

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA *CAMPUS* GOVERNADOR
VALADARES – MG**

Ana Luiza Junqueira Alves

**CONCEITO DE INSUMO: APLICABILIDADE DO CONCEITO AMPLO PARA
EMPRESAS COMERCIAIS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS**

Governador Valadares

2022

Ana Luiza Junqueira Alves

**CONCEITO DE INSUMO: APLICABILIDADE DO CONCEITO AMPLO PARA
EMPRESAS COMERCIAIS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso objetivando a aprovação no curso de graduação em Direito, da Universidade Federal de Juiz de Fora – *Campus* Governador Valares, referente ao segundo semestre de 2021. Prof. Orientador Dr. Jamir Calili Ribeiro.

Governador Valadares

2022

Ao meu pai, João Bosco, que sempre acreditou que esse dia chegaria.

AGRADECIMENTOS

A conclusão da minha graduação em Direito, só é possível porque eu tive o privilégio de contar com muitas pessoas no decorrer dessa (longa) trajetória. Assim, agradeço à Deus, que me permitiu graduar em uma Universidade Federal, que sempre foi um sonho. Agradeço aos meus pais, João e Luiza, que jamais mediram esforços para que eu e meus irmãos tivéssemos condições de estudar nas melhores escolas ao longo da nossa formação. Sei que abdicaram de muitos sonhos, para que pudéssemos realizar os nossos, então, a vocês, todo o meu amor, reconhecimento e gratidão. Aos meus irmãos: Marcos foi a pessoa que acreditou e fez a minha inscrição no curso de Direito, por isso e por tudo, muito obrigada. Bel, você sempre me ouve e entende, muito obrigada por tudo, sempre. Victor, meu amor, é você que sempre está ao meu lado e acredita em mim. Quando eu te conheci, foi como recuperar o fôlego. A vida voltou a acontecer e sei que essa graduação é a continuação dos meus e dos nossos sonhos. Obrigada por tudo. À minha vó Marta, meus tios e primos, obrigada por todo apoio e carinho. Aos meus amigos, em especial aqueles que fiz ao longo do curso, sei que sem vocês, eu jamais chegaria até aqui. Ao Hector's, amigo-irmão, que esteve comigo nos dias mais difíceis, nos dias de alegria, e hoje, no dia da vitória, não poderia ser diferente. Além destes, e de forma muito especial, agradeço à equipe de Consultoria Tributária do VMS Advogados, todas vocês. Hoje, defendendo uma tese em Direito Tributário, parece até “surreal”, a Ana caloura acharia graça. Quando Eurides me colocou na equipe, eu não sabia por onde começar, mas eu tinha certeza de que queria estar ali, com vocês. É diferente quando a gente encontra alguém que te enxerga e aposta naquilo que um dia você poderá oferecer, e assim vocês fizeram e fazem todos os dias. Julia Torres, quero que você saiba que sempre serei grata pelo seu carinho e paciência, tem muito de você neste trabalho e na minha formação profissional, e isso é um privilégio para mim. À Gabriela, nossa gestora, o tamanho da sua competência é proporcional ao tamanho do seu coração, e é isso que torna o nosso dia a dia (inclusive os mais “emblemáticos”) completamente gratificantes. À Sthela, pela oportunidade de aprender ainda mais com você todos os dias, obrigada por acreditar no meu potencial. À Julia Mendanha, Ana Rocha e Helena, muito obrigada por tudo. Ao Eurides, tomo a liberdade de citar uma frase do Ayrton Senna “(...) no que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz.”. Você é o melhor, e é uma honra correr ao lado do Número 1. Ao meu professor orientador, Jamir Calili, obrigada por acreditar nessa ideia e apostar em mim, nós conseguimos.

