

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO

**A CONTRIBUIÇÃO DO RESP 1221170/PR PARA A DISCUSSÃO  
ACERCA DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DO  
APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS**

Yasmin Nishimori Silva

São Paulo – SP  
2023

Yasmin Nishimori Silva

**A CONTRIBUIÇÃO DO RESP 1221170/PR PARA A DISCUSSÃO  
ACERCA DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DO  
APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Doutora – **Regina Helena Costa**

São Paulo – SP

2023

AVALIAÇÃO:

ASSINATURA DO ORIENTADOR:

Banca Examinadora

---

---

---

---

---

À comunidade da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo pelo apoio  
permanente.



## **AGRADECIMENTOS**

É difícil expressar em palavras a gratidão que sinto neste momento tão especial da minha jornada acadêmica. Chegar ao final deste longo caminho, concluindo meu trabalho de conclusão de curso em Direito, é uma realização que só foi possível graças ao apoio e amor incondicional de muitas pessoas em minha vida.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, Antonio Carlos e Sonia, por serem minha fonte inesgotável de amor, apoio e inspiração. Vocês sempre acreditaram em mim, mesmo nos momentos em que eu duvidava das minhas próprias capacidades. Cada conquista minha é também uma conquista de vocês, e por isso, este diploma também pertence a vocês.

Agradeço ao meu irmão Igor por ser meu melhor amigo e por me mostrar que os desafios podem ser superados com determinação e coragem. Sua presença constante em minha vida trouxe alegria e força nos momentos difíceis.

À minha família, amigos e colegas, que sempre estiveram ao meu lado, mesmo nos dias em que a pressão era esmagadora. Seus sorrisos, encorajamentos e até mesmo as críticas construtivas foram fundamentais para meu crescimento pessoal e acadêmico.

Aos professores que compartilharam seu conhecimento e paixão pelo Direito, moldando meu pensamento crítico e me inspirando a buscar sempre o melhor em mim mesma, meu mais sincero agradecimento. Cada aula, cada conselho e cada feedback moldaram minha jornada acadêmica.

Aos meus colegas de classe, que se tornaram amigos para a vida toda, obrigada por compartilharem comigo as noites de estudo, as dúvidas e as vitórias. Vocês tornaram essa jornada não apenas educativa, mas também inesquecível.

Aos meus chefes de trabalho, por compreenderem minhas ausências e me apoiarem ao longo deste desafio acadêmico. Sua compreensão e incentivo foram essenciais para minha dedicação ao curso.

Por fim, gostaria de expressar minha profunda gratidão à faculdade, seus professores e funcionários. O ambiente acadêmico estimulante e as oportunidades que a instituição ofereceu foram fundamentais para o meu desenvolvimento como estudante e futura profissional do Direito.

Cada uma destas pessoas desempenhou um papel importante nesta jornada. Suas palavras gentis, gestos de apoio e amor incondicional iluminaram o caminho, mesmo nos dias mais escuros. Espero levar adiante não apenas o conhecimento adquirido, mas também a generosidade e apoio que recebi ao longo desta jornada.

Com profunda gratidão,

Yasmin Nishimori Silva

## RESUMO

**Nishimori Silva, YASMIN. A Contribuição Do Resp 1221170/Pr Para A Discussão Acerca Do Conceito De Insumos Para Fins Do Aproveitamento De Créditos De PIS E COFINS.**

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 introduziram a sistemática da não-cumulatividade de apuração do PIS e COFINS, permitindo o aproveitamento de créditos de contribuições em relação a determinadas despesas previstas em lei. A discussão sobre o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS tornou-se uma das maiores controvérsias jurídico-tributárias brasileiras, causando incerteza jurídica e confronto entre o Fisco e os contribuintes. A Receita Federal apresentou uma interpretação restritiva do conceito de insumos, enquanto os contribuintes defendem uma conceituação mais abrangente. Isso resultou em autuações por suposto excesso de creditamento, sendo um dos temas mais controversos no contencioso administrativo fiscal federal. Em fevereiro de 2018, o STJ, no julgamento do REsp 1.221.170 (Caso Anhambí), estabeleceu que seriam considerados "insumos" os bens e serviços que fossem essenciais ou relevantes à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Este estudo tem como objetivo analisar a contribuição desse julgamento para a discussão acerca do conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, bem como verificar os fundamentos da tese firmada e os instrumentos que a decisão fornece ao operador do Direito para análise caso a caso.

