a prestação pecuniária, isso se dá pois o marco temporal é essencial para definição do dever jurídico ao sujeito passivo, compondo juntamente com toda essa estrutura, a hipótese tributária. Um fato importante que compõe essa discussão, é outro fator determinante para incidência tributária, sendo o fato gerador, nele é contido o acontecimento dentro do plano em que está regido nossas normas e também a condição indicada para que surtam os efeitos necessários para o prosseguimento da cadeia tributária.

Sendo essa a composição da hipótese tributária, a Regra-matriz de incidência tributária também é composta pelo consequente tributário, o consequente normativo é o fator determinante para a regulação dos deveres jurídicos, demonstrando um vínculo que se dará entre o sujeito ativo e sujeito passivo, chamada obrigação tributária. A obrigação tributária, consiste no surgimento da ocorrência do fato gerador, que resulta em um lançamento tributário, gerando um débito ao sujeito passivo, ou seja, o dever de pagar, e por outro lado, um crédito ao sujeito ativo, sendo esse o direito de cobrança de um determinado tributo.

Assim como a hipótese tributária, o consequente tributário também é regulado e composto por critério, havendo o critério pessoal, que abrange os sujeitos envolvidos na relação tributária, e o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota que incide sobre a obrigação tributária. Sendo assim, ao apontar primeiramente para o critério pessoal do consequente tributário, temos o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação, em um primeiro momento, o sujeito ativo é aquele encarregado de exigir determinada prestação pecuniária, sendo tanto titulares de direito público quanto de direito privado, sendo essa dotada para poder exercer a ação de exigir. Por outro lado, no critério pessoal, temos o sujeito passivo da relação, é aquele em que tem o dever de pagar determinada prestação, sendo esse o contribuinte ou um responsável designado para o cumprimento de tal determinação expressa.

Abordando agora o critério quantitativo, remetemos a relação ao critério econômico, que abrange valores monetários e também maneiras para medir a intensidade daquele dever tributário, sendo compostos no consequente tributário a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é essencial para mensurarmos a grandeza do fato jurídico tributário em que está sendo inserida essa relação, demonstrando com exatidão o processo de cálculo que é feito em determinada situação, sendo juntamente com a alíquota, composto necessário para aludir a importância do valor em dinheiro, pois a alíquota, em uma proporção variável, é elemento decisivo para indicar com exatidão o valor monetário e a fração em que a relação jurídica está sujeita.

3. PIS/COFINS E NÃO CUMULATIVIDADE

3.1 Regra-Matriz de Direito ao Crédito

Acerca da Regra-Matriz de Direito ao Crédito, é necessário ressaltar que a contribuição ao PIS e a COFINS, são contribuições sociais destinadas a seguridade social, em que nessa modalidade, será apurada no regime não cumulativo de tributos, ou seja, os valores pagos em bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada em nosso território, custos e despesas e bens e serviços acrescentados ao processo produtivo do que incorre o funcionamento daquela pessoa jurídica contratante.

Sendo assim, o direito ao crédito provém da dedução dos valores pagos, nos serviços enquadrados, ao PIS e a COFINS, sendo essencial a análise da Regra-Matriz que dá direito ao crédito tributário, fazendo uma dupla análise de ambas as contribuições sociais, primeiramente no antecedente tributário, o critério material que surge para essa contribuição, é auferir receita ou o faturamento da pessoa jurídica, sendo dado dentre o território nacional, ou seja, o critério espacial, e dependendo da modalidade optante da pessoa jurídica, o critério temporal se dá através do momento da apuração, que pode ser mensal.

Já para o consequente tributário, no critério pessoal, o sujeito ativo sempre será a União, por ser o ente competente para apuração do tributo, de maneira que o sujeito passivo será a pessoa jurídica que auferir sua renda. Por outro lado, no critério quantitativo, a base de cálculo é retirada no faturamento mensal da pessoa jurídica, havendo no PIS e na COFINS, algumas exclusões, que após retiradas compõem o valor

do faturamento mensal, como por exemplo saídas isentas, vendas canceladas, receitas de combustíveis e entre outros. Com isso, a alíquota se encarrega de apontar o valor que deverá ser utilizado no valor não cumulativo, sendo para o PIS um valor de 1,65% e para a COFINS, 7,6%.