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar o conceito de insumo e sua aplicabilidade para as empresas comerciais, para fins de apuração e crédito das contribuições ao PIS e a Cofins. A relevância do tema consiste principalmente porque a partir do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) elasteceu o conceito de insumo, essa interpretação mais ampla possibilitou com que outros itens aplicados ao processo produtivo da empresa, pudessem ser classificados como insumos. Nesse cenário, é possível dizer as empresas comerciais, antes da referida decisão, restavam prejudicadas, haja vista a impossibilidade de creditamento de PIS e Cofins. O tratamento desigual para essas empresas, chama atenção por estar em desconformidade com o princípio da isonomia. Assim, buscou-se responder, através de análises bibliográficas, jurisprudenciais e legislativas, se de fato o conceito de insumo, de forma ampla, é possível de ser aplicado às empresas comerciais, e quais os benefícios. Para tanto, se fez necessário passar pelos conceitos da não-cumulatividade dos tributos, de forma geral e na perspectiva do PIS e da Cofins, bem como pelo entendimento da operação das empresas comerciais e por último, por uma análise específica sobre o entendimento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o assunto. Além disso, necessariamente foi preciso analisar legislações específicas, como as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que versam sobre a não cumulatividade de PIS e Cofins, demonstrando que ambas são omissas no que concerne ao conceito de insumo e sua aplicabilidade para as empresas comerciais, vez que condiciona o crédito de insumos somente para empresas que prestam serviços ou fornecedoras de bens, excluindo aquelas que desempenham somente atividade comercial. Por último, viu-se ao final que o conceito de insumo deve ser analisado de forma ampla, observando os critérios de essencialidade e relevância, conforme preceitua o STJ, inclusive para os bens e/ou serviços essenciais para as empresas comerciais.

Palavras-chave: Insumo, não-cumulatividade, crédito, PIS, Cofins, Direito Tributário.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the concept of input and its applicability to commercial companies, for purposes of calculating and crediting contributions to PIS and Cofins. The relevance of the topic is mainly because from Special Appeal No. 1,221,170/PR, in which the Superior Court of Justice (STJ) extended the concept of input, this broader interpretation made it possible for other items applied to the production process of the company, could be classified as inputs. In this scenario, it is possible to say that the commercial companies, before the aforementioned decision, were harmed, given the impossibility of crediting PIS and Cofins. The unequal treatment for these companies draws attention for being in disagreement with the principle of isonomy. Thus, we sought to answer, through bibliographic, jurisprudential and legislative analyses, if in fact the concept of input, in a broad way, is possible to be applied to commercial companies, and what are the benefits. For that, it was necessary to go through the concepts of non-cumulativeness of taxes, in general and from the perspective of PIS and Cofins, as well as the understanding of the operation of commercial companies and, finally, a specific analysis on the current understanding of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) on the matter. In addition, it was necessary to analyze specific legislation, such as Laws No. 10,637/2002 and 10,833/2003, which deal with the non-cumulative nature of PIS and Cofins, demonstrating that both are silent with regard to the concept of input and its applicability to commercial companies, since it conditions the credit of inputs only to companies that provide services or suppliers of goods, excluding those that perform only commercial activity. Finally, it was seen at the end that the concept of input must be analyzed broadly, observing the criteria of essentiality and relevance, as stipulated by the STJ, including for essential goods and/or services for commercial companies.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 8 |
| 2 OS CONCEITOS RELEVANTES PARA O ESTUDO..... | 10 |
| 2.1 DA NÃO CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS..... | 10 |
| 2.2 O CONCEITO DE INSUMO E SUA EVOLUÇÃO..... | 12 |
| 2.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O CONCEITO DE INSUMO..... | 15 |
| 2.4 DAS EMPRESAS COMERCIAIS EM SI..... | 16 |
| 2.6 CARACTERÍSTICAS DO INSUMO..... | 17 |
| 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 18 |
| REFERÊNCIAS..... | 20 |

1 INTRODUÇÃO

O conceito de insumo e sua aplicabilidade para aproveitamento de crédito das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)¹ pelas empresas comerciais, é fomentador de debates e polêmicas no Direito Tributário, o que demonstra a relevância do tema abordado.

