



**PUC-SP**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO**

**EDVALDO ANTONIO CORDEIRO DA SILVA**

**ANÁLISE SOBRE O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO  
DO PIS E COFINS, CONSIDERANDO OS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E  
RELEVÂNCIA.**

**SÃO PAULO  
2024**

EDVALDO ANTONIO CORDEIRO DA SILVA

**ANÁLISE SOBRE O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO  
DO PIS E COFINS, CONSIDERANDO OS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E  
RELEVÂNCIA.**

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

**Orientador:** Prof. Flávio Alberto Gonçalves  
Galvão

**SÃO PAULO  
2024**

**EDVALDO ANTONIO CORDEIRO DA SILVA**

**ANÁLISE SOBRE O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO  
DO PIS E COFINS, CONSIDERANDO OS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E  
RELEVÂNCIA.**

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

**Aprovado em:** \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

**Banca Examinadora**

---

---

---

## RESUMO

Esta monografia examina os efeitos da aplicação da não cumulatividade às contribuições ao PIS e à COFINS, conforme disposto no artigo 195, §12º, da Constituição Federal de 1988. O foco principal do estudo é o conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos, questão de relevância jurídica e econômica que impacta diretamente a apuração das contribuições devidas pelas empresas.

O trabalho inicia-se com uma análise histórica do surgimento das contribuições no contexto constitucional brasileiro, abordando o desenvolvimento do regime de incidência e a construção da base de cálculo para o PIS e a COFINS ao longo dos anos. Este panorama histórico serve como base para compreender o contexto de introdução do regime não cumulativo, que visa impedir a cobrança em cascata sobre as operações econômicas, permitindo às empresas descontarem créditos calculados com base nos insumos necessários para a atividade produtiva.

A pesquisa aprofunda-se nos diferentes regimes de apuração dessas contribuições, com ênfase especial no regime não cumulativo, que representa uma mudança significativa em relação ao regime cumulativo e possui regras específicas para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Esse regime permite às empresas deduzirem créditos sobre determinados insumos, mas a definição do que constitui um insumo tem sido objeto de controvérsias entre o Fisco e os contribuintes. Nesse sentido, o trabalho explora a metodologia de cálculo dos créditos passíveis de aproveitamento, destacando a distinção entre a não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS e a aplicada a outros tributos, como o ICMS e o IPI, que possuem características e bases de incidência diferentes.

O ponto central do estudo é a análise do conceito de insumo conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170-PR. Neste julgamento, o STJ reformulou o entendimento então adotado pela Receita Federal do Brasil, que vinha aplicando as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 para restringir o que poderia ser considerado insumo para efeito de crédito. A decisão do STJ estabeleceu que o conceito de insumo deve ser interpretado de forma mais ampla, englobando todos os elementos essenciais e relevantes para a atividade produtiva ou a prestação de serviços, o que ampliou as possibilidades de aproveitamento de créditos pelas empresas.

Por fim, o trabalho examina a aplicação prática dos critérios estabelecidos pelo STJ na jurisprudência brasileira, discutindo como os tribunais têm interpretado o conceito de insumo em casos específicos. A partir da decisão do STJ, as empresas passaram a ter uma base mais clara para pleitear o direito ao crédito sobre despesas essenciais e relevantes para suas atividades, embora o tema continue a gerar debates e interpretações variadas na prática jurídica. Esta pesquisa, portanto, contribui para o entendimento das implicações jurídicas e econômicas da não cumulatividade e para a clarificação dos critérios de definição de insumo na apuração de créditos de PIS e COFINS, aspectos fundamentais para a conformidade tributária e o planejamento fiscal das empresas.

## **LISTA DE SIGLAS**

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
PIS	Programa de Integração Social
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

## **SUMÁRIO**

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 PIS/COFINS E SUA EVOLUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>3 O CONCEITO DE INSUMOS NO PIS E COFINS .....</b>	<b>15</b>
3.1 NÃO CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E COFINS. ....	15
3.2 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PROPOSTA PELO STJ.....	21
3.3 PARECER COSIT 5/2018 – RECEITA FEDERAL.....	26
3.4 APONTAMENTOS ACERCA DA APLICAÇÃO DO PARECER DO PARECER NORMATIVO 5/2018	31
<b>4 CONTROVÉRSIAS ACERDA DA APLICACAO DOS CRITERIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVANCIA PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS.....</b>	<b>35</b>
4.1 DESPESA COM CAPATAZIA .....	35
4.2 DESPESA COM ADEQUACAO À LEI GERAL DE PROTECAO DE DADOS- LGPD. ....	36
4.3 INSUMO DO INSUMO .....	37
4.4 PUBLICIDADE E PROPAGANDA .....	38
<b>5 ANÁLISE DOS CASOS ENVOLVENDO CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING À LUZ DA JURISPRUDENCIA DO CARF.....</b>	<b>40</b>
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar a questão da não cumulatividade na contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com foco especial na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170-PR e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018. A não cumulatividade, um princípio fundamental no sistema tributário brasileiro, estabelece que o contribuinte possa descontar créditos calculados sobre as aquisições de bens e serviços que compõem o processo produtivo ou a prestação de serviços. No entanto, sua aplicação prática, especialmente em relação ao conceito de insumo para fins de creditamento, tem gerado inúmeros debates e interpretações divergentes, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial.

A análise deste tema é de grande relevância, visto que a delimitação do conceito de insumo impacta diretamente o direito ao creditamento nas contribuições ao PIS e à Cofins. A controvérsia gira em torno de quais despesas e aquisições podem ser consideradas insumos essenciais e, portanto, aptas a gerar créditos, ou se tal conceito deveria ser interpretado de forma mais restritiva, englobando apenas aqueles bens e serviços diretamente relacionados à produção. Este ponto é especialmente importante à luz da decisão do STJ, que buscou oferecer uma interpretação mais clara e objetiva, destacando os critérios de essencialidade e relevância como parâmetros centrais para a definição do que pode ser considerado insumo.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, por sua vez, reforçou esse entendimento ao questionar a legalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, que, segundo o parecer, aplicavam indevidamente uma definição mais restrita de insumo. A partir dessa revisão, o conceito de insumo passou a ser visto sob uma ótica que privilegia a análise das atividades essenciais ao processo produtivo e ao desenvolvimento das operações empresariais, sem restringir-se apenas à relação direta com o produto final. Esse debate é essencial, uma vez que a amplitude ou restrição na definição do que é considerado insumo afeta diretamente a carga tributária das empresas, influenciando sua competitividade no mercado.

Ao longo deste trabalho, serão discutidos, primeiramente, os debates e entendimentos interpretativos que surgiram em torno do conceito de insumos, incluindo as posições defendidas nos julgamentos administrativos. Nesse contexto, destacam-se as três principais correntes: a

tese restritiva, que limita o conceito de insumo às despesas diretamente ligadas ao processo de fabricação; a tese ampliativa, que admite a inclusão de uma gama maior de bens e serviços, considerando também despesas indiretas e gerais; e a tese moderada, que busca um equilíbrio entre os extremos, focando nos critérios de relevância e essencialidade.

A pesquisa se debruça também sobre as decisões relevantes do STJ e CARF e as consequências práticas do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que fixou o entendimento de que a ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 deriva da interpretação equivocada do conceito de insumo. O STJ, ao decidir o Recurso Especial nº 1.221.170-PR, estabeleceu que o conceito de insumo deve estar vinculado diretamente às atividades essenciais do contribuinte, considerando os critérios da essencialidade e relevância para definir quais despesas podem gerar créditos.

No âmbito da indústria, o desafio é definir quais insumos são essenciais para a fabricação de produtos e quais podem ser considerados despesas acessórias ou administrativas. Da mesma forma, no setor de serviços, a linha entre o que é insumo e o que constitui despesas operacionais mais amplas pode ser tênue, o que exige uma análise cuidadosa dos critérios de essencialidade e relevância. Assim, o trabalho busca esclarecer como essas diferenças e como elas são tratadas na jurisprudência e nos pareceres normativos, e de que maneira influenciam o resultado final dos processos administrativos e judiciais.

A decisão do STJ e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 também refletem uma tendência mais ampla na interpretação do direito tributário brasileiro, em que se busca uma maior racionalidade e previsibilidade na aplicação da lei. Ao definir parâmetros mais claros para o conceito de insumo, o STJ visa reduzir a incerteza jurídica que permeia a questão da não cumulatividade no PIS e na Cofins, oferecendo um caminho mais seguro para as empresas no que se refere ao planejamento tributário. Esse movimento de racionalização é importante para aumentar a segurança jurídica no Brasil, especialmente em um sistema tributário frequentemente criticado por sua complexidade e imprevisibilidade.

A ampliação do conceito de insumo poderia reduzir a base tributável das contribuições ao PIS e à Cofins, impactando diretamente as receitas destinadas ao financiamento da seguridade social. Portanto, há um equilíbrio delicado entre os interesses das empresas e a

necessidade do Estado de manter níveis adequados de arrecadação para financiar suas atividades, especialmente em áreas como saúde, previdência e assistência social.

Concluimos, por fim, com uma reflexão sobre o papel da não cumulatividade no sistema tributário brasileiro e os desafios que surgem a partir de sua aplicação prática. Embora a técnica da não cumulatividade tenha sido instituída para evitar a incidência de tributos em cascata, sua implementação efetiva tem sido marcada por divergências interpretativas e complexidade jurídica. O conceito de insumo, como demonstrado ao longo da pesquisa, é central para o sucesso dessa técnica, mas sua definição precisa e sua aplicação prática continuam a ser questões em aberto, que dependem tanto da evolução da jurisprudência quanto da adequação das normas infralegais emitidas pelas autoridades fiscais.