**Palavras-chave:** Créditos; PIS; COFINS; Insumos; REsp 1.221.170 (Caso Anhambí).

## **ABSTRACT**

**Nishimori Silva, YASMIN. The Contribution of REsp 1221170/PR to the Discussion on the Concept of Inputs for the Purpose of Utilizing Credits for PIS and COFINS.**

Laws No. 10,637/02 and 10,833/03 introduced the non-cumulative system for calculating PIS and COFINS, allowing the utilization of contribution credits related to certain expenses according to the legislation. The discussion on the concept of inputs for the purpose of calculating PIS and COFINS credits has become one of the biggest Brazilian legal and tax controversies, causing legal uncertainty and conflict between the tax authorities and taxpayers. The Brazilian Federal Revenue Department has presented a restrictive interpretation of the concept of inputs, while taxpayers defend a more comprehensive interpretation. This has resulted in alleged excessive crediting assessments, making it one of the most controversial topics in the federal administrative tax litigation. In February 2018, the Superior Court of Justice (STJ), in the judgment of REsp 1,221,170 (Anhambi Case), established that "inputs" would be considered as goods and services that were essential or relevant to the economic activity performed by the taxpayer. This study aims to analyze the contribution of this judgment to the discussion on the concept of inputs for the purpose of utilizing PIS and COFINS credits, as well as to verify the foundations of the thesis and the instruments that the decision provides to the legal operator for case-by-case analysis.

**Keywords:** Credits; PIS; COFINS; Inputs; REsp 1,221,170 (Anhambi Case).

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>APRESENTAÇÃO DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0).....</b>	<b>8</b>
<b>3</b>	<b>ANÁLISE DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0).....</b>	<b>15</b>
<b>3.1</b>	<b>Relatório.....</b>	<b>15</b>
<b>3.2</b>	<b>Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: voto condutor (Corrente Ampliativa).....</b>	<b>18</b>
<b>3.3</b>	<b>Ministro Mauro Campbell Marques: voto-vista (Corrente Intermediária) 19</b>	
<b>3.4</b>	<b>Ministro Og Fernandes: voto-vista (Corrente Restritiva).....</b>	<b>21</b>
<b>3.5</b>	<b>Ministra Regina Helena Costa: voto transcrito pelo voto condutor (Corrente Intermediária).....</b>	<b>22</b>
<b>4</b>	<b>CONTRIBUIÇÃO DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) PARA A DISCUSSÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS .....</b>	<b>26</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>29</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei nº 10.637, de 30.12.2002 ("Lei 10.637/02") e a Lei nº 10.833, de 29.12.2003 ("Lei 10.833/03"), introduziram no sistema jurídico brasileiro a sistemática da não cumulatividade para a apuração da Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS") e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"). Isso permite que empresas aproveitem créditos dessas contribuições em relação a determinadas despesas especificadas em lei.

Dentre as despesas que podem gerar créditos, o artigo 3º, inciso II dessas leis lista os "bens e serviços usados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, incluindo combustíveis e lubrificantes". A definição de "insumo" dada pelo legislador se tornou uma das maiores controvérsias jurídico-tributárias no Brasil, pois deixou os contribuintes incertos quanto aos produtos e serviços que se encaixariam nessa definição.

Após a publicação das leis, devido à falta de clareza normativa, surgiu uma incerteza jurídica e um conflito entre o Fisco e os contribuintes que persiste até hoje. A Receita Federal do Brasil ("RFB") adotou uma interpretação restritiva do conceito de insumos, limitando as oportunidades para os contribuintes obterem créditos de PIS/COFINS. Por outro lado, os contribuintes acreditam que a interpretação correta deve ser mais ampla.

Essa divergência de interpretações levou a várias autuações por suposto excesso de créditos, tornando-se um dos temas mais controversos no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

Em fevereiro de 2018, o debate ganhou uma nova dimensão com o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), em um caso emblemático chamado REsp 1.221.170, também conhecido como "Caso Anhambi", com o ministro Napoleão Nunes Maia Filho como relator. O resultado desse julgamento estabeleceu que uma tese intermediária deveria ser aplicada, não tão restritiva quanto a do Imposto sobre

Produtos Industrializados (“IPI”) nem tão ampliativa quanto a do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”). Ficou decidido que seriam considerados “insumos” os bens e serviços essenciais ou relevantes para a atividade econômica do contribuinte.

Portanto, o objetivo deste estudo é analisar a contribuição do REsp 1221170/PR para a discussão sobre o conceito de insumos no contexto do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, examinando os fundamentos da tese estabelecida e os instrumentos que essa decisão oferece aos profissionais do Direito para exame em casos específicos. Para realizar essa análise, é necessário revisar a evolução legislativa e jurisprudencial relacionada ao assunto e examinar os votos proferidos pelos Ministros do STJ.

## 2 APRESENTAÇÃO DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança com pedido de medida liminar *inaudita altera pars*, interposto pela empresa atuante no mercado de alimentos, Anhambi Alimentos Ltda., em face do Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil – Cascavel/PR, com o objetivo de ter reconhecido o seu direito líquido e certo de não ser coagida a não se creditar de insumos por ela utilizados, possuindo o direito de compensar as quantias pretéritas não utilizadas no creditamento.