As empresas comerciais, conforme será possível notar, não possuem o mesmo tratamento tributário que as demais empresas, no que concerne à possibilidade de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, embora não exista justificativa plausível para esse tratamento desigual.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), através do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, ampliou o conceito de “insumos” trazendo repercussões no aproveitamento de crédito de PIS e Cofins. Em resumo, o sr. Relator Ministro Napoleão Filho, dispôs que o conceito de insumo deveria ser percebido conforme os critérios de essencialidade ou relevância, compreendendo a importância do bem ou daquele serviço, para a realização da atividade empresarial.

E esse julgamento ocorrido em 22 de fevereiro de 2018, conforme salientado, repercutiu para fins de aproveitamento de crédito das contribuições para o PIS e Cofins, uma vez que as legislações específicas sobre a não-cumulatividade dessas contribuições, as Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003, foram insuficientes para especificar o conceito de insumos, fazendo com que os contribuintes precisassem recorrer aos Tribunais a fim de entender e resguardar seus direitos, potencializando a importância da decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Destarte, será possível notar também que as referidas legislações foram omissas, não só por não trazerem o conceito de insumo ampliado, mas porque não abarcam as empresas comerciais, que é o objetivo principal do estudo, inclusive para determinar qual é o conceito jurídico-tributário de insumos.

É oportuno ressaltar, que o conceito de empresas comerciais para fins de condução deste estudo, são aquelas que compram produtos para a revenda, podendo ser varejistas ou atacadista,

¹A Contribuição ao PIS e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) se enquadram na espécie tributária de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, cuja incidência sobre o faturamento do contribuinte será apurada, a depender do setor de atividade econômica em que inserido, em regime cumulativo ou não cumulativo de tributos. (ARAÚJO, p.1, 2020).

sendo que as principais diferenças entre elas, seriam o volume de vendas e o público alvo, sejam para outras pessoas jurídicas, ou ao consumidor final.

Diante disso, ainda em essência introdutória, quando se fala em aproveitamento de crédito das referidas contribuições, é preciso saber quais os itens relacionados a atividade empresária, poderiam ser aproveitados para fins de creditamento. Todavia, o foco será o conceito de insumo e não dos próprios itens em si, sendo que alguns serão citados de forma exemplificativa.

Prosseguindo, MOREIRA (2010) explica que as definições teóricas dividem o conceito de aproveitamento de crédito em “crédito financeiro” e “crédito físico”. A primeira categoria, diz respeito ao crédito com amplitude na dedução tanto do ativo imobilizado, como os insumos e bens de uso e consumo. Ao passo que, o crédito físico, restringe o direito creditório às matérias-primas, e aos “bens intermediários” que seriam os insumos utilizados no processo produtivo (MOREIRA, 2010, p. 78 e 79), modelo este utilizado no Brasil.

Por último, em que pese a complexidade do tema e as suas inúmeras ramificações, é preciso ter à vista, que este estudo concentrará sua análise nas empresas comerciais especificamente.

Para tanto, a fim de que se chegue aos resultados esperados, será preciso passar pelos conceitos de aproveitamento de crédito, através da não-cumulatividade dos tributos, bem como pelo conceito de insumo, a decisão do STJ em uma perspectiva aprofundada, bem como pelas decisões atuais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e sobre as empresas comerciais em si.

A construção deste raciocínio observará uma metodologia qualitativa, através de análise bibliográfica de autores especialistas em Direito Tributário, além de estudo jurisprudencial atual e legislativo, que detenham relevância com o tema, a fim de demonstrar ao final, se as empresas comerciais podem se valer da decisão do STJ que ampliou o conceito de insumos e apropriarem-se de créditos de PIS e Cofins.

Assim, questiona-se: a decisão do STJ, que ampliou o conceito de insumos, poderá ser aplicada para as empresas comerciais, cuja atividade exercida é a compra e venda de mercadorias?

2 OS CONCEITOS RELEVANTES PARA O ESTUDO

Os conceitos trabalhados a seguir, são essenciais para o entendimento do trabalho, tendo sido elencados de forma lógica e simples, até que seja possível construir o raciocínio da conclusão.