Dessa forma, o artigo não apenas apresenta um panorama sobre a questão da não cumulatividade do PIS e da Cofins, mas também oferece uma análise crítica sobre as implicações econômicas e jurídicas das decisões judiciais e normativas que moldam a aplicação desse princípio tributário no Brasil

## **2 PIS/COFINS E SUA EVOLUÇÃO**

Com a publicação da Lei nº 9.718/1998, o sistema de contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sofreu importantes mudanças, especialmente no que tange à sua base de cálculo. A referida legislação estabeleceu, entre outros pontos, a ampliação da base de cálculo dessas contribuições, conforme exposto nos seguintes artigos:

*Art. 2º: "As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei."*

*Art. 3º: "O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica."*

*§ 1º: "Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."*

A partir desses dispositivos, conclui-se que a Lei nº 9.718/1998 ampliou o conceito de faturamento, passando a considerar como base de cálculo das contribuições a "totalidade das receitas auferidas" pela empresa. Isso gerou grandes discussões, uma vez que todas as receitas brutas passaram a ser tributadas, independentemente da sua origem ou classificação contábil. Nesse modelo, PIS e Cofins incidiam de forma cumulativa, ou seja, a cada fase da cadeia econômica, o contribuinte era obrigado a submeter a totalidade de suas receitas à tributação, sem possibilidade de compensação de créditos.

Esse modelo cumulativo gerava um impacto significativo na carga tributária das empresas, especialmente nas cadeias produtivas mais longas, onde o imposto incidia repetidamente em cada etapa. À época da vigência da Lei nº 9.718/1998, surgiram críticas ao caráter acumulativo das contribuições, e muitos defendiam que tais tributos deveriam ser cobrados de forma não cumulativa, incidindo apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, evitando a chamada "tributação em cascata".

Com o amadurecimento dessas discussões, o conceito de não cumulatividade passou a ser incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro. Esse movimento começou com a publicação da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que trouxe mudanças importantes no regime de incidência do PIS, ao introduzir a possibilidade de creditamento sobre determinadas despesas incorridas pelo contribuinte.

A Lei nº 10.637/2002 manteve a ideia de que as contribuições ao PIS seriam calculadas com base na receita bruta, porém, permitiu que o contribuinte descontasse créditos apurados com relação a algumas despesas essenciais ao processo produtivo. Esse mecanismo de creditamento foi um avanço importante no sentido de aproximar o PIS de um regime não cumulativo, ainda que de forma parcial. Os créditos previstos pela lei podiam ser descontados da base de cálculo do PIS, mas a medida ainda não abarcava a totalidade dos custos e despesas envolvidos no processo produtivo.

Entre as principais despesas que passaram a gerar direito ao crédito para fins de apuração do PIS, incluem-se:

- (i) Despesas com bens e serviços adquiridos para a produção ou prestação de serviços;
- (ii) Despesas com energia elétrica e combustíveis utilizados na atividade empresarial;
- (iii) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Mesmo com a inserção dessa sistemática de créditos, o PIS não se tornou integralmente não cumulativo. Isso porque nem todas as despesas que compunham o processo produtivo podiam ser creditadas, o que gerava uma dualidade na aplicação da não cumulatividade.

O passo seguinte na evolução da não cumulatividade se deu com a publicação da Lei nº 10.833/2003, que trouxe mudanças significativas para o regime de contribuição da Cofins, estabelecendo a sistemática de não cumulatividade também para essa contribuição. A Lei nº 10.833/2003 elevou as alíquotas da Cofins e detalhou, de forma mais abrangente, quais despesas poderiam gerar créditos para fins de abatimento na base de cálculo das contribuições.

A Lei nº 10.833/2003 consolidou o regime não cumulativo para a Cofins, permitindo que o contribuinte descontasse créditos relativos à diversas despesas, conforme segue o artigo 3º.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

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](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; ([Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005](#))

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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. ([Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009](#))

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

Dentro as despesas que possibilitam o crédito, destacados as seguintes: Aquisição de bens e serviços, utilizados como insumos na fabricação de produtos ou na prestação de serviços (Art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003); Gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (Art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003); Despesas com energia elétrica, combustíveis e outros serviços essenciais ao processo produtivo (Art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003).

Além disso, a lei ampliou a lista de despesas que poderiam ser utilizadas para o creditamento, incluindo, por exemplo, gastos com depreciação de ativos imobilizados e despesas financeiras relacionadas à atividade da empresa. Com essa evolução legislativa, a não cumulatividade do PIS e da Cofins passou a ser aplicada de maneira mais abrangente, aproximando o sistema de um modelo onde o tributo incide apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva.

É importante ressaltar que, ao introduzir a não cumulatividade, tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003 elevaram as alíquotas das contribuições. No caso do PIS, a alíquota foi aumentada para 1,65% e, no caso da Cofins, para 7,6%, o que representou um aumento considerável, mas que visava compensar a nova sistemática de apuração com possibilidade de creditamento.

Apesar do avanço trazido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a não cumulatividade do PIS e da Cofins não é aplicada de forma irrestrita. Existem limitações quanto às despesas que podem ser utilizadas para gerar créditos, e esse ponto tem gerado diversas discussões e contenciosos administrativos e judiciais.

Um dos principais desafios interpretativos diz respeito à definição do conceito de "insumos" para fins de creditamento. Segundo a legislação, as despesas com insumos podem gerar créditos para o abatimento das contribuições, mas a definição exata do que constitui um insumo tem sido objeto de disputas. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, estabeleceu que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade e relevância, ou seja, apenas as despesas indispensáveis ao processo produtivo ou à prestação de serviços podem ser consideradas insumos aptos a gerar créditos, conforme trecho do acordo.

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I . 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  
II. 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

Outro ponto de debate está relacionado à abrangência das despesas financeiras que podem ser creditadas, como juros e encargos relacionados ao financiamento das atividades empresariais. As autoridades fiscais têm interpretado de maneira restritiva a possibilidade de utilização dessas despesas para fins de creditamento, o que tem levado muitos contribuintes a questionarem essa posição judicialmente.

A evolução legislativa que envolve a não cumulatividade do PIS e da Cofins reflete um esforço contínuo do legislador para tornar o sistema tributário mais justo e equilibrado, reduzindo a incidência de tributos em cascata e permitindo que o contribuinte recupere parte dos valores pagos ao longo da cadeia produtiva. Desde a ampliação da base de cálculo dessas contribuições pela Lei nº 9.718/1998, passando pelas reformas introduzidas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o sistema não cumulativo tem buscado proporcionar maior racionalidade na incidência dessas contribuições.

Contudo, a não cumulatividade não foi implementada de maneira plena, e diversos pontos ainda geram discussões, especialmente no que se refere ao conceito de insumos e à extensão das despesas que podem ser objeto de creditamento.

### **3 O CONCEITO DE INSUMOS NO PIS E COFINS**

#### **3.1 NÃO CUMULATIVIDADE E O CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E COFINS.**

A definição do conceito de insumo no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins tem sido objeto de controvérsias desde a publicação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Essas leis introduziram a sistemática da não cumulatividade para essas contribuições, permitindo aos contribuintes apurar créditos sobre determinados custos e despesas incorridos no curso de suas atividades. No entanto, a delimitação de quais despesas ou custos seriam considerados insumos para fins de creditamento gerou debates entre o Fisco e os contribuintes, culminando em disputas judiciais e administrativas que perduram até os dias atuais.

A não cumulatividade de PIS e Cofins tem fundamento constitucional no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a possibilidade de lei infraconstitucional definir os setores da economia onde a sistemática não cumulativa será aplicada:

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

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento;

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

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

Com base nessa disposição constitucional, foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que introduziram a sistemática não cumulativa para o PIS e a Cofins, respectivamente. Nessas leis, foi estabelecida a possibilidade de apuração de créditos relativos a bens e serviços adquiridos e utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, conforme disposto no artigo 3º, inciso II de ambas as leis:

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;

Esse dispositivo estabelece que, para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, é necessário que os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte sejam considerados insumos. Contudo, a legislação não definiu de forma clara o que se entende por insumo, o que levou a diferentes interpretações por parte da Receita Federal, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário.

Para regulamentar o regime de não cumulatividade, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, que buscaram esclarecer o conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins. Essas instruções normativas adotaram, em grande medida, o conceito de insumo previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme descrito no artigo 66, § 5º, da Instrução Normativa nº 247/2002 e no artigo 8º, § 4º, da Instrução Normativa nº 404/2004. Conforme segue artigo 66, § 5º, da Instrução Normativa nº 247/20:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) 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; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Segundo essas normativas, são considerados insumos os bens e serviços que sejam utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: Matérias-primas; Produtos intermediários; Materiais de embalagem; Bens que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função do processo de fabricação. Utilizados na prestação de serviços: Bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço; Serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.

Essa interpretação da Receita Federal, ao adotar o conceito de insumo previsto na legislação do IPI, restringiu o alcance das despesas que poderiam ser utilizadas para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, limitando-os, em sua maioria, a bens e serviços que fossem diretamente aplicados no processo produtivo, como matérias-primas e componentes diretamente incorporados ao produto final.