De início, a Impetrante declara que a interpretação dada pela Receita Federal do Brasil ao conceito de insumos é restritiva, na medida em que nenhuma das Leis 10.637/02 e 10.833/03 conceituam o “insumo” e, perante esse “vácuo” de significado deveria aplicar-se o termo conforme a linguagem comum, segundo a qual insumo representa cada um dos elementos, diretos ou indiretos, necessários à fabricação de produtos e serviços, ou seja, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, materiais de EPI, etc.

Ainda assim, a Impetrante traz a definição técnica de insumo como sendo “despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final”<sup>1</sup> e alega que os significados são próximos, podendo-se entender por insumo tudo aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades.

Em seguida, a Impetrante alega que as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, interpretam restritivamente o termo “insumos”, no que diz respeito a não-cumulatividade incidente sobre o faturamento das empresas, vez que não podem ser considerados insumos apenas os bens ou materiais que entrem em contato diretamente com o produto em fabricação.

---

<sup>1</sup>Maria Helena Diniz, in Dicionário Jurídico, Vol. 2, Ed. Saraiva, 1998

Levanta, inclusive, a questão acerca dos combustíveis e lubrificantes, os quais embora não integrem o produto final destinado a venda, estão inclusos no rol de insumos creditáveis.

Considerando a interpretação restritiva do Fisco em relação ao conceito de insumos apresentada acima, a Impetrante declara uma afronta ao artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Isso se dá uma vez que, segundo esse dispositivo, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Para a Impetrante, limitar o conceito de “insumos” apenas àqueles que fisicamente entram em contato com o produto fabrica e que venham a se deteriorar, é uma afronta clara ao artigo 110 do CTN, sobretudo quando se leva em conta que o artigo 3º de ambas as Leis (PIS e COFINS) foi editado pelo legislador com o intuito de estimular o mercado, a fim de diminuir a carga tributária suportada pelos empresários.

Além disso, em sua linha de argumentação, a Impetrante menciona a Lei nº 11.898, de 08.01.2009 (“Lei 11.898/09”), que institui o Regime de Tributação Unificada e traz as seguintes alterações às Leis 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 24. O caput do art. 3o da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:

“Art. 3º (...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.”

Art. 25. O caput do art. 3o da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:

“Art. 3º (...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.”

A partir das alterações mencionadas, concedeu-se às empresas de atividade nas áreas de limpeza, conservação e manutenção, o direito a descontar créditos em relação às despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Acontece que, até então, a RFB informava ser proibido o creditamento de insumos por contribuintes atuantes na prestação de serviços. Nesse sentido, a Impetrante busca demonstrar que a alteração legislativa trazida pela Lei 11.898/09 firma o entendimento de que as empresas podem descontar créditos no exercício dos seus negócios, desde que os insumos sejam necessários à atividade fim, independentemente se são insumos diretamente aplicados no produto ou indiretamente utilizados.

Segundo a Impetrante, a Lei 11.898/09 trata de forma desigual os contribuintes, na medida em que favorece empresas prestadoras de serviços, permitindo a elas (artigos 24 e 25 da Lei) o desconto de créditos de PIS e COFINS quanto aos insumos utilizados.

Alega-se uma afronta ao princípio da isonomia, o qual proíbe discriminações carentes de bom senso e arbitrárias, determinando que todos devem receber o mesmo tratamento por parte da lei.

Mais especificamente no âmbito do Direito Tributário, a Impetrante traz o entendimento de diversos doutrinadores com o objetivo de fundamentar a inconstitucionalidade da lei que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Além disso, menciona-se que o próprio texto constitucional em seu inciso II do artigo 150, traz que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Sendo assim, em respeito ao Princípio da Isonomia, uma vez que o legislador permitiu o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pelas empresas prestadoras de serviços em relação as despesas com uniformes, vale-transporte e vale-refeição aos seus funcionários por representarem insumos necessários para geração de receita, outras empresas também deveriam ser autorizadas a descontar créditos sobre insumos consumidos e que geram sua receita.

Por fim, a Impetrante apresenta o rol de insumos diretos e indiretos utilizados para a produção de seus produtos, os quais não são aceitos pela Receita Federal do Brasil para fins de creditamento.

Os insumos são classificados em "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em Custos Gerais de Fabricação, entende-se por gastos e insumos aplicados diretamente na produção da Impetrante, agindo de forma direta e indiretamente no resultado do produto fabricado. Já em relação às Despesas Gerais Comerciais, a Impetrante utiliza como insumos todas as despesas realizadas com vendas de seus produtos.

Intimada, a RFB explica que as contribuições para o PIS e a COFINS não são não-cumulativas por determinação judicial e as leis que disciplinaram essa forma de apuração determinam quais créditos poderiam ser abatidos da base de cálculo, não cabendo a exclusão de todas as despesas ou gastos incorridos pela Impetrante.