2.1 DA NÃO CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS

A conceituação acerca da não cumulatividade dos tributos é fator primordial para o desenvolvimento do presente trabalho. Assim, pensar em não cumulatividade significa partir de dois entendimentos, quais sejam: o conceito constitucional do princípio da não-cumulatividade ou enquanto técnica de apuração de tributos.

O princípio da não cumulatividade dos tributos, pode ser extraído da Constituição Federal/1988, através da análise do art. 153, §3º, inciso II², quando há a previsão para que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) seja não cumulativo, devendo ser compensado o que foi devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores.

De igual sorte, o art. 155, §2º, inciso I, do mesmo diploma normativo, permite entender que a incidência não cumulativa seria a compensação dos valores devidos, considerando toda a operação tributária, no caso de bens móveis, títulos e créditos, relacionados ao processo de inventário.

Nesse sentido, RIBEIRO (2007) explica que o conceito de não-cumulatividade disposto na Constituição, pressupõe “a existência de fatos geradores que componham uma cadeia econômica, formada por várias operações”.

Em outras palavras, é dispor que a não cumulatividade existe para evitar um efeito “cascata” da tributação incidente sobre a operação, justamente através da compensação dos valores já recolhidos em operações anteriores.

Nesse raciocínio, é possível notar que o princípio constitucional da não cumulatividade se articula com a própria técnica de apuração de tributos. Assim, MOREIRA (2004, p.72) explica essas duas maneiras de perceber a não-cumulatividade, da seguinte forma:

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: (...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

(...) A não-cumulatividade pode ser vista como um princípio e também como uma técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI (...). Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS (...). Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual está será efetivada. Não se estabelece a técnica. (...) A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. (MOREIRA apud BARBOSA, 2011, p. 36)

Contudo, a origem da não-cumulatividade é ainda consideravelmente anterior à Constituição Federal de 1988, e o Professor Doutor André Moreira, em sua tese de Doutorado (2009) elucida que ela apareceu como instituto autônomo, com o advento dos IVAs (que são os impostos sobre valor acrescido), ainda no século XX, uma vez que, até então, não existiam possibilidades de dedução dos impostos – tributação em cascata.

Outrossim, em que pese o avanço tributário trazido com os IVAs, a tributação cumulativa, conhecida como plurifásica cumulativa, permanece até os dias de hoje, principalmente pela simplicidade da sua operação, que segundo o professor, este formato não apresenta a necessidade de deduções ou adições.

Assim, como movimento inverso, a não cumulatividade seria um mecanismo para realizar abatimentos ou compensações nos valores da tributação devida, ou na sua base de cálculo. E é nesse cenário mais complexo e elaborado, que surge a necessidade de estudar a não cumulatividade na perspectiva do PIS e da Cofins.

2.1.1 A NÃO CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS NA PERSPECTIVA DO PIS E DA COFINS

A não-cumulatividade dos tributos, na perspectiva do PIS e da Cofins, tem seu surgimento somente em 2003, com a Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003. Ela trouxe a previsão de que o art. 195³ da Constituição Federal, cujo *caput* versa sobre o financiamento da seguridade social, seja ela na forma direta ou indireta, contasse como o §12º, do inciso IV, de que a “lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes

³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

na forma os incisos I, b; e IV [receita ou faturamento; ou importador do bem] do *caput*, serão não-cumulativas”.

Explicando a inteligência acima, a EC mencionada apresentou a possibilidade de que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, abarcasse agora, conforme explicado pelo professor André Mendes Moreira (2020), alguns setores econômicos a serem determinados por lei, além da substituição das contribuições sobre a folha de salários, através do PIS e da Cofins não-cumulativos.

Assim, surgiram as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõem sobre a não-cumulatividade nas cobranças das contribuições para o PIS e sobre a Cofins, respectivamente, e para fins de impacto para o presente estudo, serão melhor detalhadas quando do conceito de insumos e sua aplicabilidade para fins de crédito destas contribuições para as empresas comerciais.