Por outro lado, os contribuintes sustentavam uma interpretação mais ampla do conceito de insumo, buscando sua fundamentação na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). A defesa dos contribuintes era baseada nos artigos 302 e 311 do Decreto nº 9.580/2018, que trata da apuração do IRPJ, conforme segue:

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente ( [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º](#) ):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no [art. 301](#) ;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 1º A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo ( [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º](#) ).

§ 2º O disposto no inciso III ao inciso V do **caput** não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil na pessoa jurídica arrendatária ( [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 3º](#) ).

§ 3º Na hipótese prevista no § 2º, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção ( [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 4º](#) ).

§ 4º O disposto nos § 2º e § 3º também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial ( [Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, caput, inciso II](#) ).

(...)

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ( [Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput](#) ).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ( [Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#) )

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ( [Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#) ).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

Conforme vemos, esses artigos definem que os custos e despesas essenciais à atividade da empresa devem ser dedutíveis na apuração do lucro tributável, o que, na visão dos contribuintes, deveria também ser aplicado à sistemática de creditamento de PIS e Cofins.

De acordo com essa interpretação, todos os custos e despesas incorridos no processo produtivo ou na prestação de serviços, desde que necessários ao funcionamento da atividade empresarial, deveriam ser considerados insumos, independentemente de estarem diretamente relacionados à fabricação do produto ou à prestação de serviço. Isso incluiria, por exemplo, despesas com energia elétrica, combustíveis, manutenção de máquinas, alugueis de equipamentos, e até mesmo despesas administrativas essenciais ao funcionamento da empresa.

Esse alargamento do entendimento do conceito que pode ser aplicado para fins de definição do que pode ser considerado insumo passível de crédito de PIS e COFINS tem um certo grau de obscuridade e incerteza fazendo com que os contribuintes frequentemente consultem a Receita Federal e, em resposta, não é raro que a Receita Federal limite as possibilidades de creditamento, como é o caso de diversas Soluções de Consulta, a título exemplificativo, a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 137, DE 20 DE MAIO DE 2024 em que a Receita Federal se manifesta no sentido de restringir uma série de despesas que o contribuinte entende como essenciais e relevantes, diferentemente do entendimento da RFB. Seguem alguns trechos:

O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

**EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO. INSUMOS. CRÉDITOS.**

As embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados.

**ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. DISPÊNDIOS COM VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

É vedada a apuração de créditos sobre os dispêndios com manutenção, conservação, pneus, combustíveis, lubrificantes, pedágio, licenciamento, IPVA e seguro de veículos utilizados para entrega das mercadorias produzidas aos clientes, como, por exemplo, as cestas básicas e as cestas de natal produzidas pela pessoa jurídica e entregues aos seus clientes por meio de veículos próprios, uma vez que tais dispêndios não são considerados insumos, por não serem relacionados com a produção dessas cestas e não se enquadrarem em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

**ENTREGA DE MERCADORIAS A CLIENTES. CONTRATAÇÃO DE FRETE. CRÉDITOS.**

Para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep apurada com base no regime não cumulativo, o dispêndio com a contratação de frete para a entrega das cestas básicas e de natal aos clientes não gera créditos na modalidade insumos, por

não ser relacionado à produção de bens; contudo é possível o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, desde que o ônus desse frete seja suportado pelo vendedor e sejam obedecidos os demais requisitos exigidos na legislação de regência.

As divergências entre a interpretação adotada pela Receita Federal e a defendida pelos contribuintes acabaram por gerar uma série de litígios administrativos e judiciais.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), decisões divergentes foram proferidas ao longo dos anos, com algumas câmaras adotando a interpretação mais restritiva da Receita Federal, enquanto outras optaram por uma abordagem mais ampla, com base na legislação do IRPJ.

O CARF, por muito tempo, oscilou entre as duas correntes de interpretação — a restritiva e a ampliativa. No entanto, com o tempo, consolidou-se uma terceira posição intermediária, conhecida como a tese da essencialidade e relevância. Essa tese, que se tornou dominante no âmbito do CARF, defende que insumo, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser aquele que seja essencial ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ou seja, que tenha uma relação direta com a atividade-fim da empresa.

A controvérsia em torno do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins foi, em parte, solucionada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Nesse julgamento, o STJ firmou o entendimento de que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

De acordo com o STJ, insumo é todo bem ou serviço que seja essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade produtiva ou da prestação de serviços da empresa. O tribunal destacou que a definição de insumo não deve se restringir ao conceito adotado na legislação do IPI, tampouco deve ser equiparada ao conceito de despesas dedutíveis do IRPJ, mas deve ser analisada caso a caso, levando-se em consideração a natureza da atividade desempenhada pela empresa e a importância dos bens ou serviços adquiridos para a realização dessa atividade.

Com isso, o STJ rejeitou tanto a interpretação excessivamente restritiva da Receita Federal quanto a interpretação ampliativa dos contribuintes, optando por uma abordagem

intermediária que leva em conta a essencialidade e relevância dos insumos para a atividade da empresa.

Na prática, a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância exige uma análise detalhada das operações realizadas pela empresa, considerando o papel de cada bem ou serviço no contexto do processo produtivo ou da prestação de serviços. Bens e serviços considerados insumos são aqueles cuja ausência comprometeria a continuidade e a eficiência do processo produtivo ou da prestação de serviços.

Podemos citar como exemplos de bens e serviços que, em geral, são considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins incluem: matérias-primas diretamente utilizadas na fabricação de produtos; os componentes e peças indispensáveis ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados na produção; a energia elétrica e combustíveis necessários ao funcionamento de maquinários e à prestação de serviços; a despesas com manutenção e reparo de máquinas e equipamentos essenciais ao processo produtivo.

Por outro lado, despesas que não possuem uma relação direta com a atividade-fim da empresa, como custos administrativos, despesas com marketing e propaganda, em regra, não são considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, por não atenderem aos critérios de essencialidade e relevância.

Outro ponto relevante da decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR foi o reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que essas normativas adotaram um conceito excessivamente restritivo de insumo, baseado na legislação do IPI. O tribunal entendeu que as instruções normativas extrapolaram os limites legais ao restringir o direito ao crédito de PIS e Cofins apenas a bens e serviços diretamente aplicados no processo produtivo, desconsiderando os critérios de essencialidade e relevância.

### **3.2 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PROPOSTA PELO STJ.**

O conceito de "insumo" no regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins foi objeto de inúmeras controvérsias e interpretações ao longo dos anos, gerando um embate entre o Fisco

e os contribuintes. A definição desse termo, essencial para determinar quais despesas ou custos podem ser utilizados para a obtenção de créditos fiscais, foi central no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2018. Esse julgamento foi um marco na consolidação dos critérios para a definição de insumos, já que o tribunal adotou uma interpretação mais equilibrada e abrangente, baseada nos conceitos de essencialidade e relevância para a atividade econômica do contribuinte.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 introduziram o regime de não cumulatividade para o PIS e a Cofins, estabelecendo que as empresas poderiam descontar créditos relativos a determinados bens e serviços adquiridos, desde que fossem considerados insumos para a produção de bens ou para a prestação de serviços. O artigo 3º dessas leis prevê que os contribuintes têm direito ao crédito, conforme segue.

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;

Entretanto, as leis não especificam com clareza o que deve ser considerado "insumo", o que deixou espaço para diferentes interpretações. Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de instruções normativas, buscou regulamentar o conceito de insumo, vinculando-o ao critério restritivo já utilizado na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Como já explorado anteriormente, as Instruções Normativas da Receita Federal, especialmente a IN RFB nº 247/2002 e a IN RFB nº 404/2004, adotaram uma interpretação restritiva do conceito de insumo, vinculando-o a bens e serviços diretamente aplicados no processo produtivo. Essa visão refletia os conceitos já utilizados para o IPI, o que significava que apenas matérias-primas, produtos intermediários e alguns materiais diretamente consumidos no processo de produção seriam considerados insumos.

Essa abordagem gerou forte oposição por parte dos contribuintes, que argumentavam que os insumos deveriam incluir todos os bens e serviços necessários para a atividade empresarial, independentemente de serem aplicados diretamente na produção ou na prestação de serviços. Para os contribuintes, essa interpretação deveria abranger despesas como energia elétrica, combustíveis, serviços de manutenção, entre outros.

No Recurso Especial nº 1.221.170-PR, o contribuinte, uma empresa do setor de alimentos, pleiteava o reconhecimento de uma série de despesas como insumos, incluindo água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de limpeza, equipamentos de proteção individual (EPI), seguros e outros. A argumentação era de que todos esses gastos eram essenciais para a atividade da empresa, direta ou indiretamente, e, portanto, deveriam ser considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, conforme segue trecho do acordo:

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e). Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Por outro lado, a Fazenda Nacional defendeu uma posição mais restritiva, sustentando que apenas bens e serviços diretamente ligados ao produto ou serviço final deveriam ser considerados insumos, conforme as definições já estabelecidas pela Receita Federal nas instruções normativas mencionadas.

O julgamento do Recurso Especial pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) trouxe uma mudança significativa na forma de se interpretar o conceito de insumo. O tribunal rejeitou tanto a interpretação restritiva adotada pela Receita Federal quanto a visão mais ampliada defendida pelos contribuintes. Em vez disso, o STJ adotou uma posição intermediária, baseada nos critérios de essencialidade e relevância.

De acordo com o STJ, para que um bem ou serviço seja considerado insumo e, portanto, apto a gerar créditos de PIS e Cofins, ele deve ser essencial ou relevante para o processo produtivo ou para a prestação de serviços da empresa, segue trecho do acórdão.

