

# **O CONCEITO DE INSUMOS TRAZIDO PELO STJ NO RESP Nº 1.221.170 A TÍTULO DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS <sup>1</sup>**

## **THE CONCEPT OF INPUTS BROUGHT BY STJ IN RESP Nº. 1.221.170 TO PIS AND NON-CUMULATIVE COFINS**

Marina Santos de Negreiros <sup>2</sup>  
Prof. Dr. Eduardo Gomes Plastina <sup>3</sup>

### **RESUMO**

A Cofins e o PIS são dois dos principais tributos como fonte arrecadadora do governo federal. Um dos principais litígios que envolve essas contribuições é a definição do conceito de insumo. Desde a publicação das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, tal conceito era determinado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais adotaram como parâmetro o contato direto adotado pelo IPI. Os contribuintes questionaram esse entendimento e judicializaram a questão, chegando ao julgamento do STJ, REsp nº 1.221.170/PR. Assim, o objetivo geral desse estudo é identificar os critérios adotados pelo Recurso Especial para o conceito de insumo para fins de apuração do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos. Esta pesquisa é considerada de caráter qualitativo, descritiva e documental, envolvendo um estudo jurisprudencial e doutrinário nas várias correntes que tratam do tema. Fez-se uma relação com a responsabilidade do profissional contábil em entender todo esse contexto, orientar e assessorar seus clientes, e os reflexos negativos que podem ocorrer se esse acompanhamento não for bem feito. Analisando a definição de insumos trazida pelo STJ, com base nos critérios da essencialidade ou da relevância, vê-se que esse novo paradigma não solucionou o problema dos litígios, pois criou mais uma discussão sobre esses novos critérios.

**Palavras-chave: Conceito de insumo. Contribuições e os créditos envolvidos. Profissional contábil.**

### **ABSTRACT**

Cofins and PIS are two of the main taxes as a federal government revenue source. One of the main disputes involving these contributions is the definition of the concept of input. Since the publication of Laws 10.833/2003 and 10.637/2002, this concept was determined by Normative Instructions SRF 247/2002 and 404/2004, which adopted the direct contact adopted by the IPI as a parameter. Taxpayers did not question this understanding and judicialized the issue, reaching the judgment of

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no primeiro semestre de 2020 ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) ([marina.snegreiros@gmail.com](mailto:marina.snegreiros@gmail.com)).

<sup>3</sup> Orientador. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e em Direito da Empresa e da Economia pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. ([eduardo.plastina@bspz.com.br](mailto:eduardo.plastina@bspz.com.br)).

the STJ, REsp nº. 1.221.170/PR. Thus, the general objective of this study is to identify the criteria adopted by the Special Appeal for the concept of input for purposes of calculating non-cumulative PIS and COFINS credit. This research is considered to be qualitative, descriptive and documentary, involving a jurisprudential and doctrinal study in the various currents that deal with the theme. A relationship was made with the accounting professional's responsibility to understand this whole context, guide and advise his clients, and the negative effects that can occur if this monitoring is not done well. Analyzing the definition of inputs brought by the STJ, based on the criteria of essentiality or relevance, we saw that this new paradigm did not solve the problem of litigation, as it created yet another discussion on these new criteria.

**Keywords: Input concept. Contributions and credits involved. Accounting professional.**

## 1 INTRODUÇÃO

Dentro do sistema tributário brasileiro tem-se duas contribuições de significativa importância na arrecadação nacional de tributos. A primeira é a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) instituída inicialmente através da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991. A segunda corresponde ao Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) advindos respectivamente das Leis Complementares nº 7, de 07/09/1970, e nº 8, de 03/12/1970.

Com o decorrer de suas criações até os tempos atuais, essas contribuições tiveram uma série de alterações na legislação, inclusive, com a criação de regimes de tributação distintos, o cumulativo e o não cumulativo, como se verá no decorrer desse artigo. As normas que estabeleceram o regime não cumulativo foram a Lei nº 10.637/2002 para o PIS e a Lei nº 10.833/2003 para a Cofins.

Tais contribuições correspondem hoje a cerca de 28 % da arrecadação federal, conforme dados retirados do site da Receita Federal para o mês de abril de 2019 (RECEITA FEDERAL, 2019). No referido mês de abril de 2019 as duas contribuições juntas corresponderam a uma arrecadação em torno de R\$ 26.380.000.000,00 (mais de 26 bilhões de reais).

Especificamente quando se fala do regime de tributação não cumulativo para essas contribuições, pode-se dizer que as transações que integram "esse sistema permitem o crédito do valor pago em uma operação de aquisição para aproveitamento nas operações seguintes" (BARBOZA, 2017, p. 21). Isto é, pode-se abater da etapa subsequente do processo produtivo ou da prestação de serviço os valores recolhidos dessas contribuições nas etapas anteriores.