Não obstante, cumpre esclarecer que ambas as legislações específicas, anteriormente eram Medidas Provisórias que foram convertidas em Lei, a MP nº 66/2002, bem como a MP nº 135/2003.

No entanto, conforme BARBOSA (2011) desenvolve, as legislações ordinárias mencionadas, foram restritivas no sentido de permitir que os contribuintes “neutralizassem” diversas contribuições incidentes sobre as operações de entrada (BARBOSA, 2011, p. 9).

Noutro giro, é possível perceber que o próprio texto constitucional não elucidou claramente sobre o tema, e a legislação específica, é restrita ao beneficiar o contribuinte (ou onerar menos), o que engendra muitos conflitos judiciais.

Por último, cumpre ressaltar também que as bases de cálculos para as referidas contribuições, possuem como fato gerador o total das receitas auferidas ao mês (faturamento) pelo contribuinte.

2.2 O CONCEITO DE INSUMO E SUA EVOLUÇÃO

O conceito de insumo, de maneira geral, pode ser entendido, conforme ensina Maria Helena Diniz (1998), como as despesas e investimentos que contribuem para o resultado final do produto em questão, *in verbis*:

(...) Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumidor final. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. Trata-se de combinação de fatores

de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços. (DINIZ, 1998, p. 56)

Contudo, a relevância do conceito de insumo perpassa a sua própria definição em si, vez que as repercussões jurídicas, que ensejaram a evolução no conceito, estão atreladas à questão: “o que de fato pode ser entendido como bem ou serviço essencial para produção do resultado final?”.

Assim, a decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo⁴ se apresenta como uma solução para os inúmeros conflitos existentes diante da controvérsia que é o conceito de insumos e sua aplicabilidade para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Entretanto, antes disso, cabe ressaltar que nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que cuidam da não cumulatividade para fins de aproveitamento de crédito para PIS e Cofins, o conceito de insumo aparece no art. 3º, inciso II, em que o aproveitamento de crédito é possível para os “bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, veja-se:

Lei nº 10.637/2002:

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

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

Lei nº 10.833/2003:

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

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

Assim, o que se percebe através dos dispositivos legais, é que a Receita Federal do Brasil apresenta uma forma restritiva sobre o creditamento de PIS e Cofins e exclui as empresas comerciais cuja atividade seja compra e venda.

⁴ “É o recurso julgado pela sistemática descrita no Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), em que o STJ define uma tese que deve ser aplicada aos processos em que discutida idêntica questão de direito. A escolha do processo para ser julgado como repetitivo pode recair em processo encaminhado pelos tribunais de origem como representativo de controvérsia (art. 256-I do RISTJ) ou em recurso já em tramitação.” (STJ, disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Precedentes/informacoes-gerais/recursos-repetitivos> - acesso em 13/02/2022)

No entanto, ocorre que, a decisão do STJ, entendeu que as definições de insumo constantes nas legislações mencionadas, possuem um rol puramente exemplificativo. De forma que o conceito de insumo deve ser auferido conforme os critérios de essencialidade e relevância, mais ainda, “considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (STJ, Resp. 1.221.170/PR).

Note-se que tal definição possibilitou a compreensão de outros elementos não taxados na legislação, para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Outrossim, ainda sobre o Recursos Especial, o sr. Relator Ministro Napoleão Filho, assentou sobre a possibilidade de que fossem deduzidos créditos relativos a custos com água, combustíveis, lubrificantes, materiais para exames laboratoriais, de limpeza e Equipamentos de Proteção Individual, considerando que eram produtos e/ou serviços essenciais para o desenvolvimento da empresa, que atua no ramo industrial, na fabricação de alimentos.

Esse raciocínio adotado pelo STJ, alterou a lógica proposta pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), em que na ocasião a Desembargadora Federal Luciene Münch, entendeu que no regime não-cumulativo para fins de crédito de PIS e Cofins, o conceito de insumo abarcaria somente os elementos que se relacionassem diretamente à atividade da empresa e com restrições.