Após análise da Regra-Matriz e composição do faturamento da pessoa jurídica, o direito ao crédito é revelado para aqueles que possuem bens e serviços domiciliados em nosso território nacional, como também os custos e despesas pagos ou creditados a essas pessoas jurídicas domiciliadas em nosso território.

3.2 Cálculo normativo entre a regra-matriz do direito ao crédito e a regra-matriz de incidência tributária

Sendo a Regra-Matriz do direito ao crédito essencial para delimitarmos a apuração do crédito do PIS e da COFINS, aspectos importantes surgem também para efetuarmos o cálculo normativo entre a regra do direito ao crédito e a regra-matriz de incidência tributária, sendo o cálculo normativo do direito ao crédito apurado em relação ao custo, despesa e encargo que são vinculados à receita.

Dessa maneira, o critério a ser determinado pela pessoa jurídica é pelo método de apropriação direta, através de contabilidade de custos integrados, como também é feito um rateio proporcional aplicado aos custos, com a despesa se encaixando entre a receita bruta que não incide com a receita bruta total, devendo efetuar o pagamento das contribuições em cada período de apuração.

Diante disso, o cálculo normativo é realizado da seguinte forma: Um contribuinte apura seus créditos em um determinado período, de acordo com a aquisição de mercadorias e também dos custos pago a pessoas jurídicas. Contabilizando a todo o processo da cadeia produtiva, onde:

Compra de insumo:	R\$: 570.000,00
Energia para os maquinários utilizados:	R\$: 3.700,00
Depreciação dos equipamentos:	R\$: 700,00
Local de armazenagem:	R\$: 2.100,00
Sendo um total de:	R\$: 576.500,00

Nesse caso, o COFINS a recolher seria de R\$: 43.814,00, enquanto o recolhimento para o PIS seria de R\$: 951.225,00 utilizando a sistemática da regra-matriz de incidência tributária. Agora, falando sobre o direito ao crédito, temos sobre cada tipo de operação mencionada a metodologia com base na apropriação direta dos custos, despesas e encargos e a metodologia na apropriação proporcional, onde a primeira opção, da apropriação direta se torna muito mais vantajosa para o contribuinte.

4. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO” PARA PIS/COFINS

4.1 Caráter relacional do conceito de “insumo”

Tratando do caráter relacional do conceito de insumo, temos uma discussão que já se perdura durante um longo período, mais precisamente instaurado juntamente com a IN 247, onde em um primeiro momento, o conceito de insumo atrelado ao PIS e a COFINS, estava relacionado à sistemática aplicada ao conceito de insumo aplicada pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, - IPI. Na sistemática do IPI, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, o caráter relacional do conceito de insumo era atrelado ao sentido amplo, de maneira que desgastes, danos, perdas e ações decorrentes do processo de fabricação, eram apontadas como a definição do conceito de insumo a ser aplicada.

Posteriormente, o caráter relacional do conceito de insumo foi de certa forma ampliada se enquadrando também nos moldes do conceito de insumo que era utilizado no Imposto de Renda – IR e Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas, onde poderiam ser utilizados todos e quaisquer custos durante o processo de produção, relacionando o insumo como toda forma de composição do processo operacional. Além disso, houve também o caráter relacionado ao custo integrado, sendo esse insumo direto, indireto, fixo e até mesmo invariável, sendo passível de direito ao crédito, porém dada mais ênfase as despesas operacionais do processo de produção.

Após certa relação do conceito de insumo com as utilizadas na sistemática do IPI e IRPJ, houve um caráter relativo que aproximava o insumo de acordo com a necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para aquela atividade econômica, alterando critérios que antes eram amplos, para uma análise mais restritiva,

sendo totalmente relacionada à essencialidade da atividade produtiva em si, sendo um dever do contribuinte demonstrar, de fato, como aquele “insumo” se relaciona com o seu processo produtivo, adotando agora uma postura de maior e profunda relação do caráter relacional do conceito de insumo.