Portanto, tal sistemática tributária origina às empresas em geral um direito de se creditarem de valores que foram adquiridos em etapas anteriores, a fim de abaterem os montantes que vierem a ser apurados como devidos dessas contribuições. No entanto, para que ocorra tal creditamento com fundamento no inciso II, do art. 3º, das já citadas leis, é necessário que tais despesas sejam caracterizadas como **insumos** dentro da atividade econômica específica que é exercida.

O que, contudo, poderia parecer simples, levou a um número infindável de litígios, seja na esfera do contencioso administrativo, seja na esfera judicial. O conceito de insumo pelo Governo Federal foi definido através das Instruções Normativas de nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal. Ocorre que os contribuintes não aceitavam tal conceito, pois ele aproximaria a não cumulatividade do PIS e da Cofins dentro do contexto já existente para o IPI. No caso desses contribuintes era defendido um conceito mais amplo nos moldes do que é considerado para fins do Imposto de Renda.

O litígio na esfera judicial veio a ter novos rumos com julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual além de tratar especificamente do que seria o conceito de insumo para fins do PIS e da Cofins, também possuía *status* de uma decisão de efeito repetitivo. Merece, ainda, destaque a formulação pela Receita Federal do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual veio dar a interpretação da União ao referido julgado (BRASIL, 2018a). No entanto, tal parecer continua sendo questionado pelos contribuintes em geral.

A questão problema desse estudo, portanto, será determinar: Qual a definição do novo critério adotado pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR do STJ, no tocante ao conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS e da COFINS? Objetivando esse estudo será tratado somente da Cofins e do PIS. O PASEP não estará aqui sendo objeto de estudo, pois está ligado diretamente a órgãos públicos na formação do patrimônio do seu servidor.

O objetivo geral desse estudo é identificar e interpretar os critérios adotados pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR do STJ para o conceito de insumo com o propósito de apuração do crédito de PIS e da COFINS.

Para alcançar esse objetivo geral, o mesmo se fundamentará em: a) reproduzir o panorama atual do problema do conceito de insumos; b) identificar as diversas posições que existem sobre o tema na jurisprudência e na doutrina; c) e trazer exemplos de algumas situações relevantes com base nos novos critérios.

Como justificativa da importância desse estudo, deve-se ressaltar que o conceito de insumo aqui tratado vinha sendo historicamente definido pelas Instruções Normativas da Receita Federal de nº 247/2002 e 404/2004, as quais expunham como caráter definidor o "contato direto", ou seja, para um determinado bem ser considerado como insumo no processo produtivo deveria haver esse contato físico, com desgaste ou alteração química com o bem produzido ou serviço prestado.

No entanto, o STJ, no já citado Recurso Especial, considerou ilegais as citadas Instruções Normativas devendo ser adotados os critérios da essencialidade e da relevância para determinação do que é insumo (STJ, 2019, online).

Para o caso em questão deve ser destacado que tal decisão não se encontra ainda transitada em julgado na justiça, mas foi admitida com *status* de recurso repetitivo no STJ nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil (Correspondentes ao art. 1.036 e seguintes do novo Código de Processo Civil). O recurso repetitivo é um dispositivo da justiça que apresenta um grupo de recursos que possuem teses idênticas, ou seja, tem o mesmo fundamento na questão de direito (BRASIL, 2008a). A título de informação, diga-se que a empresa objeto da decisão que virou modelo para os demais julgados era do ramo alimentício (Anhambí Alimentos Ltda.).

Porém, é de se realçar, que o grau de incerteza ficou maior para as empresas que devem apurar a Cofins e o PIS na não cumulatividade, pois têm agora que abordar e refletir em suas apurações, quais seriam os significados desses novos critérios trazidos pelo Poder Judiciário: Afinal o que se entende como essencialidade ou relevância para fins da atividade produtiva da empresa?

O profissional da contabilidade está nessa mesma seara, pois deve necessariamente compreender esse panorama tributário brasileiro, com suas legislações em vigor, tendo em vista que é responsável pela apuração desses tributos que devem ser recolhidos todos os meses por seu rol de clientes.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Como referencial teórico se abordará primeiramente o Sistema Tributário, especificamente o funcionamento do que é de nosso interesse no Código Tributário Nacional, para em seguida referenciar a importância do tema na Contabilidade Tributária, e finalmente, discorrer sobre os principais conceitos que envolvem o crédito para a apuração do PIS e da Cofins.

## 2.1 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional é onde se encontram as normas gerais de direito tributário que irão regulamentar os tributos da União, dos Estados e dos Municípios. Trata-se da lei ordinária nº 5.172/66, a qual veio a receber *status* de uma lei complementar com a Constituição Federal de 1988. Tal Código, em seu art. 3º, define como tributo toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966). Entre as espécies de tributos, encontram-se os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Além dessas três espécies previstas no Código Tributário Nacional tem-se também com natureza tributária as contribuições sociais, como é o caso do PIS e da Cofins, as quais têm a incidência e a destinação vinculada. Por exemplo, a "Cofins é um tributo incidente sobre a receita e o faturamento das empresas" (MOREIRA, 2015 p. 54).