Portanto, se observa que houve uma evolução no conceito de insumo, principalmente a partir das discussões motivadas pelo aproveitamento de crédito no regime não-cumulativo de PIS e Cofins.

Ante a decisão do STJ, a Receita Federal do Brasil (RFB) não demorou a se manifestar a partir da publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 a fim de regulamentar a apuração e cobrança das Contribuições para o PIS e Cofins, contudo, conforme ARAÚJO (2020) ilustra, a RFB, embora tenha se valido do “alicerce da essencialidade e da relevância definidos pelo STJ”, não aplicou os elementos da decisão ao critério material as contribuições, mas sim, ao “processo da prestação de serviços ou da produção de bens destinados à comercialização”.

Diante desse cenário, é crível concluir previamente que embora a decisão do STJ tenha surgido ante a necessidade de dirimir as dúvidas com relação a aplicação do conceito de insumos, ainda é um assunto discutível.

2.3 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O CONCEITO DE INSUMO

Em que pese a noção de que a Receita Federal do Brasil adota um pensamento mais restritivo com relação ao creditamento de PIS e Cofins, o CARF se mostra controverso ao entendimento, ampliando as possibilidades e fomentando o debate que inclusive originou a decisão do STJ que ampliou os conceitos de insumos.

Nesse raciocínio, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na decisão disponibilizada em 08/02/2022, acórdão n° 3301-011.572, entendeu que os insumos, para efeitos do inciso II, art. 3º, da Lei n° 10.833/2003, seriam “todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica”. Segue um trecho da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei n° 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. **Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade**, sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE n° 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF. (...)
(CARF. Acórdão n° 3301-011.572. Processo n° 13851.901904/2011-46, em 08/02/2022).

Ainda, na mesma inteligência, no acórdão n° 9303-011.745, processo n° 13888.001589/2005-90, da data de 17/08/2021, restou claro a aplicação do conceito amplo de insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins, conforme se nota:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, **de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na**

impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. (...).

(CARF. Acórdão n° 9303-011.745. Processo n° 13888.001589/2005-90, em 17/08/2021, grifo).

Por último, em decisão disponibilizada no dia 15/02/2022, acórdão n° 3402-009.456 (processo n° 11080.720139/2010-27), a ementa reforçou o entendimento de que o conceito de insumo deve ser auferido a luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme a decisão do STJ. E a decisão chama atenção ainda por um dos trechos do voto, em que o Presidente Redator dispõe da seguinte forma:

(...) Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo (...). Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

(CARF. Acórdão n° 3402-009.456, processo n° 11080.720139/2010-27, Pres. Redator sr. Pedro Sousa Bispo, em 15/02/2022 – grifo).

Note-se que o CARF entende que os insumos seriam pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou a prestação de serviço, ainda que utilizados de forma indireta, reforçando o viés menos conservador e engessado adotado na perspectiva da RFB.

2.4 DAS EMPRESAS COMERCIAIS EM SI

Como já apresentado acima, a relevância deste estudo focado nas empresas comerciais, se justifica partindo da premissa de que há uma diferença no tratamento tributário concedido pelas Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, que foram omissas em não citar as empresas comerciais, quando do direito ao auferimento de créditos a partir dos insumos utilizados no desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Nesse sentido, entende-se que há uma violação ao princípio da isonomia. Esta, por sua vez, pode ser entendida como “a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo” (MACHADO, 2009, p. 276).

De posse deste entendimento, a literalidade da legislação, a partir da leitura do art. 3º, incisos I e II, permite entender que as empresas comerciais estão excluídas da possibilidade de utilizar-se dos créditos referentes aos insumos, vez que a legislação condiciona à prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Assim, as empresas comerciais se tornam prejudicadas, em vista dos demais setores e ramos empresariais, cujo tratamento desigual não se justifica, e as legislações específicas sobre PIS e Cofins mencionadas acima, são insuficientes para tratar sobre esse tipo de empresa.