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa. Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Em outras palavras, o insumo deve ser imprescindível para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, ou seja, deve ser um item do qual dependa, intrinsecamente, a produção do bem ou a prestação do serviço. Essa orientação foi consolidada na decisão e considerou ilegais as instruções normativas que restringiam o conceito de insumo. Para o tribunal, essas normas comprometeram a eficácia do regime de não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao adotar um conceito demasiadamente restritivo e incompatível com a realidade empresarial. Além disso, o conceito de insumo deve ser analisado à luz da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa. Ou seja, o insumo deve ser imprescindível para a execução do processo produtivo ou para a prestação do serviço.

No voto-vista, a Ministra Regina Helena Costa reforçou essa interpretação ao definir que o critério da essencialidade está relacionado à dependência estrutural e intrínseca de um item para o processo produtivo ou prestação de serviços. No que refere à relevância, a Ministra ela traz critérios que devem ser observados como observar se a despesa integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. Segue o destaque da Ministra nesse sentido.

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".

Nesse contexto, a ministra concluiu que despesas com água, combustíveis, lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI) podem ser considerados insumos, pois são essenciais para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. Por outro lado, a ministra afastou o direito ao crédito de despesas relacionadas a veículos, ferramentas, seguros, viagens, comissões de vendas, fretes e serviços de promoção, entre outros, argumentando que esses itens não atendem aos critérios de essencialidade e relevância para a atividade principal da empresa.

A decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR teve um impacto profundo sobre a forma como as empresas e o Fisco tratam o conceito de insumo para fins de PIS e Cofins. Ao adotar os critérios de essencialidade e relevância, o tribunal abriu a possibilidade para que uma gama mais ampla de despesas e custos possam ser considerados insumos, desde que sejam essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

No entanto, a decisão também exige uma análise detalhada caso a caso, pois a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância depende da natureza da atividade desempenhada por cada empresa. Assim, despesas que podem ser consideradas insumos para uma determinada empresa podem não ser consideradas para outra, dependendo do contexto produtivo.

Na prática, a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância exige que as empresas avaliem cuidadosamente suas despesas e custos, levando em conta a importância de cada item para o desenvolvimento de suas atividades. Por exemplo: energia elétrica pode ser considerada insumo para uma indústria cuja operação dependa do funcionamento constante de máquinas e equipamentos elétricos. Combustíveis podem ser considerados insumos para empresas que utilizam veículos no transporte de mercadorias, mas não necessariamente para empresas que os utilizam para deslocamento administrativo. Equipamentos de Proteção Individual (EPI) são insumos essenciais em indústrias que exigem medidas rigorosas de segurança no trabalho, mas podem não ser relevantes em outros setores. Materiais de limpeza

podem ser considerados insumos em indústrias alimentícias, onde a higiene é crucial para a produção, mas podem não ter a mesma relevância em outros segmentos empresariais.

Essa flexibilidade no conceito de insumo permite que o regime de não cumulatividade de PIS e Cofins seja aplicado de forma mais justa e adequada à realidade de cada setor da economia, reconhecendo que diferentes atividades econômicas possuem diferentes necessidades em termos de bens e serviços.

A decisão do STJ, ao reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas da Receita Federal que adotaram um conceito restritivo de insumo, trouxe um novo paradigma para a interpretação do direito ao crédito de PIS e Cofins. As empresas agora têm respaldo legal para contestar autuações fiscais baseadas em uma interpretação limitada do conceito de insumo, podendo argumentar que seus gastos são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento de suas atividades.

Por outro lado, a Receita Federal precisou ajustar sua postura fiscal, adotando o entendimento do STJ em suas fiscalizações e autuações. O reconhecimento de um conceito mais amplo de insumo também tem implicações fiscais para o governo, uma vez que amplia a base de créditos tributários que podem ser aproveitados pelos contribuintes, o que pode impactar a arrecadação federal.

Diante disso, vemos que o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR pelo STJ representou um avanço significativo na definição do conceito de insumo para fins de PIS e Cofins, estabelecendo os critérios de essencialidade e relevância como norteadores para a interpretação desse termo. Ao afastar a interpretação restritiva adotada pela Receita Federal, o tribunal garantiu uma aplicação mais justa do regime de não cumulatividade, respeitando as especificidades de cada setor econômico.

### **3.3 PARECER COSIT 5/2018 – RECEITA FEDERAL**

O Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 foi editado pela Receita Federal do Brasil em resposta ao julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que consolidou o entendimento acerca do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. O parecer teve como objetivo alinhar

a interpretação da Receita Federal ao entendimento judicial, garantindo a aplicação uniforme dos critérios estabelecidos pelo STJ no âmbito administrativo e, assim, trazer maior segurança jurídica aos contribuintes e aos fiscais do órgão.

A não cumulatividade é um princípio constitucional expressamente previsto no artigo 195, § 12, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que a legislação definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições ao PIS e à Cofins serão não cumulativas. As leis que regulamentam esse princípio para o PIS e a Cofins, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, indicam que os contribuintes podem descontar créditos com base em bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens ou na prestação de serviços. No entanto, a definição de insumo permaneceu vaga, o que levou a diferentes interpretações.

O ponto de partida para a elaboração do Parecer COSIT nº 5/2018 foi a decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Nesse julgamento, o tribunal afastou o conceito restritivo de insumo adotado até então pela Receita Federal, que vinculava o crédito apenas aos bens e serviços diretamente aplicados no processo produtivo. A Corte entendeu que essa visão limitava indevidamente o alcance da não cumulatividade, comprometendo a eficácia do regime, previsto pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O STJ propôs a adoção dos critérios de essencialidade e relevância como parâmetros para a definição de insumo. Segundo essa nova orientação, os bens e serviços que podem gerar crédito de PIS e Cofins são aqueles que são essenciais ou relevantes para a atividade da empresa, ou seja, aqueles dos quais depende a própria execução do processo produtivo ou da prestação de serviços, ou que, embora não essenciais, integram o processo produtivo em razão de imposições legais ou de singularidades da cadeia produtiva.

Neste Parecer da Receita Federal ficou assim consignado acerca dos limites interpretativos do conceito de insumos estabelecido pelo STJ na interpretação da Receita Federal por do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. 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”.

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se: a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens; b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica; c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado); d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.; e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço; f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas; g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados; h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo); i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições

Com base nessa decisão, a Receita Federal reconheceu a necessidade de adequar seu entendimento e suas normas internas ao conceito mais amplo de insumo, conforme fixado pelo

STJ. O Parecer COSIT nº 5/2018 foi, então, elaborado com o intuito de esclarecer essa nova abordagem e orientar os auditores fiscais na aplicação do conceito de insumo.

No Parecer COSIT nº 5/2018, a Receita Federal reconheceu expressamente que o conceito de insumo deve ser aferido com base nos critérios de essencialidade e relevância, conforme determinado pelo STJ. Esses critérios, segundo o tribunal, são os parâmetros que permitem definir se determinado bem ou serviço é passível de gerar crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade.

O critério da essencialidade refere-se a bens ou serviços sem os quais o produto final ou o serviço não poderiam ser produzidos ou prestados de maneira adequada. Trata-se de itens que constituem um elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço. Em outras palavras, a essencialidade está ligada à dependência intrínseca do processo produtivo em relação a determinado item. Por exemplo, matérias-primas utilizadas diretamente na fabricação de um produto são consideradas insumos essenciais, pois sem elas o produto final não poderia existir.

Ainda segundo o entendimento fixado pelo STJ, a falta de um insumo essencial compromete a qualidade, a quantidade ou a suficiência do produto ou do serviço. Isso significa que, além de serem indispensáveis para a execução do processo produtivo ou da prestação do serviço, os insumos essenciais também são aqueles cuja ausência causaria uma perda significativa para o resultado final.

Por outro lado, o critério da relevância é aplicável a bens ou serviços que, embora não indispensáveis para a produção do bem ou a prestação do serviço, integram o processo produtivo em função de peculiaridades da cadeia produtiva ou por imposição legal. Esses insumos não precisam ser diretamente aplicados na produção, mas são necessários para que a atividade empresarial ocorra de forma regular ou para atender a obrigações impostas pela legislação.

Exemplos de insumos relevantes incluem equipamentos de proteção individual (EPIs), que são exigidos por normas de segurança do trabalho, ou serviços de manutenção de maquinário, que, embora não estejam diretamente envolvidos na fabricação do produto final, são imprescindíveis para garantir o bom funcionamento da produção. Outros exemplos podem

incluir despesas com energia elétrica em processos que dependem de máquinas movidas eletricamente, ou combustíveis para veículos utilizados no transporte de mercadorias.

Ao adotar esses dois critérios, o STJ trouxe uma abordagem mais flexível e coerente com a diversidade das atividades econômicas, permitindo que o conceito de insumo seja adaptado às características de cada setor e às especificidades de cada processo produtivo.

O Parecer COSIT nº 5/2018 visou proporcionar uma interpretação clara e uniforme do conceito de insumo no âmbito da Receita Federal, a fim de evitar divergências na aplicação da legislação pelos auditores fiscais e promover maior segurança jurídica aos contribuintes. Para isso, o parecer detalha como os critérios de essencialidade e relevância devem ser aplicados na prática, levando em consideração as particularidades de cada atividade econômica.