Ademais, uma vez que a hipótese de incidência das contribuições mencionadas é o faturamento ou o auferimento de receita, as deduções pretendidas consistiriam

em reduções de base de cálculo não previstas em lei, prejudicando a leal concorrência entre as empresas.

Conclui frisando que se trata de um caso típico em que o Judiciário, por meio de seu representante, não pode funcionar como legislador positivo, ou seja, não pode fixar critérios além daqueles determinados pelo legislador, que importem em reduzir a base de cálculo de tributos ou contribuições sociais.

O pedido de liminar foi indeferido. Dessa decisão, a impetrante interpôs agravo de instrumento, o qual foi convertido em retido. Então, em 22.07.2009 sobreveio sentença que julgou improcedentes os pedidos constantes da inicial e denegou a sentença pleiteada pela Impetrante.

Alegando obscuridade e omissão na sentença, a parte opôs embargos de declaração, que não foram providos.

Irresignada, a Impetrante interpôs apelação, requerendo, preliminarmente, a análise do agravo retido e, no mérito, reeditando as razões expendidas na inicial. Foram apresentadas contrarrazões e os autos subiram à 2ª Instância. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF4”) negou provimento ao recurso e aos embargos de declaração que o sucederam.

Enfim, a Impetrante, apresentou recurso especial e extraordinário em face do acórdão do TRF4, segundo o qual o conceito de insumos para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições de PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente a atividade da empresa, com restrições, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui

disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.

2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.

5. Sentença mantida (fls. 209).

Os Embargos Declaratórios foram acolhidos apenas para prequestionar a matéria (fls. 218/222); em seu Apelo Nobre, interposto com fundamento no art. 105,

III, a, da CF/88, a recorrente alega, em síntese, ofensa ao art. 110 do CTN, ao art. 11 da Lei Complementar 95/98, ao art. 3o. da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, alteradas pela Lei 11.898/09, bem como a normas da CF/88, aos seguintes argumentos:

(a) insumo é cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, equipamentos de proteção, etc.;

(b) deve-se atribuir à palavra insumo o seu sentido típico, dicionarial, adotado na economia, pois a legislação pertinente ao PIS e à COFINS não a define, e tampouco poderia a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

(c) a correta interpretação do termo insumo deve alcançar os custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva, embora não estejam diretamente relacionados à atividade final da empresa, de modo que não deve prevalecer a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal;

e (d) existe discriminação ilegítima no reconhecimento de que vale-transporte, vale-refeição e fardamento fornecido aos funcionários sejam insumos para as empresa de atividade nas áreas de limpeza, mas não para as empresas do ramo industrial.

Apresentadas contrarrazões, ambos os recursos foram admitidos.

### 3 ANÁLISE DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

#### 3.1 Relatório

Em face da grande relevância do tema e da insegurança jurídica evidenciada pela divergência de entendimento dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial foi afetado à Primeira Seção para ser oportunamente julgado como recurso representativo de controvérsia, nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil (“CPC”) e da Resolução nº 8, de 7.8.2008 - STJ (“Resolução 8/2008”).

Identificou-se o REsp nº 1.221.170 – PR, com a finalidade de definir o conceito de insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo.

Em parecer subscrito pela Subprocuradora-Geral da República Doutora Denise Venci Tulio, o Ministério Público Federal manifestou-se pelo não provimento do Recurso Especial, sob o fundamento de que: (i) as Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03; (ii) apenas é possível o creditamento de PIS e COFINS em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no produto em fabricação; e (iii) não se admite interpretação extensiva nos casos de concessão de benefício fiscal (artigo 111 do CTN).

Essencialmente, foram expostas 3 posições principais acerca do conceito do termo “insumos” para fins do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS: restritiva, intermediária e abrangente.

A corrente restritiva defende a legalidade da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS), ambas criadas pela Secretaria da Receita Federal. De acordo com esse entendimento, om a

promulgação da Emenda Constitucional 42/03, que incluiu o parágrafo 12 ao artigo 195 da Constituição Federal, houve uma delegação ao legislador ordinário para a escolha discricionária dos setores nos quais a não cumulatividade seria aplicada.

Defensores desse ponto de vista argumentam que termo "insumos", conforme estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é um conceito jurídico indeterminado. Portanto, cabe ao aplicador da lei ou ao julgador identificar o alcance do termo "insumo" e sua correta interpretação de acordo com a finalidade da lei.

De acordo com essa corrente, quando as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 utilizaram a expressão "insumos empregados na produção" no artigo 3º, Inciso II, a preposição "na" sugere uma relação de pertinência, indicando que o insumo deve estar contido no processo industrial. Portanto, segundo essa corrente, a lei limitou o alcance do termo "insumo" apenas a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (bens e serviços) que fossem fisicamente empregados no produto ou produtos intermediários e matérias-primas que, de alguma forma, sofressem alterações físicas.