Dessa forma, é crível discutir as atividades exercidas pelas empresas comerciais e como seria possível a realização dessa tomada de crédito de PIS e Cofins por elas.

As empresas comerciais, por sua vez, são aquelas que atuam na compra e venda de produtos, destinados ou ao próprio consumidor final, ou para outras empresas revendedoras. E, necessariamente empregam bens e serviços para a realização das atividades da empresa.

Nesse sentido, as empresas comerciais dispõem gastos essenciais para a realização de suas atividades, como gastos com publicidade e propaganda.

No mesmo raciocínio, conforme MARQUES (2020) explica, impedir que as empresas comerciais se apropriem de crédito de PIS e Cofins com relação aos insumos gastos na sua atividade, violaria o próprio conceito de “não-cumulatividade”, bem como seria inconstitucional, vejamos:

(...) Ora, é justamente o efeito em cascata que se verifica quando se impede que as empresas comerciais apropriem créditos de PIS/COFINS sobre itens (bens ou serviços) utilizados como insumo de suas atividades econômicas. Consequentemente, impedir que as empresas comerciais se creditem em relação aos insumos utilizados em suas atividades viola o “conteúdo semântico mínimo da expressão ‘não cumulatividade’” que, consoante decidiu o STF em sede de repercussão geral, “deve pautar o legislador ordinário”. Nesse ponto, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não estão apenas “em processo de inconstitucionalização”, como o STF advertiu o legislador em relação ao setor de serviços no RE n. 607.642/RJ. Para o setor comercial, no que tange à restrição de creditamento de PIS/COFINS sobre insumos, a inconstitucionalidade é presente e flagrante. Afinal, reproduzindo outro trecho do voto condutor do acórdão, “como as leis majoraram com grande peso as alíquotas do PIS/COFINS, devem ser previstos efetivos mecanismos de equalização, sob pena de o instituto da não cumulatividade se transformar em mera majoração de tributos e de o art. 195, § 12, do texto constitucional perder sua força” (MARQUES, 2021, p.28)

A partir deste entendimento, é visível a violação ao princípio da isonomia, quando se exclui das empresas comerciais a possibilidade de aproveitamento de crédito para fins de PIS e Cofins, considerando que a atividade comercial contém gastos essenciais e relevantes para atividade exercida.

2.6 CARACTERÍSTICAS DO INSUMO

A fim de elucidar todo o exposto, concatenando os conceitos trazidos com os objetivos desse trabalho, é possível resumir todo o entendimento da seguinte forma:

Primeiro, o conceito da não-cumulatividade dos tributos, para fins de creditamento de PIS e Cofins, é relevante para entender o que é o aproveitamento de crédito em si, o porquê ele impede a bitributação e quais as previsões legais sobre o assunto.

Nesse sentido, viu-se que a legislação brasileira traz a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, bem como a definição de insumos para fins de aproveitamento de crédito, contudo, é omissa com relação ao próprio conceito de insumo e às empresas comerciais. Estas, por sua vez, são as empresas que atuam com venda e revenda de produtos e, por não se verem abarcadas pela legislação, são diariamente prejudicadas pelo excesso da tributação.

Compreendendo todos esses conceitos e como ponto chave, tem-se a decisão do Recurso Especial do STJ (Resp 1.221.170/PR), que ampliou o conceito de insumos, tornando-o mais elástico, no sentido de compreender todos os produtos e serviços essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa.

E, a partir da decisão do STJ, o CARF, que já estava adotando o conceito mais amplo de insumos, consolidou as decisões no sentido de observar os critérios de essencialidade e relevância.

Assim, por último, faz-se mister destacar que não existem razões para que o entendimento jurisprudencial do STJ, já percebido nas decisões mais recentes do CARF, não seja aplicado para as empresas comerciais, sob pena de serem contraditórios ao próprio entendimento consolidado, não devendo atuar para excluir o contribuinte, mas sim, permitir condições razoáveis para o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho se propôs a analisar o conceito de insumos e o seu creditamento para fins de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, nas empresas comerciais.