Nesse viés, podemos citar como exemplo de Insumos Considerados Essenciais

Matérias-primas e produtos intermediários diretamente utilizados na fabricação de bens destinados à venda. Serviços de transporte e logística que são imprescindíveis para o funcionamento da atividade principal da empresa. Energia elétrica, quando indispensável para o funcionamento de máquinas e equipamentos essenciais ao processo produtivo.

Por outro lado, temos como exemplo de Insumos Considerados Relevantes: Equipamentos de proteção individual (EPIs) em indústrias em que há obrigatoriedade de seu uso, como na construção civil e no setor alimentício. Manutenção de maquinário que, embora não diretamente ligada ao produto final, é relevante para a continuidade do processo produtivo. Seguros obrigatórios, que não afetam diretamente o processo produtivo, mas são exigidos por lei para o desenvolvimento regular da atividade empresarial.

O parecer também destaca que a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância deve ser feita com base em uma análise criteriosa do contexto em que cada empresa atua, bem como das particularidades de seu processo produtivo. Assim, a definição de insumo pode variar de acordo com o setor econômico e as peculiaridades da cadeia produtiva.

Um dos principais objetivos do Parecer COSIT nº 5/2018 foi garantir maior segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para os auditores fiscais da Receita Federal. Antes desse parecer, as instruções normativas da Receita Federal adotavam uma interpretação

restritiva do conceito de insumo, o que gerava incertezas para as empresas sobre quais despesas poderiam ou não ser consideradas para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins.

Com a publicação do parecer, a Receita Federal passa a adotar uma postura mais alinhada com o entendimento do STJ, reconhecendo a possibilidade de se considerar uma gama mais ampla de bens e serviços como insumos, desde que atendam aos critérios de essencialidade ou relevância. Essa uniformidade na interpretação da legislação permite que as empresas tenham mais clareza ao realizar a apuração de créditos fiscais, evitando autuações fiscais indevidas e possibilitando uma maior previsibilidade em suas obrigações tributárias.

Além disso, o parecer facilita o trabalho dos auditores fiscais da Receita Federal, que passam a contar com diretrizes mais claras para a análise dos créditos de PIS e Cofins. A adoção de um entendimento padronizado evita divergências entre os próprios auditores e reduz o número de disputas judiciais sobre a matéria, contribuindo para uma fiscalização mais eficiente.

O Parecer COSIT nº 5/2018 representa um marco na uniformização da interpretação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins. Ao adotar os critérios de essencialidade e relevância, conforme estabelecido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, a Receita Federal trouxe maior clareza e segurança jurídica aos contribuintes, permitindo que eles possam apurar créditos fiscais de maneira mais alinhada com a realidade de suas atividades econômicas.

Essa mudança de postura também contribui para uma fiscalização mais eficiente, evitando autuações indevidas e promovendo a aplicação mais justa do regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins. O Parecer COSIT nº 5/2018, portanto, é um importante instrumento para garantir que o princípio da não cumulatividade seja aplicado de forma coerente e eficiente, respeitando as particularidades de cada setor econômico e assegurando o equilíbrio entre a arrecadação tributária e os direitos dos contribuintes.

### **3.4 APONTAMENTOS ACERCA DA APLICAÇÃO DO PARECER DO PARECER NORMATIVO 5/2018**

A edição do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 pela Receita Federal do Brasil teve como um de seus principais objetivos proporcionar maior segurança jurídica aos contribuintes no tocante à apuração de créditos de PIS e Cofins no regime de não cumulatividade. O parecer

estabelece parâmetros claros para a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância, critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, no qual se consolidou a interpretação sobre o conceito de insumo.

O Parecer COSIT 5/2018 tem natureza interpretativa e, por isso, sua aplicação é imediata a todos os fatos constituídos. Ele não cria nova legislação, mas esclarece o alcance da legislação existente, principalmente as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, contribuindo para uniformizar a interpretação do conceito de insumo no âmbito administrativo e fiscal.

O parecer normativo é baseado nos parâmetros estabelecidos pelo STJ, que definiu os critérios de essencialidade e relevância como fundamentais para determinar se um bem ou serviço pode ser considerado insumo para fins de creditamento. A aplicação desses conceitos está diretamente relacionada ao processo produtivo ou à prestação de serviços da empresa, sendo que a empresa deve comprovar a pertinência do item ao seu ciclo produtivo.

Conforme o STJ, o critério da essencialidade refere-se a bens e serviços que são fundamentais para a realização da atividade da empresa, sem os quais o produto final ou o serviço não poderia ser desenvolvido de forma adequada. Esses insumos são aqueles que constituem um elemento estrutural e indispensável ao processo produtivo ou à execução do serviço.

Por exemplo, matérias-primas diretamente aplicadas na produção são insumos essenciais, uma vez que, sem elas, o produto final não poderia ser fabricado. Outro exemplo pode ser o uso de energia elétrica em indústrias em que o processo produtivo depende de máquinas que não funcionariam sem eletricidade. Esses itens são considerados indispensáveis e, portanto, geram crédito para fins de PIS e Cofins.

O critério de relevância, por sua vez, abrange bens e serviços que, embora não diretamente aplicados no produto final ou no serviço prestado, são importantes para o funcionamento regular da empresa. Esses itens são relevantes em virtude das singularidades da cadeia produtiva ou por imposições legais.

Exemplos de insumos considerados relevantes são os equipamentos de proteção individual (EPIs), que são obrigatórios por normas regulamentadoras de segurança do trabalho. Embora não estejam diretamente envolvidos no processo produtivo, sua utilização é exigida por lei e, por isso, pode gerar créditos de PIS e Cofins.

Outro exemplo seriam os gastos com a manutenção de máquinas e equipamentos. Embora a manutenção não faça parte diretamente do processo produtivo, ela é necessária para garantir o bom funcionamento das máquinas que, por sua vez, são essenciais para a produção. Portanto, despesas desse tipo podem ser consideradas insumos relevantes.

Nos processos administrativos que discutem o conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, a responsabilidade pela comprovação da relação de pertinência e essencialidade entre o insumo e o processo produtivo recai sobre o contribuinte. Para demonstrar essa relação, o contribuinte pode utilizar uma série de documentos, como laudos técnicos, relatórios que descrevam o processo produtivo e documentos elaborados por peritos especializados. Esses documentos podem ser usados como provas para justificar que determinado item é essencial ou relevante para a atividade da empresa.

Essa exigência de prova documental é uma forma de garantir que os créditos apurados sejam efetivamente referentes a insumos que impactam diretamente o processo produtivo ou a prestação de serviços. Desse modo, a fiscalização da Receita Federal é capaz de verificar se os bens e serviços declarados como insumos pelo contribuinte se enquadram nos critérios estabelecidos pelo Parecer COSIT nº 5/2018.

Além disso, o parecer normativo expressa de forma clara que os créditos de PIS e Cofins não podem ser apurados sobre despesas que representem gastos de ativação, isto é, custos relacionados à aquisição de bens que se enquadram como ativo imobilizado. Isso inclui itens que não são consumidos ou integralmente utilizados no processo produtivo, mas que têm uma vida útil prolongada e são utilizados ao longo do tempo, como máquinas e equipamentos.

Uma das grandes vantagens da aplicação do Parecer COSIT nº 5/2018 é a uniformização do entendimento do conceito de insumo no âmbito administrativo e fiscal. Até a decisão do STJ e a consequente edição do parecer pela Receita Federal, havia uma interpretação bastante

restritiva por parte do fisco, que limitava o conceito de insumo a itens diretamente aplicados no processo produtivo, o que gerava muitas disputas judiciais entre contribuintes e a Receita.

Com o parecer, a Receita Federal adequou sua interpretação ao entendimento mais amplo e flexível do STJ, que reconhece que cada setor econômico possui suas próprias peculiaridades e que o conceito de insumo deve ser adaptado à realidade de cada empresa. Isso proporciona aos contribuintes maior previsibilidade e segurança jurídica ao apurar seus créditos de PIS e Cofins, uma vez que agora têm diretrizes mais claras sobre o que pode ou não ser considerado insumo.

Ademais, o Parecer COSIT nº 5/2018 também contribui para uma fiscalização mais eficiente por parte dos auditores fiscais da Receita Federal, que passam a contar com uma orientação normativa clara e objetiva. Dessa forma, a uniformização de entendimentos ajuda a evitar autuações fiscais indevidas e a diminuir o volume de contenciosos tributários relacionados à apuração de créditos de PIS e Cofins.

Em termos de legislação, o Parecer COSIT nº 5/2018 encontra fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que tratam do regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Essas leis estabelecem que as empresas podem apurar créditos com base em bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo ou na prestação de serviços, mas, até o julgamento do STJ, o conceito de insumo era objeto de divergência.

Em termos de jurisprudência, a decisão proferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR é considerada um marco importante nesse contexto e tem servido de referência para inúmeros julgamentos posteriores, consolidando os critérios de essencialidade e relevância.

Por outro lado, vale mencionar que as interpretações relacionadas ao conceito de insumo podem evoluir à medida que novas decisões judiciais são proferidas ou novas instruções normativas são editadas. A própria Receita Federal pode, eventualmente, emitir novos pareceres ou orientações sobre o tema, dependendo do contexto econômico e da evolução das discussões no âmbito judicial e administrativo.

A aplicação do Parecer COSIT nº 5/2018 trouxe um avanço significativo para o entendimento do conceito de insumo no regime de apuração não cumulativa de PIS e Cofins.