4.2 Parâmetros para determinação do conceito de “insumo”

O caráter relacional do conceito de “insumo” é muito importante para analisarmos a forma que é dada a determinação do próprio conceito. Começando a análise dos parâmetros utilizados, iniciaremos com os parâmetros utilizados no âmbito administrativo até chegarmos ao que está sendo julgado no âmbito judiciário. Para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como parâmetro para determinação do conceito de insumo, é essencial observar se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação do serviço ou se na produção e prestação, são essenciais para chegar ao bem.

O critério da essencialidade vem sendo utilizado como uma forma mais justa de se poder adquirir ou discutir o direito creditório, porém, é uma discussão muito mais ampla e com um caráter probatório, tendo em vista que, ao pleitear determinado crédito através de um insumo utilizado, deverá ser demonstrado pelo contribuinte em qual processo da cadeia produtiva, de fato, aquilo foi essencial para a produção do bem ou para o processo produtivo. Acerca disso, haverá uma análise feita pelo conselho administrativo, que irá através do ônus probatório, definir se aquilo realmente se trata de um insumo ou não.

Uma grande questão que pode ser apontada, é o creditamento de atividades que fazem parte do processo produtivo, mas que não são totalmente essenciais, levantando a discussão de que deve ser feita uma análise maior e mais aprofundada em cada caso concreto. O grande problema disso, é o imenso número de processos que se encontra no âmbito administrativo, sendo que caso fosse realmente feita a análise profunda com exatidão da essencialidade do conceito de insumo, as discussões iriam perdurar por mais tempo do que os atuais. Diante disso, a jurimetria de créditos relacionados a insumos do PIS e da COFINS, demonstra que por mais que tenha à luz o critério da essencialidade, ainda há uma diferença de entendimento entre Turmas Ordinárias e Câmaras diferentes, como por exemplo para empresas agrícolas, a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, nos acórdãos 3201-004.920, 3301-008.790 e 3302-007.723, são

considerados como insumos essas transferências, enquanto nos acórdãos 3401-007.729, 3402-007.204 e 9303-010.724, já não é considerado insumo a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, havendo diferença entre determinado entendimento entre os julgadores.

A questão é, que de fato, há de ter um consenso entre as turmas julgadoras, para que o creditamento seja feito de uma maneira mais assertiva pelo fisco, não permitindo que seja feito um creditamento indevido, enquanto à luz do critério da essencialidade, determinada ação não deveria estar sendo tomado crédito. A falta de definição acerca do conceito de insumo foi tão grande, que em um Recurso Especial, nº 1.221.170/PR, foi definido como atual Tema Repetitivo nº 779, que define o conceito de insumo aquele que for aferido ao critério da essencialidade e também da relevância, analisando através da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A definição do tema atual como sede de Tema Repetitivo, somente demonstra o quanto é necessário a análise do objeto social da empresa com a atividade exercida, para que assim seja discutido o direito creditório, o critério da essencialidade é essencial para que o creditamento seja feito da forma correta.

Atualmente, mesmo com o conceito de insumo ter sido definido pelo STJ, a presente discussão se encontra sobrestada até a questão ser apreciada pelo STF, que também analisa se é permitido o aproveitamento de crédito de todas as despesas incorridas que são necessárias ao desenvolvimento da atividade empresarial, discussão essa que pode adentrar em um tema que já foi analisado pelo STJ, mas que agora, aguarda a discussão no STF para que finalmente possa ter uma definição em concreto do conceito de insumo.

4.3 Papel dos julgadores na determinação do conceito de “insumo”: interpretação autêntica

Os julgadores na determinação do conceito de insumo, foram mais do que essenciais para que cada vez mais pudéssemos analisar esse fenômeno que se dá através dessa relação jurídico tributária, mesmo que não temos uma definição em concreto sobre o conceito de insumo em si, interpretações acerca da época e esforços até hoje foram mais do que necessários para que conseguíssemos alcançar o conceito que vem sendo estrito à sua finalidade cada vez mais.