Outro argumento sustentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que, se fosse permitida a dedução de todos os custos e despesas suportados pelo contribuinte em sua atividade empresarial, isso acabaria por esvaziar as Contribuições de PIS/Pasep e COFINS, tornando-as semelhantes à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e diminuindo a arrecadação fiscal, o que não era a intenção do legislador, de acordo com as Exposições de Motivos dessas leis.

Já a outra parte da doutrina, sustenta uma interpretação ampliativa do conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições de PIS/Pasep e COFINS. Esta corrente argumenta a inconstitucionalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS) da Receita Federal ao equiparar os conceitos de insumos nas contribuições de PIS/Pasep e COFINS aos conceitos de insumos no IPI.

O argumento dessa corrente ampliativa é baseado na incompatibilidade das materialidades de cada tributo. O Imposto sobre Produtos Industrializados tem uma

materialidade restrita, incidindo apenas sobre produtos industrializados, o que justifica a adoção do critério do crédito físico. Por outro lado, as contribuições de PIS/Pasep e COFINS têm uma materialidade ampla em comparação ao IPI e não fazem parte de uma cadeia de produção.

Essa corrente argumenta que, se o objetivo da não cumulatividade é desonerar o produto e a cadeia de produção, é necessário adotar um conceito mais amplo de insumos para permitir a dedução de outros custos e despesas necessários para a produção da receita sujeitam à tributação. Portanto, as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS) restringiram indevidamente o alcance das leis, de acordo com essa corrente.

Já a corrente intermediária se diferencia da corrente ampliativa apenas na interpretação do conceito correto de insumos para fins de creditamento nas contribuições de Pis/Pasep e Cofins. Ambas defendem a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, com base nos fundamentos apresentados anteriormente.

No entanto, a corrente intermediária argumenta que não se deve adotar o conceito de insumos do IPI nem equiparar insumos a todos os custos e despesas operacionais, conforme o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), pois ambos não refletem com precisão a materialidade dessas contribuições. Para essa corrente, o conceito de insumos deve ser derivado das próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essa corrente defende que o conceito correto de insumos para fins de creditamento deve ser baseado na essencialidade e relevância do custo ou despesa para a atividade produtiva. Essencialidade significa que o bem ou serviço é necessário para a produção, e a falta dele impossibilitaria a produção ou afetaria a qualidade do produto. Relevância se refere à importância do custo ou despesa.

### 3.2 Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: voto condutor (Corrente Ampliativa)

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho foi o relator do processo e, portanto, o primeiro a proferir seu voto. Inicialmente, o Ministro destaca a importância dos processos produtivos, para entender a complexidade da não-cumulatividade e o seu papel no combate a incidência de tributos em cascata (incidência sobre um componente e sobre o produto obtido a partir dele).

Explica também, o impacto desse “sobrepeso da tributação” no mercado, haja vista que inviabiliza ou encarece desarrazoadamente o custo de qualquer serviço ou mercadoria, limitando o acesso da população ao seu consumo.

Ressalta-se a intenção do legislador ordinário ao introduzir o regime da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS foi de “racionalizar a tributação”, ainda que não a tenha reduzido. Por essa razão, defende não ser possível realizar um transplante para o PIS e COFINS de características e conclusões extraídas do creditamento no âmbito do IPI e do ICMS.

Isso, pois no caso do IPI e do ICMS o creditamento vincula-se ao *quantum* recolhido nas operações anteriores, porque os fatos geradores são, respectivamente, industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. Isto é, o tributo incidirá sobre o produto, de forma que o crédito decorre do valor gasto com insumos para a sua produção.

Enquanto, para o PIS e a COFINS, o creditamento consiste em um desconto, pautado nas possibilidades estipuladas pelo legislador ordinário, pois essas contribuições têm como fato gerador o próprio faturamento. Logo, nessa segunda hipótese analisa-se as despesas para a produção.

Por fim, o Ministro ainda cita julgados da própria Corte para fundamentar o seu voto, e discorre acerca da dificuldade de constatar a essencialidade de determinado insumo na produção, considerando essencial tudo aquilo que participa da formação do produto.

Feitas essas considerações, o Ministro se posiciona de forma favorável a possibilidade de creditamento das contribuições de PIS e COFINS relativo a todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto.

Todavia, ao final do julgamento e após as ponderações da Ministra Regina Helena Costa, o Ministro Napoleão Nunes, readequou o seu voto, acompanhando as razões da Ministra e concluiu firmando as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

### **3.3 Ministro Mauro Campbell Marques: voto-vista (Corrente Intermediária)**

Em seguida, foi proferido voto pelo Ministro Mauro Campbell Marques, que reforçou ser inaplicável a utilização do conceito de insumos próprio do IPI no caso do artigo 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do PIS e da COFINS, respectivamente.