Ao alinhar-se com o entendimento mais amplo e flexível adotado pelo STJ, o parecer normativo proporcionou maior segurança jurídica aos contribuintes, facilitando a apuração de créditos fiscais e diminuindo o risco de autuações indevidas.

A exigência de comprovação da pertinência entre os insumos e o processo produtivo, bem como a clara distinção entre despesas passíveis de creditamento e gastos de ativação, reforça a importância de uma gestão fiscal bem documentada e baseada em provas robustas. Isso não apenas assegura a conformidade com a legislação vigente, mas também contribui para a transparência nas relações entre o fisco e os contribuintes.

Por fim, o Parecer COSIT nº 5/2018 é um importante instrumento para garantir a aplicação eficiente e justa do regime de não cumulatividade, respeitando as peculiaridades de cada setor econômico e assegurando o equilíbrio entre a arrecadação tributária e os direitos dos contribuintes.

#### **4 CONTROVÉRSIAS ACERDA DA APLICACAO DOS CRITERIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVANCIA PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS.**

A aplicação dos critérios de essencialidade e relevância para a concessão de créditos de PIS e Cofins no regime de não cumulatividade é tema recorrente de debate no âmbito administrativo e judicial. O embasamento jurídico para essa discussão está nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplinam o regime de apuração não cumulativa de PIS e Cofins, e no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que definiu os critérios de essencialidade e relevância como elementos determinantes para a caracterização de insumos. No entanto, apesar dessas orientações, muitos casos permanecem controversos, especialmente quando se trata de despesas com capatazia, adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), insumos indiretos (insumo do insumo) e publicidade e propaganda.

##### **4.1 DESPESA COM CAPATAZIA**

A capatazia, que se refere aos serviços de movimentação de mercadorias nos portos, é um exemplo emblemático de divergência na aplicação dos critérios de essencialidade e relevância. Originalmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconheceu, em seu acórdão nº 9303-008.645, que os custos com capatazia poderiam gerar

créditos de PIS e Cofins, com o entendimento de que tais despesas são essenciais às atividades econômicas das empresas que dependem da movimentação de mercadorias para sua operação. Segue trecho do referido acordo.

O STJ assim decidiu: "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

(...)

Assim os custos/despesas incorridos com (i) equipamentos de proteção individual EPI e (ii) descarga de carvão, armazenagem e **capatazia**, para efeito de aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins, constituem insumos do seu processo produtivo. Tais custos/despesas são necessários e imprescindíveis às suas atividades econômicas.

Contudo, em decisões subsequentes, o CARF mudou sua interpretação, afirmando que a capatazia não poderia ser considerada um insumo, já que o serviço é prestado fora do processo produtivo. Essa mudança ignorou o critério de relevância estabelecido pelo STJ, uma vez que a capatazia é fundamental para muitas empresas que dependem da importação e exportação de mercadorias, ainda que sua função não seja diretamente produtiva.

Do ponto de vista jurídico, essa controvérsia levanta questões sobre a correta aplicação do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que definem que o crédito de PIS e Cofins incide sobre bens e serviços considerados insumos. No entanto, o conceito de insumo deve ser analisado caso a caso, à luz da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade econômica da empresa.

#### **4.2 DESPESA COM ADEQUAÇÃO À LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS - LGPD.**

Outro ponto de controvérsia gira em torno das despesas relacionadas à adequação das empresas à Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), que impôs uma série de mudanças operacionais e administrativas para garantir a conformidade das empresas com as exigências legais de tratamento de dados pessoais. Embora a adequação à LGPD não esteja diretamente ligada à atividade-fim das empresas, trata-se de uma imposição legal, o que a torna relevante para a atividade empresarial.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 307, posicionou-se contra o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com a implementação da LGPD, argumentando que esses gastos não se enquadram como insumos, pois não se relacionam diretamente ao processo produtivo ou à prestação de serviços. No entanto, a decisão da Justiça Federal do Rio de Janeiro, no processo nº 5112573-86.2021.4.02.5101/RJ, seguiu um entendimento oposto, permitindo o aproveitamento dos créditos sob o argumento de que as despesas são essenciais para o cumprimento das obrigações legais impostas às empresas, conforme segue:

No caso dos autos, observa-se que o objeto social da impetrante se constitui no desenvolvimento de atividades relacionadas à prestação de serviços de pagamentos digitais, de modo que as despesas com a implementação de medidas previstas na Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD, Lei nº 13.709/2018, estão diretamente relacionadas à atividade-fim da empresa (Evento 1, ESTATUTO3, fls. 13).

Não desconheço precedente deste Eg. Tribunal sobre o tema, em que se afirma a impossibilidade de se caracterizar como insumos os gastos com a observância à LGPD 1, contudo a atividade econômica desenvolvida pela impetrante está diretamente ligada ao oferecimento de produtos financeiros digitais, referentes a pagamentos digitais e, por força de imposição legal, a impetrante teve que adotar diversas medidas em relação ao manuseio e guarda de informações de terceiros, incluídos seus clientes, fornecedores e colaboradores.

Conclui-se, portanto, que, por se tratar de investimento obrigatório, imprescindível ao alcance dos objetivos sociais da impetrante, e medida de segurança necessária à proteção dos dados dos seus clientes e de terceiros, inclusive passível de sanção pelo descumprimento da normatividade imposta, as despesas com as adequações previstas na LGPD merecem ser reconhecidas como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

Essa divergência revela a dificuldade em aplicar os critérios de essencialidade e relevância a despesas que, embora não façam parte diretamente do ciclo produtivo, são indispensáveis para a operação empresarial em virtude de obrigações legais. Além disso, a controvérsia demonstra a necessidade de uma maior uniformização no tratamento desse tipo de despesa por parte do CARF e da Receita Federal.

#### **4.3 INSUMO DO INSUMO**

O conceito de "insumo do insumo" também tem gerado debates no CARF, especialmente em setores onde a cadeia produtiva é mais complexa, como o setor sucroalcooleiro. Nesse setor, as empresas envolvem-se tanto na produção agrícola quanto na fase industrial, o que levanta a questão sobre a fase em que o insumo pode ser considerado para fins de crédito de PIS e Cofins.

No caso da Abengoa Bioenergia Agroindustria, discutido no processo nº 10865.902025/2013-56, a empresa argumentou que as despesas com insumos utilizados na produção agrícola da cana-de-açúcar, que posteriormente seria utilizada na produção de álcool e açúcar, deveriam gerar créditos de PIS e Cofins. A 3ª Turma da Câmara Superior do CARF concordou com a empresa, decidindo por 7 votos a 1 que as despesas com "insumos de insumos" eram relevantes para o processo produtivo e, portanto, aptas a gerar crédito.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo. 48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

O acórdão ressaltou que a fase agrícola faz parte do processo produtivo como um todo, e não há sentido jurídico em separar as fases para fins de creditamento. Essa decisão reflete a interpretação de que a relevância do insumo deve ser avaliada no contexto do ciclo completo de produção, e não apenas em uma fase específica.

#### **4.4 PUBLICIDADE E PROPAGANDA**

A concessão de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com publicidade, propaganda e marketing é outro ponto de grande controvérsia. A Receita Federal adota uma posição restritiva em relação ao aproveitamento desses créditos, conforme demonstrado nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2021 e nº 43/2023, que estabelecem que gastos com publicidade não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos. Por exemplo, a Solução de Consulta COSIT nº 32/2021 decidiu que uma prestadora de serviços de limpeza não poderia apropriar-se de créditos relacionados a despesas com publicidade, pois tais despesas não eram essenciais para a prestação do serviço.

Contudo, o CARF tem adotado posições tanto favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes em casos envolvendo publicidade. Em decisões favoráveis, como no caso da Natura Inovação e Tecnologia de Produtos Ltda (Acórdão nº 3401-005.291), o CARF reconheceu o direito à apropriação de créditos sobre despesas com marketing, argumentando

que tais gastos eram essenciais para a promoção dos produtos da empresa no mercado, o que é fundamental para o sucesso de sua atividade econômica.

Da mesma forma, no caso da Visa do Brasil Empreendimentos Ltda (Acórdão nº 3201-005.668), o CARF permitiu o crédito de PIS e Cofins sobre despesas com marketing, considerando que esses gastos eram relevantes para a operação da empresa e, portanto, deveriam ser enquadrados no conceito de insumo. No entanto, há decisões contrárias, como no caso da Netflix (Acórdão nº 3302-012.005), em que o CARF negou o direito ao crédito sobre despesas com publicidade, reafirmando a interpretação restritiva da Receita Federal.

Essa divergência reflete a dificuldade em estabelecer um critério claro sobre o que constitui um insumo em setores onde a publicidade e o marketing desempenham um papel fundamental na atividade econômica, mas não estão diretamente ligados à produção de bens ou serviços.

Um exemplo específico dentro da controvérsia sobre publicidade é o caso das Verbas de Propaganda Cooperada (VPC). Essas verbas são valores destinados a ações de marketing que promovem produtos de fabricantes nos estabelecimentos de varejistas. No caso das Lojas Insinuante S.A./Ricardo Eletro (Acórdão nº 3302-008.120), o CARF reconheceu que as VPC constituem receita do varejista, uma vez que o serviço de publicidade é prestado para o fabricante. Portanto, seria lógico reconhecer o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre os insumos utilizados para a prestação desse serviço.

Essa decisão reflete uma interpretação mais flexível e alinhada com a realidade do mercado, onde o marketing desempenha um papel essencial para a promoção de produtos e serviços, ainda que o foco principal da empresa não seja necessariamente a publicidade. No entanto, essa interpretação nem sempre é seguida por outros julgados, o que evidencia a complexidade do tema e a falta de uniformidade nas decisões do CARF.