Assim como já mencionado, não só o entendimento sobre o conceito de insumo foi se complementando com o tempo, mas o julgado também foi se adaptando com o que cada época tinha a oferecer. Do primeiro momento, a aproximação do conceito de insumo com a sistemática do IPI, por ser um modelo adaptado para o aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS, se demonstrou um modelo mais restritivo, seguido por um modelo da sistemática do Imposto de Renda, que mesmo ampliando o conceito de insumo, permaneceu atrelado a um outro sistema a qual não pertencia a sistemática que deveria pertencer.

Do aproveitamento da abordagem do conceito de insumo com o custo de absorção até o atendimento do critério da essencialidade, a interpretação dos julgadores foi se voltando para o que hoje é chamado de posição intermediária, sendo essa a busca da relação entre o bem utilizado como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte. O interessante da abordagem intermediária se dá não só na construção do conceito até onde o entendemos agora, mas sim a interpretação que se dá através de cada julgador que tem a função de analisar o conceito em si com a discussão trazida pelo contribuinte. Sendo assim, é fato que a busca pela definição do conceito e a aplicação prática poderia variar de acordo com o entendimento de um julgador para o outro, sendo a jurisprudência criada como um meio de segurança para que fosse aplicado a cada caso concreto, a aplicação do conceito de insumo que se considera mais adequada.

Ainda hoje, essa busca pela definição em concreto do conceito de insumo ainda perdura pelos âmbitos administrativos e judiciais, porém ao percorrer toda a sistemática de interpretação já feita pelos julgadores, podemos destacar que mesmo havendo certas divergências entre turmas e câmaras julgadoras, há uma uniformidade quanto a posição do critério da essencialidade para o direito creditório do PIS e da COFINS, havendo a busca pela imprescindibilidade do insumo para a atividade realizada pelo contribuinte, sendo agora uma tarefa mais do que importante e que reflete na interpretação autêntica dos julgadores, uma abordagem mais restritiva quanto à atividade social realizada pelo contribuinte, pois sem um meio regulatório para cada atividade desempenhada, ainda haverá lacunas para que o conceito de insumo seja utilizado de forma diferente para qual foi designado.

5. CONCLUSÕES FINAIS

Desde o início com a abordagem do tema, foi evidenciado o quanto pode ser e é impactante o conceito de “insumo” para que possa ser discutido o direito creditório do PIS e da COFINS, ao passo que foi demonstrado toda a adaptação histórica que foi ocorrendo desde a possibilidade de aproveitamento desses créditos, de uma concepção mais abrangente até dado momento em que temos uma adoção de um critério relacionado à essencialidade do bem como insumo.

A principal tarefa do presente estudo, se deu ao entendimento do quanto uma abordagem mais restrita do assunto pode levar aos julgadores a uma certa unanimidade quanto aos casos em concreto, dado o grande volume de contribuintes e atividades desempenhadas que podem gerar créditos de PIS e da COFINS. A uniformidade dos julgadores pode nos levar a uma segurança jurídica que até o momento não alcançamos, mas que a partir de uma definição em concreto do conceito de “insumo”, há de ser uma grande conquista para os entusiastas da análise do direito ao crédito.

Sendo assim, a tarefa de determinar um parâmetro do conceito de “insumo” é mais do que necessário, nos restando aguardar o assunto ser pacificado pelo STF, que poderá ou não interferir em um entendimento já proferido pelo STJ, enquanto isso, ainda perdura a insegurança quanto ao que deverá ser considerado insumo, pois assim como exposto, são inúmeras atividades que os contribuintes desempenham e necessitam ser analisadas minuciosamente para que seja dado o direito ao crédito, com base na essencialidade e critérios quanto a função exercida, sendo esse o caminho que estamos percorrendo no momento em busca do preenchimento dessa lacuna que ainda continua em aberto.

6. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2021.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins, DIAS, Karem Jureidini; DA SILVA, Daniel Souza Santiago; HOFFMANN, Susy Gomes (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2016. p. 653-705.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 06 dez. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 06 dez. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 06 dez. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 06 dez. 2021.

LEFISCT. Disponível em: < <https://www.lefisc.com.br/materias/3102006ir2.htm#b>>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170-PR 2010/0209115-0. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF>. Acesso em: 06 dez. 2021.