Em seu voto, o Ministro fundamenta a necessidade de uma interpretação mais abrangente, na medida em que para o IPI não há a previsão de creditamento de serviços, enquanto para as Contribuições de PIS e COFINS os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física sobre o produto final.

Portanto, não se trata de desoneração de uma cadeia produtiva, mas sim de um processo produtivo, o que inclui também as pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Declarada à ilegalidade das Instruções normativas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, o Ministro rejeitou também a equiparação do conceito de insumos para fins do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS com o conceito disposto na legislação do Imposto de Renda.

Para o Ministro, essa interpretação desvirtuaria igualmente da intenção do legislador que é a de manter uma proximidade dos créditos ao processo produtivo e à atividade-fim do contribuinte, passando a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo.

Ao final, o Ministro definiu como insumos, para efeitos do artigo 3º, II, da Lei 10.637/2002, e artigo 3º, II, da Lei 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Explica, que alguns custos como: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, 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 não são essenciais ao processo produtivo da empresa, ao passo em que a sua exclusão não implica da impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou, ainda a perda substancial da sua qualidade.

Assim, para o Ministro, mostra-se mais relevante o papel daquele insumo quando analisado no contexto da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte ao invés da sua aplicação direta ou indireta na produção ou prestação do serviço.

Por essa razão, o Ministro diverge parcialmente do Ministro Relator apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte *a quo* analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

### **3.4 Ministro Og Fernandes: voto-vista (Corrente Restritiva)**

Posteriormente, o Ministro Og Fernandes proferiu seu voto conhecendo do recurso especial, porém denegando seguimento ao Recurso e, assim, se posicionando de forma favorável a tese fazendária.

Para o Ministro, as Instruções Normativas 247/02 e 404/04 apenas explicitaram aquilo que já estava contido nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, definindo que o direito a créditos de PIS e COFINS apenas é oriundo dos dispêndios com bens e serviços empregados diretamente na produção de outros bens ou serviços.

Segundo o Ministro, a preposição “na”, utilizada na redação do artigo 3 inciso II da Lei 10.637/02 e 10.833/03 (bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), teve o objetivo de liminar os bens e serviços àqueles empregados diretamente “na” produção.

Nessa lógica, apenas dariam direito ao creditamento, os bens e serviços utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou aqueles que sofram alterações em razão do processo de fabricação, limitando o conceito de insumos apenas aos bens empregados diretamente na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Ainda, de acordo com o Ministro, tendo em vista que o termo “insumo” é um conceito jurídico indeterminado, cabe ao aplicador discricionário definir o alcance da norma, de forma discricionária.

Além disso, defende que a interpretação abrangente do conceito de insumos implica na desoneração do produtor e, conseqüentemente em uma ampla desoneração fiscal a qual, não teria sido a intenção do legislador.

Concluiu seu voto, propondo as seguintes teses: (a) o conceito de "insumos" para fins de incidência das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (b) as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004 apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, sem qualquer escopo restritivo dessas normas legais.

### **3.5 Ministra Regina Helena Costa: voto transcrito pelo voto condutor (Corrente Intermediária)**

A Ministra Regina Helena Costa inicia a apreciação do mérito analisando o regime da não-cumulatividade, explicando que originalmente a Constituição havia previsto essa sistemática apenas para o IPI (artigo 153, §3º, II) e o ICMS (artigo 155, §2, I), sendo posteriormente acrescentada a possibilidade de aplicação desse regime para as contribuições para o financiamento da seguridade social, com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 ("EC 42/03").

Então, foi estabelecida a não-cumulatividades das contribuições do PIS e da COFINS, pelas Leis 10.637/02 e 10.833, respectivamente, que contém dispositivos de idêntico teor.

Ocorre que, conforme esclarece a Ministra, o IPI e ao ICMS são tributos multifásicos, ou seja, são exigíveis impostos em operações sucessivas da mesma cadeia. Dessa forma, a regra da não-cumulatividade nesses casos consiste em um

*sistema de créditos* em que o tributo devido na presente operação, pode ser compensado com créditos de tributos pagos e acumulados em operações anteriores.

Em contrapartida, tendo em vista que o PIS e a COFINS são contribuições cujas bases de cálculo são a receita bruta ou o faturamento, o valor de tributo devido corresponde a alíquota das referidas contribuições aplicada sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessárias para a produção ou prestação do serviço.

Para a Ministra, o regramento encontrado nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, transfere o conceito de insumo próprio de impostos incidentes em operações cujo objeto sejam bens como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços e, principalmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesse sentido, a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos imposta pelo ato administrativo da Receita Federal do Brasil, compromete a sistemática da não-cumulatividade e extrapola os limites legais, motivo pelo qual a Ministra conclui pela ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04.

Rejeitada a aplicação das Instruções Normativas, a Ministra Regina Helena Costa propõe que seja extraído o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a importância daquele bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Pautou-se em decisões proferidas na seara administrativa em que restou fixado que o conceito de insumo, para a contribuição do PIS e da COFINS não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas.