Os casos controvertidos acerca da aplicação dos critérios de essencialidade e relevância para a concessão de créditos de PIS e Cofins revelam a complexidade envolvida na interpretação do conceito de insumo. Embora o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 tenha tentado estabelecer diretrizes claras com base no julgamento do STJ, muitas situações continuam a gerar dúvidas, especialmente em setores onde a cadeia produtiva é mais complexa

ou onde despesas com publicidade e adequação legal são fundamentais para a operação empresarial.

Além disso, a divergência de entendimentos entre o CARF e a Receita Federal, bem como entre decisões judiciais, demonstra a necessidade de maior clareza e uniformidade no tratamento dessas questões, de modo a proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e garantir a correta aplicação da legislação tributária. A evolução dessas discussões, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, será fundamental para definir os limites da aplicação dos créditos de PIS e Cofins no regime de não cumulatividade, especialmente em um ambiente de constantes mudanças regulatórias e econômicas.

## **5 ANÁLISE DOS CASOS ENVOLVENDO CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING À LUZ DA JURISPRUDENCIA DO CARF.**

As discussões em torno do crédito de PIS e COFINS relacionadas a despesas com publicidade, marketing e propaganda têm se intensificado nos últimos anos, refletindo um embate entre a Receita Federal e as empresas que buscam garantir seus direitos de apropriação de créditos tributários. O entendimento sobre o que pode ser considerado insumo para a apropriação desses créditos varia amplamente, tanto nas soluções de consulta emitidas pela Receita quanto nas decisões proferidas pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Este texto tem como objetivo aprofundar a análise das decisões do CARF nesse contexto, bem como explorar a legislação pertinente e as controvérsias que emergem dessas interpretações.

A legislação pertinente à discussão do crédito de PIS e COFINS está centrada na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins. Os artigos 3º de ambas as leis definem que o crédito é admitido sobre o valor das aquisições de bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. No entanto, o que se configura como insumo é um conceito que carece de uma definição mais clara e objetiva, o que gera uma série de controvérsias.

A Receita Federal, em sua abordagem, tem se mostrado restritiva quanto à apropriação de créditos de PIS e COFINS relacionados a despesas com publicidade e marketing. A Solução de Consulta Cosit nº 32, de 18 de março de 2021, exemplifica essa posição ao afirmar que uma empresa prestadora de serviços de limpeza não faz jus ao crédito de insumos referente a despesas com publicidade e propaganda.

ATIVIDADE DE INTERMEDIACÃO POR MEIO DE PLATAFORMA DIGITAL. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR CLIENTE COM USO DE APLICATIVO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E MARKETING DIGITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos da Cofins pela pessoa jurídica que tem como atividade a intermediação de serviços sob demanda por meio de plataforma digital (intermediação relacionada ao transporte remunerado privado de passageiros e intermediação na oferta e entrega de refeições ou produtos), **na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de publicidade e marketing** digital, independentemente dos objetivos das ações da campanha; inclusive, por exemplo, a fixação e o fomento da marca junto aos clientes e aos usuários do aplicativo, a atração do usuário potencial para o uso da plataforma digital e a mensuração do desempenho das ações nos canais digitais.

Essa decisão se baseia na ideia de que tais gastos não estão diretamente ligados à atividade fim da empresa. De forma semelhante, a Solução de Consulta Cosit nº 43, de 22 de fevereiro de 2023, determinou que os valores gastos com links patrocinados em plataformas de busca não geram créditos de PIS e Cofins. Esse posicionamento evidencia uma tendência da Receita Federal de considerar essas despesas como meramente acessórias, sem ligação direta com a atividade principal do contribuinte.

No entanto, o CARF tem demonstrado uma postura mais flexível em algumas de suas decisões, reconhecendo o direito dos contribuintes à apropriação de créditos de PIS e COFINS em determinadas situações. Isso é evidente em decisões como a do Caso Natura Inovação e Tecnologia de Produtos Ltda, no processo nº 19311.720352/2014-11, que culminou no Acórdão nº 3401-005.291. O CARF decidiu que a empresa de cosméticos tinha direito a apropriar-se de créditos referentes a despesas com propaganda e marketing, considerando esses gastos essenciais para a sua atividade comercial.

Nossa divergência em relação à DRJ se refere tanto ao agrupamento quanto à conclusão. No que se refere ao agrupamento, basta recordar que este colegiado de segunda instância, unanimemente, afastou as glosas, mantendo a decisão da DRJ, **em relação a propaganda e marketing, tendo em vista a atividade desenvolvida pela empresa**, mas reverteu a decisão de piso, de forma também unânime, no que se refere a produção e organização de conferências e eventos como morativos, impressão de revistas e de material institucional, e palestras, considerando igualmente a atividade desenvolvida pela empresa. Revela-

se, assim, impróprio agrupar itens absolutamente distintos, a nosso ver, cabendo a análise de forma individualizada, e à luz dos argumentos de autuação e

de defesa. E a conclusão do julgador de piso, alegadamente com fundamento em sua posição, além de não nos convencer, não encontra guarida nos argumentos de defesa. Ademais, em nenhum item glosado identifica a empresa se de que tradução se estaria tratando.

A decisão enfatizou que a promoção de produtos é um componente vital para a geração de receita, justificando a apropriação dos créditos.

Outra decisão significativa foi a do Caso Visa do Brasil Empreendimentos Ltda, sob o processo nº 19515.721360/2017-23, que resultou no Acórdão nº 3201-005.668.

É certo, nesse aspecto, que a Visa não é uma agência de marketing ou publicidade. Contudo, o “produto” que ela entrega aos seus clientes – repita-se, emissores e credenciadores, e não os usuários finais – é justamente a capacidade de ampliar suas vendas, sua inserção no mercado não apenas local, mas global, mundial, cujo instrumento é o marketing.

Por oportuno, cumpre assinalar que o fato de os serviços utilizados como insumo poderem ser eventualmente confundidos com a própria atividade fim da empresa (marketing), não retira o caráter de essencialidade ou mesmo seria capaz de caracterizar uma indevida terceirização desta, como forma transversa de aproveitamento de crédito sobre folha de pagamento. Restou demonstrado pela Recorrente, por exemplo, que houve, no período fiscalizado, uma situação excepcional (copa do mundo), onde as ações de marketing extrapolavam as atuações ordinárias da Recorrente. Além disso, trata-se de atividade de caráter personalíssimo, na qual o know how dos agentes do mercado (agências de publicidade), por vezes, não pode ser substituída por uma força de trabalho interna.

Pelo exposto, resta assinalada a premissa de que os serviços prestados pela Recorrente, consoante **contrato social, contratos de prestação de serviços e notas fiscais juntados aos autos, consistem na prestação de serviços ligados ao marketing. Assim, o exame acerca da vinculação e essencialidade dos serviços tomados como “insumos” não pode ultrapassar ou subverter tal constatação.**

Aqui, o CARF reconheceu a essencialidade das despesas de marketing para o desempenho das atividades empresariais da Visa, permitindo a apuração de créditos de PIS e Cofins. A decisão reiterou a importância das estratégias de marketing na competitividade da empresa no mercado, sustentando que essas despesas deveriam ser consideradas insumos.

Adicionalmente, no Caso Lojas Insinuante S.A. / Ricardo Eletro, processo nº 10540.721182/2016-78, o Acórdão nº 3302-008.120 abordou as Verbas de Propaganda Cooperada (VPC).

**Uma vez considerada a receita da prestação de serviços de propaganda e publicidade na composição da base de cálculo das contribuições, é irrelevante, para a apuração dos respectivos créditos, o fato, apontado pela fiscalização, de que a atividade preponderante da interessada é o comércio de vendas de mercadorias no atacado e no varejo.**

Destaque-se que não cabe a este colegiado determinar que a fiscalização produza provas que deveriam ter sido apresentadas quando do lançamento, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, tampouco complementar a descrição dos fatos feita pela autoridade lançadora, sob pena de imiscuir-se na atividade fiscalizatória, inclusive com inovação do lançamento. O poder instrutório das autoridades de julgamento deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda.

No caso vertente, mesmo que adotado o conceito restritivo de insumo, vigente no âmbito da RFB à época do lançamento, para fins de glosa de créditos seria necessário o aprofundamento da ação fiscal, com o intuito de verificar quais despesas de propaganda/publicidade eram, de fato, passíveis de crédito, uma vez que as respectivas receitas da prestação de serviço compuseram a base de cálculo das contribuições. Entretanto, em virtude da premissa adotada pela fiscalização, tal procedimento não foi realizado.

O CARF reconheceu que esses valores, destinados a ações de marketing que promovem produtos de fabricantes comercializados por varejistas, são receitas das varejistas. Assim, o CARF argumentou que, por conta dessa receita, os créditos relativos aos insumos dessa prestação de serviço devem ser reconhecidos, mesmo que se trate de um objetivo social secundário da empresa. Essa decisão indica um entendimento mais amplo da relação entre despesas de marketing e a atividade empresarial.