A competência tributária para legislar sobre o PIS e a Cofins é da União, tendo em vista que contribuições especiais somente podem ser instituídas por esse ente tributário. A criação de uma contribuição especial deve sempre ter uma destinação ou finalidade específica, conforme art. 149 da Constituição Federal.

Com a natureza de tributo dessas contribuições, as mesmas ficam afeitas as características básicas determinadas em nosso Código Tributário Nacional. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador de acordo com a situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência, e tendo por objeto o pagamento do tributo. A definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Cabe citar que esse dispositivo legal dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Na ausência de disposição expressa deve ser aplicada a analogia, os princípios gerais de direito tributário os princípios gerais de direito público e a equidade.

O sujeito ativo da obrigação será a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, o que como vimos no caso do PIS e da Cofins é a União. O sujeito passivo da obrigação principal será a pessoa responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

Por fim, frise-se a definição da base de cálculo que é o montante da receita apurada como devida, e sobre a qual se aplicará a alíquota determinada pela legislação. No caso do regime não cumulativo do PIS e da Cofins tem-se essa base de cálculo assim definida:

Ambas as contribuições têm como fato gerador mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido acima, ou seja, a totalidade das receitas. Entretanto, há valores que não entregam a base de cálculo, exclusões e bases de cálculo reduzidas [...]. (PINTO, 2010, p. 38)

A definição da natureza do tributo, do seu fato gerador, da identificação dos sujeitos passivo e ativo, da determinação da sua base de cálculo e das alíquotas aplicáveis, são elementos indispensáveis trazidos pelo Código Tributário Nacional na caracterização dos tributos em foco.

## 2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

O conhecimento da legislação tributária é importante para diversas áreas, como a economia, o direito, a administração, a psicologia, a sociologia, e principalmente a contabilidade.

A contabilidade geral, por sua vez, possui diversas vertentes de relevância, e entre essas, merece destaque a contabilidade tributária. Essa apresenta diversas funções como a de fornecer informações para a tomada de decisões da empresa. É premissa para todo o contador ter uma base de conhecimento na legislação tributária, pois ela terá influência significativa na sua prestação de serviço a todos os seus clientes.

Segundo Pohlmann (2010, p. 14), o conceito de contabilidade tributária pode ser assim definido:

A contabilidade tributária é a disciplina ou o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise de alternativas para a redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Fisco. A presença dessa disciplina no currículo dos cursos de Ciências Contábeis é imperiosa, sendo encontrada também com outras denominações assemelhadas, tais como Contabilidade e Legislação Tributária, Legislação Tributária e Fiscal, e Gestão Tributária.

Portanto, o conhecimento por parte do contador dessa extensa matéria que envolve os tributos em geral é básico para o exercício de sua função. Sendo assim, a par do perfil dos diversos tributos existentes, é necessário saber como formalizar e caracterizar cada um desses.

Cabe aqui ainda mencionar quais tipos de informações deve tal profissional prestar atualmente no que tange especificamente ao PIS e à Cofins. Até o ano de 2014 devia ser apresentado um demonstrativo denominado DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais. A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.441/2014 extinguiu tal demonstrativo a partir de 1º de janeiro daquele ano (BRASIL, 2014). A substituição do DACON veio por meio da escrituração fiscal digital instituída pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), através do EFD - Contribuições.

## 2.3 DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS

Discorrido sobre as normas tributárias e sua importância sobre a contabilidade tributária, deverá ser apresentado um panorama de como isso se insere no tocante a determinação dos créditos do PIS e da Cofins.

Para apuração da base de cálculo no sistema da não cumulatividade, como já comentado anteriormente, deve-se apurar a receita da empresa incidente sobre essas contribuições. Da apuração de tal receita se passa para um segundo momento que é a determinação dos créditos a que a empresa tem direito a fim de abater da base de cálculo obtida. Somente aí, com a aplicação da respectiva alíquota, obter-se-á o valor realmente devido das contribuições e que terá de ser recolhido via Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). Também não se deve

esquecer que os valores apurados como devidos pelas empresas devem ser declarados na chamada DCTF (Declaração de Débitos e de Créditos de Tributos Federais).

O art. 3º da Lei nº 10.833/2003 define que do valor apurado para fins de base de cálculo da Cofins poderão ser descontados créditos em relação aos seguintes itens (idem para o mesmo artigo da Lei nº 10.637/2002 aplicável ao PIS) (BRASIL, 2003):

- a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e produtos definidos em lei;
- b) bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- f) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- g) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade da empresa;
- h) bens recebidos em devolução;
- i) armazenagem de mercadoria e fretes nas operações de venda;
- j) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme, de empresas que prestam serviço de limpeza, conservação e manutenção;
- k) e bens incorporados ao ativo intangível.