Nas palavras da Ministra, o critério da essencialidade:

“(…)

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, acerca do critério da relevância:

"(...)

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (...)" (REsp 1.221.170/PR, 2018, Pag. 139)

Diante disso, a Ministra conclui o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência. Também expõe que a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa incompatível com a via especial.

Por fim, a Ministra propõe as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

Posteriormente, tivemos os votos dos E. Ministros Assusete Magalhães; do Ministro Benedito Gonçalves, que acompanharam a tese firmada pela Ministra Regina Helena da Costa, sendo a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do Julgamento.

#### **4 CONTRIBUIÇÃO DO RESP N. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) PARA A DISCUSSÃO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS**

Aduz-se do exposto, que a tese vencedora adotada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça se pautou em grande parte no entendimento já consolidado na seara administrativa (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

Verificamos que a posição do CARF adotando a corrente intermediária, influenciou e pautou as decisões do Superior Tribunal de Justiça, com a única diferença na qual ao invés de empregar os adjetivos “essencialidade” e da “relevância”, os julgados do CARF empregou o termo similar constante na “aplicação da despesa de forma direta ao produto ou de forma indireta”.

Inclusive, A Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância final de Julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, em julgamento realizado em 09/11/11<sup>2</sup>, firmou entendimento a respeito do conceito de insumos que dariam direito ao desconto de créditos de PIS e da Cofins afastando tanto a regência das regras do IRPJ, quanto a aplicação restritiva das regras do IPI.

Nesse sentido, resta clara a diferença entre a não-cumulatividade para fins do aproveitamento de créditos do IPI e ICMS para as contribuições do PIS e da COFINS, haja vista que o segundo caso consiste na dedução de algumas despesas autorizadas em lei, como forma de diminuir a carga tributária.

Nesse ponto, leva-se em conta o fato de que o IPI possui materialidade completamente diferente das contribuições de PIS e COFINS. Assim, para o IPI faria sentido adotar-se o conceito de crédito físico, porém para as contribuições de PIS/Pasep e COFINS não pois esta possui fato jurídico tributário ampliado, abarcando não só produtos industrializados, ou revenda de produtos, mas também prestação de serviços e outras receitas que se quer estão ligadas a atividade principal do contribuinte.

---

<sup>2</sup>Acórdão 930301.740-3 – 3º Turma, Processo: 13053.000112/2005-18 (Sessão: 09/11/2011)

Da mesma forma, afastada a possibilidade de aplicação conceito de insumos, a partir da sua equiparação ao conceito de despesas operacionais previstas no art. 311 do Decreto 9580/18 (“Regulamento do Imposto de Renda”), pois a adoção desse posicionamento configuraria em uma queda brusca na arrecadação, o que certamente não era a intenção do legislador.

Ademais, o posicionamento ampliativo desconfigura o critério quantitativo no consequente normativo da contribuição, alterando a sua base de cálculo e equiparando-o à base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que têm como bases de cálculo o próprio lucro líquido.

Dessa forma, ao autorizar que o contribuinte das contribuições de PIS/Pasep e COFINS possam deduzir todos custos e despesas operacionais, estaremos, por via indireta, fazendo com que estas contribuições incidam também sobre o lucro líquido ou sobre base de cálculo muito próxima dessa.

Ocorre que, fosse essa a intenção do legislador, ele poderia simplesmente aumentar a alíquota da CSLL e isentar esses contribuintes da contribuição de PIS e COFINS cumulativa.

Logo, seguindo o entendimento da corrente intermediária, que prevaleceu no julgamento do REsp nº 1.221.170-PR, é necessário adotar um conceito mais amplo de insumos, sob pena de ocorrência de uma não cumulatividade residual, que nas palavras de André Mendes Moreira, consiste em valores decorrentes de créditos que não se enquadram no conceito de crédito físico, mas que acabarão por ser incluídos no preço do produto, já que não admitido o seu creditamento (Moreira, 2009).

E para aplicação desse conceito, devem ser observados os critérios subjetivos da essencialidade e da relevância, conforme muito bem explorado na decisão do Recurso Especial nº 1.221.170 – PR.

A proposta de uma análise desses dois critérios sob a luz de um exame caso a caso foi a principal contribuição do referido julgamento para a discussão acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, na medida em que ela dá ao julgador um instrumento para avaliação da situação.

Importante ressaltar que, apesar do grande avanço alcançado com o REsp nº 1.221.170 – PR, as divergências entre Fisco e Contribuintes permanecem quanto aquilo que se considera essencial e relevante para cada caso.

## 5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal exerce um papel fundamental na estruturação do Sistema Tributário Nacional, tanto ao estabelecer as regras de competência para a criação de tributos e a legislação tributária geral, quanto ao definir conceitos relevantes para a implementação da tributação. Devido à sua posição hierárquica e natureza constitucional, a eficácia da Constituição é completa e obrigatória.