O questionamento que norteou todo o raciocínio foi saber se as empresas comerciais, que atuam no setor de compra e venda de materiais, poderiam se valer da decisão do STJ que ampliou o conceito de insumos.

Nesse sentido, durante a construção do raciocínio, foi possível notar que a decisão do Superior Tribunal de Justiça, quando elasteceu o conceito de insumos, foi essencial para os contribuintes em geral.

Contudo, quando se tratam das empresas comerciais especificamente, elas já restavam prejudicadas antes, haja vista que as legislações específicas sobre o aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, só tratam sobre outros tipos de empresas, sejam as prestadoras de serviços ou

fornecedoras de bens ou produtos, excluindo àquela cuja atividade principal seja compra e venda.

Da mesma sorte, a decisão do STJ não exclui essas empresas, visto que somente apresenta como deve ser interpretado o conceito de insumo a partir daquele momento, o que permite adotar novo entendimento para as todas as empresas comerciais, caso contrário seria perpetuar a desigualdade tributária.

Outrossim, foi possível notar também que haverá um longo caminho a ser percorrido até que se chegue ao cenário em que a Receita Federal do Brasil, que já possui natureza conservadora sobre o tema, adote uma legislação coerente e compatível com as empresas comerciais, com base no entendimento disposto pelo STJ. No entanto, o primeiro passo já foi dado, considerando que existem muitas discussões sobre o assunto.

Por último, o CARF, que é um importante instrumento para as repercussões jurisprudenciais, já consolidou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e da mesma forma, não adota um critério restritivo ao conceito de insumos.

Ante ao exposto, considerando as decisões colacionadas ao longo do trabalho, bem como o conceito de empresas comerciais apresentado e o serviço prestado por elas, é crível dizer que deve ser reconhecido a exclusão dos insumos utilizados pelas empresas comerciais para fins de crédito de PIS e Cofins, a partir da decisão do STJ.

Por último, com uma reflexão e para reforçar a importância do tema escolhido, os questionamentos apresentados sobre a omissão das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no sentido de serem insuficientes ao tratar sobre o conceito de insumo, bem como em restringir as empresas comerciais de compra e venda, pode ser percebido quando da restrição ao aproveitamento de crédito, no regime-cumulativo, para inúmeros tipos de prestação de serviços elencados nas referidas legislações.

Assim, da mesma forma em que as empresas comerciais de compra e venda são prejudicadas, os prestadores de serviços também são, ainda que em conotações diferentes, a omissão da legislação e a ausência de coerência legislativa, beiram à inconstitucionalidade.

Por fim, os objetivos deste trabalho foram atendidos, no sentido de demonstrar a aplicabilidade do conceito de insumo para as empresas comerciais, conforme o entendimento do STJ.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Thais Silveira. **A Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins e o conceito de insumo**. Vol. 25/2020, p. 103-121. Revista dos Tribunais Online, 2020.
- BARBORA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. UFRGS, Porto Alegre, 2011.
- BRASIL, Constituição Federal da República, 1988.
- BRASIL, Lei Federal nº 10.637/2002.
- BRASIL, Lei Federal nº 10.833/2003.
- CARF. Acórdão nº 3301-011.572. Processo nº 13851.901904/2011-46, em 08/02/2022.
- CARF. Acórdão nº 9303-011.745. Processo nº 13888.001589/2005-90, em 17/08/2021.
- CARF. Acórdão nº 3402-009.456, processo nº 11080.720139/2010-27, em 15/02/2022.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo, 1998, v.2, p.870.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 276.
- MARQUES, Thiago de Mattos. **Créditos de PIS/COFINS sobre insumos da atividade comercial**. IBDT, 2021.
- MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, Imposto e Contribuições Residuais)**. São Paulo, 2009.
- RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed, 2007.