Aqui se dá enfoque a apenas um desses tópicos, especificamente ao significado de insumo para fins de creditamento de bens e de serviços que venham a ser utilizados pelo contribuinte. O que se está a pontuar é unicamente o tratado no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o qual versa sobre a questão do insumo como crédito:

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. (BRASIL, 2002, 2003) (gn)

Discute-se qual o alcance desse conceito levando em consideração a recente decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, de grande impacto para todos aqueles que são responsáveis pela apuração do PIS e da Cofins, assim como posteriores regulamentações definidas pelo Governo Federal com base nesse novo entendimento.

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Barbosa (2011) discorre sobre a não cumulatividade das contribuições, dizendo que essa é um conceito pré-jurídico, ou seja, muito embora deduzida das normas jurídicas que garantem a neutralização do tributo incidente nas operações anteriores, trata-se de um simples resultado do sistema criado. Se não houvesse créditos, a própria receita ou faturamento seriam a base de cálculo das contribuições. Nesse contexto, não haveria o que somar para apurar o tributo. O direito à eliminação do tributo incidente em determinadas operações de entrada é característico da não

cumulatividade, de tal forma que, caso tal direito seja suprimido, a própria não cumulatividade estará descaracterizada.

Fensterseifer (2014) apresentou uma análise acerca do conflito de conceituação do vocábulo "insumos" para fins de efetivação do princípio da não cumulatividade do PIS e da Cofins, entendendo que a interpretação à época não era sustentável racionalmente. Ponderou sobre as posições que levavam de um lado para o conceito adotado pelo IPI, e de outro lado, para o conceito adotado para o Imposto de Renda. Posicionou-se no sentido de que o conceito que deveria ser adotado para os insumos teria de ser mais amplo do que o até então adotado pelo Governo Federal através das normas expedidas pela Receita Federal do Brasil.

Schumacher (2018) fez um bom estudo do tema, no entanto, anterior ao deslinde final do REsp nº 1.221.170/PR do STJ. Em tal estudo entendeu que a decisão judicial deveria se adequar a corrente de pensamento já desenvolvida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e por diversos membros da doutrina tributária, prezando o conceito de insumo dentro dos parâmetros da essencialidade ou da relevância do bem no tocante a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Apontou, porém, que não se criou uma tese homogênea, ou seja, não foi devidamente especificado e discriminado sobre quais bens e serviços poderia se descontar créditos, até mesmo porque tal questão dependeria da atividade desenvolvida pela empresa. Por exemplo, um fator que não fosse essencial para a empresa A, poderia sê-lo para a empresa B.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Relativamente à abordagem do problema, esse estudo pode ser considerado como uma pesquisa de caráter qualitativo, pois analisa os diversos posicionamentos existentes na jurisprudência e na doutrina, em confronto com o que é disposto na legislação regente, no tocante à contabilidade tributária. "Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo" (OLIVEIRA, 2011, p.82).

Quanto ao modelo de tipologia de pesquisa, esse estudo assemelha-se a uma pesquisa descritiva. "A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los" (CERVO; BERVIAN, 1996, P.49).

Entre os objetivos já comentados, a pesquisa envolve um estudo documental jurisprudencial e doutrinário nas várias correntes que tratam do tema, adentrando-se no caso específico do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ, onde se analisou a atividade de uma empresa ligada ao ramo alimentício, com efeitos de recurso repetitivo. Na sequência, deve-se dentro dessa análise, reproduzir o disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que veio a ser a posição da Administração Federal sobre esse novo conceito.

Martins e Theóphilo (2009, p. 55) explicam que "a pesquisa documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa."

Os procedimentos documentais de pesquisa se baseiam na leitura e na sistematização dos acórdãos e julgados disponíveis, com uma análise comparativa com a posição de alguns autores sobre o tema. As informações são coletadas, sistematizadas e analisadas.

A coleta de dados que fundamentou a amostra a ser selecionada teve como escopo as situações mais recorrentes (número de ocorrências), partindo de julgados pesquisados no site [www.idg.carf.fazenda.gov.br](http://www.idg.carf.fazenda.gov.br), entre o período de janeiro de 2017 até setembro de 2020.

O foco principal partirá dessa nova visão dada pelo STJ sobre o conceito de insumo, o qual na opinião geral, não trouxe a segurança necessária para aqueles que operam junto a esse tema - contadores, advogados, etc. Na verdade, os novos conceitos advindos sobre essencialidade e relevância trouxeram mais divergências ainda entre os diversos interlocutores envolvidos. Trata-se esse estudo, portanto, de uma análise documental dos elementos que serão pesquisados.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

Para conseguir atingir o objetivo geral desse estudo, a análise desta pesquisa será apresentada em duas subseções. A primeira irá tratar do conceito de insumos e das diversas posições encontradas sobre o tema e a segunda trará situações recorrentes que de forma amostral possibilitará uma razoável visão geral do que é proposto.