Dessa forma, ao interpretar a disposição presente no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, é necessário levar em conta a intenção do legislador constituinte ao abordar o conceito de não cumulatividade. Esta restrição abrange somente os sujeitos que podem exigir o tributo, mas não modifica o critério central da base do direito ao crédito.

É essencial compreender que a não cumulatividade das contribuições é plenamente aplicável, o que significa que o direito ao crédito deve ser garantido de maneira integral, sendo um princípio fundamental subjacente.

Conseqüentemente, as regras que regulam os critérios para creditamento estabelecidos em leis ordinárias devem ser interpretadas considerando a total eficácia desse princípio e direito expresso na Constituição Federal. Isso é particularmente aplicável à definição do conceito de "insumo" para fins de dedução de créditos de PIS e COFINS.

Até o presente momento, as regulamentações infraconstitucionais não conseguiram adequadamente assegurar a integridade do princípio constitucional de não cumulatividade e tampouco respeitaram a intenção subjacente ao usar as regras de orientação.

Daí instaurou-se uma celeuma no âmbito jurídico-doutrinário, pois o conceito de insumos proposto pela Secretaria de Receita Federal era excessivamente restritivo e se utilizava analogicamente do conceito de insumos de um Imposto aplicado exclusivamente ao setor industrial e cuja materialidade referia-se a um produto

industrializado e não a uma materialidade unipessoal e destacada no tempo, como é o caso da receita bruta, previstas para as contribuições de Pis/Pasep e COFINS.

Como consequência, o tema chegou a apreciação do Superior Tribunal de Justiça, afetado à sistemática do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas pela Primeira Turma.

No julgamento, firmou-se a tese no sentido de ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 (PIS/Pasep) e 404/04 (COFINS) e de que o conceito de insumos deveria ser aferido segundo a essencialidade e relevância do bem ou serviços à produção ou fabricação de bem ou à prestação de serviço.

Apesar de a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170 ter questionado a interpretação da Autoridade Fazendária, é importante ressaltar que a interpretação subjetiva dos termos "essencialidade" e "relevância", adotada pelo tribunal, não esclarece completamente a definição de "insumo".

Segundo o voto proferido, devemos entender por essencialidade a qualidade que o bem ou serviço tem de integrar, direta ou indiretamente, o bem ou produto produzido, de forma que a sua exclusão do processo produtivo acarretará na impossibilidade de produção do bem ou produto ou ao menos considerável perda de qualidade ou de requisitos necessários para sua competição no mercado consumidor.

Já por relevância devemos entender como todas as despesas decorrentes de exigências legais, por exemplo, os gastos com EPIs no setor produtivo, ou segundo os métodos específicos de produção da região, por exemplo a necessidade de produtos de higiene para empresas do ramo alimentício.

Restou indiscutível que a dedução de créditos decorrentes da aquisição de insumos para a Contribuição ao PIS e a COFINS deve ser alinhada com a estrutura central dessas contribuições, ou seja, aos insumos adquiridos no processo de geração de receita pelo contribuinte.

Para tanto, deve-se levar em conta a decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de apurar caso a caso o papel do insumo dentro da atividade da empresa e não apenas da produção ou prestação do serviço. Assim, de fato, a aplicação da

norma irá de encontro com o intuito do legislador de promover um sistema mais moderno de tributação dessas contribuições, bem como estimular o mercado, evitando o sobrepeso da tributação.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS: insumos utilizados na fabricação, na produção, na prestação de serviços e na revenda de bens.** In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2014. v. 3.

BIFANO, E. P. **Anotações sobre a Evolução Histórico-legislativa das Contribuições Devidas ao PIS e à COFINS.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 27, p. 330–339, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1675>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS/COFINS, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FALLET, A.; FEITOSA, A. **Regime Não Cumulativo das Contribuições: Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 44, p. 53–86, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/719>. Acesso em: 27 ago. 2023.

GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário v. 6, n. 34, Belo Horizonte, jul./ago. 2008.

LIOTTI, B. F.; MARQUES, T. de M. **Conceito de Insumo para Fins de Crédito de PIS/COFINS: Parâmetros para Aplicação do Precedente do STJ**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 43, p. 98–122, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/619>. Acesso em: 27 ago. 2023.

MOREIRA, A. M. (2009). **Não-cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. São Paulo: Tese de Doutorado.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **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.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, São Paulo: Dialética, 2004.

SCAFF, F. F. **PIS e COFINS não Cumulativos e os Direitos Fundamentais.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 22, p. 193–206, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1594>. Acesso em: 27 ago. 2023.

SILVA, Eric Castro de. **Definição de “insumos” para fins de PIS e COFINS não cumulativos.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 170, São Paulo: Dialética, 2009.