### 4.1 HISTÓRICO SOBRE O CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente deve se registrar que mesmo bem antes do julgado paradigma do STJ, o contencioso administrativo já trazia um conceito de insumo desvinculado de outros tributos, ou seja, que se deveria adotar uma definição própria. Veja-se o disposto no Acórdão de nº 3302-001.781, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (BRASIL, 2012a):

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços) ; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

Conforme diversos acórdãos do contencioso administrativo, a não cumulatividade do PIS e da COFINS não seguia a regra do IPI e do ICMS. Muitos contribuintes em suas contestações defendiam que para essas contribuições, deveria se aplicar o "método subtrativo indireto" (ou “base contra base”), segundo o qual se aplica uma alíquota pré-fixada sobre uma base de créditos, composta pelo valor dos custos, despesas e encargos incorridos na prestação de serviços ou na fabricação/comercialização de bens. Isto é, em outras palavras, a compensação do montante devido nas saídas (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião das entradas (compras).

Oliveira (2005) entendia que os custos ou despesas de produção eram aqueles que dariam direito a créditos de PIS e de Cofins, e não se restringiam apenas as matérias-primas, produtos intermediários, embalagens e outros bens diretos:

“Nesse sentido, constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção. (...)”

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n° 6, de 2.2.1979. (...)

‘Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em quaisquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.’”

O juiz federal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Leandro Paulsen, por sua vez, já tinha diversos julgados em que apontava que o crédito em matéria de PIS e de Cofins não se trataria de um crédito meramente físico, devendo ser adotado uma perspectiva mais ampla (BRASIL, 2012b):

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Por outro lado, dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco pode-se retirar que insumo ocorrerá quando do elemento em si houver contribuição para a existência do processo relativo ao produto ou ao serviço (GRECO, 2003):

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Sem ter o mesmo caráter de efeito repetitivo do REsp n° 1.221.170/PR, mas já no mesmo caminho, cabe mencionar o REsp n° 1.246.317/MG, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, o qual destacava que cada processo produtivo precisava ser investigado minuciosamente para que se identificasse o que poderia ser considerado como insumo (BRASIL, 2011):

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo.

Nessa mesma linha, os acórdãos do CARF já vinham deixando claro que, para efeitos de apuração de créditos de PIS e COFINS, a utilização do insumo no processo produtivo não se restringe ao conceito de industrialização ou fabricação de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O conceito é muito mais amplo, alcançando todos os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços.

Finalmente, depois de anos de discussão, a 1ª Turma do STJ, mesmo sem o trânsito em julgado, julgou o REsp n° 1.221.170/PR, definindo a questão, sendo que se reproduz a ementa da referida decisão judicial a seguir (BRASIL, 2018c):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO

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

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

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (REsp nº 1.221.170/PR) (gn)

Ora, isso se tratou de uma verdadeira revolução tributária para fins de apuração de dois tributos tão importantes para a arrecadação fazendária. No entanto, novos questionamentos passaram a ser feitos: que conceitos deveriam ser adotados para definir o que seriam esses critérios de essencialidade ou de relevância.

De bom tom seria procurar na própria decisão judicial tal entendimento, ou seja, o que a referida turma julgadora havia assim considerado. Para isso se traz parte do voto-vista da Ministra Assusete Magalhães:

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

Do critério da essencialidade ter-se-ia a dependência intrínseca e fundamental do item para o produto ou serviço, constituindo para esse elemento estrutural e inseparável, ou, ainda, que quando tal item fosse privado da operação significasse uma diminuição da qualidade, quantidade ou suficiência. Do critério da relevância, por sua vez, ter-se-ia um item indispensável para a elaboração do próprio produto ou prestação do serviço, seja pela sua singularidade ou por imposição legal. Desse último critério deveria se afastar o conceito de pertinência, por ser mais abrangente que o mesmo.

A administração tributária, como não poderia ser diferente, veio também a trazer os conceitos de essencialidade e de relevância, obviamente em acordo com o disposto no julgamento paradigma. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, assim dispôs sobre esses dois critérios:

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto

ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. (BRASIL, 2018a)

O conceito de insumo com base em tais critérios se tornou casuístico, devendo a operação de cada empresa ser analisada à luz dos critérios definidos pelo STJ. O que vale para uma empresa, portanto, poderá não valer para outra.

#### 4.2 SITUAÇÕES RECORRENTES NAS DISCUSSÕES DO CONTRIBUINTE COM O FISCO

Diante de tal casuismo, seria impossível nesse estudo pontuar-se cada uma das situações de análise nessa discussão, definindo se determinada despesa é caracterizada como insumo ou não, e, diante disso, estabeleceu-se três exemplos recorrentes no contencioso administrativo, que servem como base para todos os demais casos existentes.

O primeiro exemplo dessa amostra são as despesas de higienização. Observe-se que o julgado do STJ entendeu que para o caso da empresa atuante na industrialização de produtos alimentícios, os gastos com higienização deveriam sim ser considerados como insumos:

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

É importante destacar que o reconhecimento das despesas de higienização era específico para aquelas pessoas jurídicas em que fosse substancial para seu produto ou seu serviço a atividade de limpeza, diante dos riscos para a saúde da sociedade em geral. No caso de a mesma não ser realizada poder-se-ia estar infringindo normas relativas à higiene e ao saneamento básico de caráter público. Obviamente em tais casos se verifica como indiscutível o direito ao creditamento.

No entanto, saindo-se das atividades do ramo alimentício, e pensando-se, por exemplo, numa pessoa jurídica que preste serviços advocatícios, fica nítido que as despesas de assepsia não envolvem o serviço fim prestado, e, sendo assim, estar-se-ia diante de despesas que para esse tipo de empresa não gerariam direito a crédito das contribuições.

Tem-se, assim, nesse primeiro exemplo um item que pode ou não gerar crédito, devendo ser verificado o objeto social da entidade para que seja feita a análise dentro dos critérios da essencialidade ou da relevância.

O segundo exemplo a ser discorrido são as despesas com EPI, ou seja, equipamentos de proteção individual. É desconcertante que até mesmo antes do REsp nº 1.221.170/PR existisse entendimento por parte da Receita Federal do Brasil de que tais gastos não fossem passíveis de creditamento. Observe-se um julgado administrativo anterior à decisão judicial repercutória desconsiderando o EPI como insumo (BRASIL, 2008b):

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. **Equipamentos de Proteção Industrial - EPI** e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra **não são considerados insumos**, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. (gn)

Não se pode concordar com esse entendimento que vinha sendo dado pela Receita Federal, pois os equipamentos de proteção individual, mesmo diante do disposto pelas Instruções Normativas até então disciplinadoras do conceito de insumos, deveriam ser passíveis de gerar créditos de PIS e de Cofins. A Instrução Normativa SRF nº 404/2004, por exemplo, já estabelecia que bens utilizados no processo produtivo dariam direito a crédito e não há como se afastar a importância do equipamento de proteção individual no desempenho de determinada atividade.

Um bombeiro não pode exercer a sua profissão no combate a incêndios se não estiver utilizando a devida proteção com vestimentas de amianto. O mesmo vale para um profissional de segurança, no que se refere a coletes de proteção. Entender que tais elementos estivessem desatrelados a atividade prestada seria o mesmo que dizer que a mesma não poderia ser prestada diante dos riscos envolvidos. Isso sem levar em conta a questão da legislação trabalhista. Com a adoção dos critérios da essencialidade ou da relevância, tal questão deixou de ser objeto de litígios, pois ficou pacificado que os gastos de EPI dão direito a crédito. Assim, consta no Parecer Normativo nº 05 sobre a decisão do STJ (BRASIL, 2018a):

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os **equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos** então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo. (gn)

Finalmente, como terceiro exemplo tem-se a questão dos fretes, talvez o item mais reivindicado pelos contribuintes nas contestações que se pode observar. A solicitação de créditos de fretes é recorrente, defendendo-se que os mesmos seriam caracterizados como insumos, e requerendo entre outros os fretes gerados entre os estabelecimentos da empresa, os denominados fretes *intercompany*.

O primeiro ponto que tem de ser esclarecido é que frete não se confunde com insumos, pois ele tem previsão específica nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Enquanto os insumos são normatizados pelo inciso II, do art. 3º, das citadas leis, os fretes encontram seu dispositivo legal para creditamento no inciso IX, do mesmo artigo. O seu creditamento poderá se dar nas aquisições de insumos quando o valor desses fretes for parte integrante do custo de aquisição do bem. O frete quando não integrante do custo de aquisição do insumo não gera direito a crédito por falta de previsão legal, pois a Lei nº 10.833/2003 é muito clara em determinar a hipótese de creditamento de fretes, ou seja, somente nos casos de operações de venda:

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

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (gn) (Aplicável ao PIS, conforme o art. 15 desse mesmo positivo legal)

Portanto, o direito ao crédito sobre os serviços de frete, contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pelo contribuinte, somente tem a possibilidade de creditamento em duas situações: em relação às operações de venda (art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003) e em relação às operações de aquisições de produtos para revenda ou insumo como custo de aquisição, desde que os bens adquiridos sejam passíveis de gerar o crédito no âmbito das contribuições não-cumulativas, respaldado no art. 289, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda.

Por conseguinte, quaisquer outros fretes que não estejam vinculados a operações de venda ou a aquisições de mercadorias tributadas como custo de aquisição, não geram direito ao crédito a serem descontados do PIS ou da Cofins devidos, como é o caso de transferência de materiais, mercadorias ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Da mesma forma, não podem gerar créditos os fretes relativos às operações sujeitas à alíquota zero ou com outras situações de não incidência, pois não ocorreu o pagamento das contribuições.

Esse foi o entendimento exposto pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, reproduzido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05. O julgado paradigma do Tribunal Superior definiu de uma vez por todas, que somente é possível o creditamento de fretes em operações de venda, ou seja, nos casos do inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833/03, não se sustentando que tal item geraria crédito com base nos conceitos da essencialidade ou da relevância:

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls. 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido: (...)

b) **não sendo considerados insumos** para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. (gn)

No caso em questão da decisão judicial de efeito repetitivo, a empresa do ramo alimentício não teve sucesso em conseguir se creditar exatamente de outras despesas de fretes que não se referiam a operações de venda.

Portanto, nesses três exemplos citados foi possível demonstrar que a aplicação dos critérios de essencialidade ou de relevância estão muito longe de solucionar os litígios envolvendo o conceito de insumo para fins de apuração do PIS e da Cofins. Observa-se um item que depende do objeto social da empresa envolvida; um outro item que em nosso entender historicamente deveria ser caracterizado como insumo, mas que não era assim considerado pela Fazenda Nacional; e um terceiro item frequentemente requerido pelos contribuintes como se insumo fosse, mas não podendo assim ser caracterizado.

A necessidade de o profissional de contabilidade estar atualizado com esses novos conceitos é muito fácil de se constatar. Uma das competências desse profissional é exatamente assessorar e orientar seus clientes sobre a aplicação da legislação tributária.

Imagine-se, então, dois momentos em que tal assessoria e orientação podem trazer prejuízos consideráveis a uma determinada entidade.

Num primeiro momento esse profissional escreva ou informe que determinada despesa se caracteriza como insumo e que assim deve ser considerada. Caso tal entendimento não seja o correto, o contribuinte estará sujeito às penalidades previstas num lançamento de ofício com a aplicação de multa de 75 % nos termos do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Num segundo momento a orientação pode ser no sentido de recuperar créditos pretéritos de itens até então não considerados como insumos, através de pedidos de ressarcimento ou de restituição, ou por meio de declarações de compensação. Em tais situações, a solicitação indevida de créditos de PIS e de Cofins se sujeita a uma multa isolada de 50 % nos termos do § 17, do art. 74, da mesma Lei nº 9.430/96.

Sendo assim, não restam dúvidas da importância do correto conhecimento por parte do profissional contábil de que rubricas dão ou não dão direito a crédito das contribuições.

Entende-se assim exposta essa questão dentro dos limites admissíveis, tendo em vista que seria impossível nesse artigo relatar-se todos os itens possíveis de geração de crédito para uma determinada empresa, até porque tais itens diferem conforme a atividade (objeto social) desempenhada por cada contribuinte.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Deve então ser destacada a grande alteração trazida pelo REsp nº 1.221.170/PR para a apuração do PIS e da Cofins com a consequente determinação de insumo com base nos critérios da essencialidade ou da relevância. O conceito atual independe do contato físico, desgaste ou alteração química que um bem venha a originar no produto final ou no serviço prestado.

Dentro do objetivo desse artigo espelhou-se a definição desse novo conceito junto aos vários operadores atingidos pelo efeito do julgado em questão. No sentido de verificar tal conceito, reproduziu-se um breve histórico do conceito de insumo, identificando-se diversas posições sobre o referido tema. Para um melhor entendimento exemplificou-se três situações recorrentes que geram litígios na análise do direito creditório dos contribuintes em geral.

Dos resultados obtidos da amostra verificada no tópico análise de dados pode-se observar três situações distintas: uma dependendo do objeto social da empresa envolvida; outra que sempre deveria ter sido caracterizada como insumo; e uma última que mesmo após o julgado do STJ continua não sendo geradora de direito a crédito.

Entende-se que esse trabalho contribuiu no sentido de demonstrar a complexidade que tal tema envolve, tendo em vista não ser possível como em uma ciência exata comparar situações que são geralmente diferentes – o crédito do qual a empresa A tenha direito, não necessariamente significará que a empresa B também o tenha. Portanto, está longe de solucionar todos os litígios que envolvam tal tema, seja no contencioso administrativo, seja no contencioso judicial. Por isso a necessidade de o profissional contábil sempre fazer uma análise do objeto social que envolve cada uma das pessoas jurídicas que estejam sob sua responsabilidade. Só assim poderá expressar com maior correção os créditos a que essas fariam jus.

Para as empresas em geral, rubricas envolvendo despesas das áreas administrativa, jurídica, entre outras, continuam não sendo geradoras de créditos.

Também é relevante que mesmo operações que envolvam itens que em tese seriam geradores de crédito, somente assim poderão ser consideradas se na transação anterior ocorreu a devida tributação das contribuições, ou seja, operações com alíquota zero na aquisição de insumos não são geradores de crédito, respeitadas às exceções previstas na legislação. Da mesma forma o creditamento se encerra com a finalização da produção ou da prestação do serviço, ou seja, não atinge etapas posteriores a esse momento, salvo também as exceções devidamente fundamentadas por legislação específica.

Destaque-se que para uma despesa poder ser caracterizada com direito a crédito é necessário afastar os parâmetros adotados até então por tributos como o IPI e o ICMS. No entanto,

mesmo com essa abertura em favor das empresas trazida pelo julgado do STJ, é possível se identificar diversas manifestações de contribuintes querendo um alargamento ainda maior do conceito de insumo do que o concedido pelo poder judiciário.

Como sugestão desse trabalho deve ser observado a crescente necessidade de uma descrição mais detalhada nos documentos fiscais das operações que envolvem as mesmas, pois muitas das glosas de créditos pesquisadas atentam exatamente para a existência de descrições genéricas. Não é admissível perder um crédito líquido e certo pela falta de tais elementos.

Por fim, cabe ainda ressaltar, que a legislação que envolve o PIS e a Cofins não se resume apenas nas leis que foram citadas nesse artigo. A Instrução Normativa da Receita Federal de nº 1.911/2019 ganhou o *status* de Regulamento dessas contribuições. Ela faz um apanhado de todas as normas que envolvem a apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração desses tributos e possui 766 artigos, o que demonstra a extensão dos temas que estão lá tratados.

Essa complexidade da legislação envolvendo o PIS e a Cofins vem atualmente levando a diversas discussões na esfera do governo federal e do Congresso Nacional para que seja modificada a sistemática vigente para uma forma mais simples de tributação. Entre os projetos de reforma tributária tem-se como proposta mais avançada a substituição do PIS e da Cofins por um novo tributo, o qual viria a ser denominado de CBS – Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços. Talvez essa seja a melhor solução para resolver uma gama infinita de litígios que parecem não ter fim. No entanto, qualquer reforma em nosso país, ainda mais com foco tributário, envolve uma série de interesses, os quais, em curto prazo, não serão tão fáceis de contornar.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da Cofins e do PIS**. Porto Alegre: UFRGS. Programa de Pós Graduação em Direito, 2011.

BARBOZA, Jovi. **Contabilidade e Planejamento Tributário**. 9. ed. Maringá: Editora Projus, 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm). Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm). Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.672, de 08 de maio de 2008**. Acresce o art. 543-C à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 2008a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm). Acesso em: 16 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 26 out 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3302-001.781, da Terceira Câmara, da Segunda Turma Ordinária**. Brasília, 22 ago. 2012a. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 01 set. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014**. Extingue o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) relativo a fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=49288&visao=anotado>. Acesso em: 16 nov. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção Superior Tributária de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Brasília, 2018a. Disponível em: Diário Oficial da União, de 18/12/2018, Seção 1, p. 194.

BRASIL. Receita Federal. **Relatórios do Resultado da Arrecadação**. Brasília, 2018b. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 28 nov. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta nº 07, de 10 de março de 2008**. Brasília, 2008b. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-s?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=137&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=7&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-s?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=137&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=7&s4=&s5=&s8=&s7=). Acesso em: 28 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp 1.221.170/PR 2010/0209115-0. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 20/11/2018. **JusBrasil**, Brasília, 2018c. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=resp+1221170&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 01 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp 1.246.317/MG 2011/0066819-3. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. **JusBrasil**, Brasília, 2011 Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-electronica-2016\\_242\\_capSegundaTurma.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-electronica-2016_242_capSegundaTurma.pdf). Acesso em: 03 set. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região: **Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC, 1ª Turma. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Julgado em 31/05/2012**. Brasília, 2012b. Publicado no Dje em 05/07/2012. CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**; para uso de estudantes universitários. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins**. Porto Alegre: UFRGS, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan/fev.2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOREIRA, Fábio Vinícius Ferreira Contribuição Social: A importância do tributo para financiamento da assistência social no Brasil. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**. Rio Grande do Norte, v. 8, n. 1, p. 40-64, 28 out., 2015.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos Relacionados à “Não-Cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. *In*: FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PIS/COFINS - Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47 - 48.

PINTO, João Roberto Domingues. **Manual do PIS/Pasep e Cofins**. Sapucaia do Sul: NotaDez, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S/A, 2010.

SCHUMACHER FILHO, Ricardo Paulo. Conceito de insumo para fins de apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 231, p. 26-39, jun. 2018. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1694>. Acesso em: 01 dez. 2019.