Essas decisões favoráveis ao contribuinte contrastam com outras, que se baseiam em uma interpretação restritiva da legislação. A análise do Caso Netflix, processo nº 10855.722334/2018-78, e do Caso Flora Produtos de Higiene e Limpeza S.A, processo nº 10314.720592/2018-37, nos quais o CARF negou a apropriação de créditos de PIS e Cofins para despesas de marketing, ilustra essa tensão. No Acórdão nº 3302-012.005, relacionado ao caso da Netflix, a justificativa foi que as despesas não eram essenciais para a prestação de serviços de streaming, enquanto no Acórdão nº 3302-012.007, referente à Flora, o entendimento foi similar: as despesas com publicidade não tinham relação direta com a atividade fim da empresa. Segue trecho do Acórdão nº 3302-012.005, onde o CARF nega o direito ao crédito.

Em resumo, tais serviços não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais para alavancar as vendas de assinaturas e dessa forma gerar mais lucros, **não sendo essenciais à prestação do serviço**, de forma que a exclusão desses itens do serviço prestado não importa a impossibilidade da prestação do serviço ou a perda substancial da qualidade do serviço.

Por fim, discordo do relator quando afirma que “a Recorrente é uma empresa cuja atividade consiste em, basicamente, angariar clientes para assistir aos produtos cinematográficos da NETFLIX.INC, ou seja, alugar um direito de terceiro, intento

para o qual a publicidade demonstra-se relevante”. Essa não é atividade empresarial da Recorrente (vide objeto social).

Essas divergências entre as decisões do CARF e as soluções de consulta da Receita Federal evidenciam a falta de uniformidade na interpretação do que constitui insumo para fins de apropriação de créditos. Essa situação resulta em insegurança jurídica para as empresas, que precisam entender como os gastos com marketing são avaliados em relação à sua atividade fim. Além disso, a constante evolução do mercado, com o surgimento de novas estratégias e plataformas de publicidade digital, adiciona mais complexidade à análise. Muitas vezes, as empresas se veem em uma posição vulnerável, tendo que provar a essencialidade de suas despesas de marketing para garantir o direito à apropriação dos créditos.

Outro aspecto relevante é a necessidade de uma maior clareza nas definições e diretrizes oferecidas pela legislação e pelos órgãos fiscais. A falta de uma interpretação coesa gera não apenas insegurança jurídica, mas também uma sobrecarga para as empresas, que precisam se adaptar a um ambiente regulatório dinâmico e, muitas vezes, contraditório. A disparidade nas decisões do CARF, que refletem interpretações diferentes das mesmas normas, evidencia a urgência de uma discussão mais profunda sobre a regulamentação do crédito de PIS e COFINS em relação às despesas de publicidade, marketing e propaganda.

Portanto, a análise das decisões do CARF revela um panorama multifacetado sobre a questão dos créditos de PIS e COFINS para despesas de marketing. As decisões favoráveis demonstram um entendimento mais amplo e flexível sobre o conceito de insumos, reconhecendo a importância das despesas de marketing para a atividade comercial das empresas. Por outro lado, as decisões restritivas, alinhadas à postura da Receita Federal, refletem uma visão mais conservadora sobre o tema, que limita o acesso a esses créditos em muitos casos. Para que as empresas possam navegar com mais segurança nesse ambiente, é fundamental que haja uma harmonização nas interpretações e uma regulamentação mais clara, permitindo que as empresas compreendam melhor seus direitos e obrigações no que tange à apropriação de créditos de PIS e COFINS.

## **6 CONCLUSÃO**

Concluimos que a discussão em torno da apropriação de créditos de PIS e COFINS, no contexto da sistemática da não cumulatividade, ainda apresenta desafios significativos, tanto do ponto de vista jurídico quanto econômico. Ao longo deste trabalho, procuramos demonstrar as principais controvérsias envolvendo a regulamentação da Receita Federal do Brasil, que, por meio de Instruções Normativas, tenta definir os contornos dessa sistemática, especialmente no que se refere ao conceito de insumos. O debate central foi delineado a partir das divergências entre a tese da Fazenda Pública, que advoga por uma interpretação mais restritiva do conceito de insumo, baseada nos parâmetros estabelecidos para o IPI, e a tese dos contribuintes, que sustenta uma abordagem mais ampla, buscando alargar o conceito para abarcar uma gama maior de despesas essenciais ao funcionamento das empresas.

A partir dessa polarização, foi possível observar o surgimento de uma série de processos administrativos que acabaram sendo levados ao CARF. As decisões deste órgão se dividiram em três grandes grupos: aquelas que seguem a tese restritiva da Receita Federal, as que adotam uma visão mais ampliada favorável aos contribuintes e, por fim, decisões que buscam um ponto de equilíbrio entre esses dois polos, apresentando uma posição intermediária. Essa diversidade de decisões reflete a dificuldade em se alcançar uma uniformidade interpretativa, o que gera insegurança jurídica tanto para as empresas quanto para os administradores fiscais.

A decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, trouxe novos elementos para essa discussão. O tribunal fixou duas teses centrais: a primeira, de que as Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do creditamento de PIS e COFINS são ilegais por restringirem a eficácia do sistema de não cumulatividade; e a segunda, de que o conceito de insumo deve ser definido com base nos critérios de essencialidade e relevância. Essa decisão, proferida sob a sistemática dos recursos repetitivos, trouxe uma vinculação para os julgamentos subsequentes, obrigando a Receita Federal a adaptar suas normas à luz desse entendimento. O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 foi uma tentativa de adequação da Receita ao novo posicionamento do STJ, buscando oferecer aos fiscais uma diretriz mais clara acerca da definição de insumo para fins de creditamento.

Entretanto, como discutido ao longo deste estudo, a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância ainda gera incertezas. O voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp. nº 1.221.170-PR tenta lançar luz sobre essa questão, afirmando que o critério da essencialidade diz respeito ao item que é estrutural e inseparável do processo produtivo ou da

prestação de serviços. No entanto, essa interpretação, apesar de valiosa, não resolve totalmente as ambiguidades, uma vez que o conceito de essencialidade é subjetivo e pode variar de acordo com o setor econômico, o tipo de empresa e a interpretação do julgador. O mesmo pode ser dito quanto ao critério da relevância, que, em muitos casos, carece de objetividade para garantir uma aplicação uniforme.

Nossa análise identificou que a técnica da não cumulatividade, que deveria ser o pilar central dessa discussão, acaba sendo ofuscada pela ênfase nos critérios de essencialidade e relevância. A não cumulatividade, como princípio tributário, busca garantir que o tributo já pago em etapas anteriores não seja novamente onerado na fase seguinte, o que permitiria a apropriação dos créditos referentes a insumos. Portanto, entendemos que o conceito de insumo deveria ser interpretado sob essa ótica, ou seja, se determinado insumo foi tributado na etapa anterior da cadeia produtiva, o contribuinte teria o direito de se creditar. Essa leitura garantiria uma maior objetividade e previsibilidade no sistema de creditamento, reduzindo as incertezas e controvérsias atuais.

No âmbito específico das despesas com marketing e propaganda, também discutidas ao longo deste trabalho, concluímos que seu enquadramento como insumo para fins de apropriação de crédito de PIS e COFINS deve ser analisado caso a caso, levando-se em conta a relevância e a essencialidade dessas despesas para a empresa. A análise fático-probatória será determinante para definir se tais despesas têm uma relação direta com a atividade econômica do contribuinte e, por consequência, se podem ser consideradas insumos no regime não cumulativo. Isso é particularmente relevante em setores onde a exposição da marca e a publicidade são elementos intrínsecos ao sucesso comercial, como é o caso das empresas de varejo, tecnologia e bens de consumo. Por outro lado, para empresas cujas atividades-fim não estão diretamente relacionadas à promoção de produtos ou serviços, o entendimento tende a ser mais restritivo.

Em última análise, o enquadramento das despesas com marketing e propaganda, assim como de outros tipos de gastos, no conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS depende não apenas de uma interpretação jurídica baseada na não cumulatividade, mas também de uma avaliação cuidadosa das circunstâncias específicas de cada contribuinte. A aplicação dos critérios de essencialidade e relevância, embora tragam certa flexibilidade, carecem de objetividade suficiente para garantir um tratamento homogêneo e previsível. Dessa

forma, defendemos que a legislação e a regulamentação aplicáveis às contribuições sociais precisam evoluir para fornecer diretrizes mais claras e objetivas, permitindo uma interpretação mais alinhada aos princípios da não cumulatividade e, ao mesmo tempo, assegurando a segurança jurídica necessária para as empresas operarem com maior previsibilidade tributária.

Ao fim deste trabalho, fica evidente que a resolução dessas controvérsias exige uma maior clareza, bem como um aprimoramento das normas tributárias que definem o conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS de maneira mais assertiva, pois o cenário atual gera incerteza e insegurança jurídica, dada a grande quantidade de judicialização acerca do tema. Somente com um debate mais aprofundado e uma regulamentação mais clara será possível alcançar um equilíbrio que garanta tanto a eficiência do sistema de não cumulatividade quanto a segurança jurídica para os contribuintes.

## REFERÊNCIAS

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1221170](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170)

<https://www.agfadvice.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Voto-Relator-Desembargador-Marcus-Abraham.pdf>

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm)

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm)

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm)

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm)

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/66.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515721360201723\\_6057803.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515721360201723_6057803.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878\\_6543440.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878_6543440.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10540721182201678\\_6146793.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10540721182201678_6146793.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19311720352201411\\_6544903.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19311720352201411_6544903.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515721360201723\\_6057803.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515721360201723_6057803.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10540721182201678\\_6146793.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10540721182201678_6146793.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878\\_6543440.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878_6543440.pdf)

[https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878\\_6543440.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10855722334201878_6543440.pdf)

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129640>

MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005

PÊGAS, P.H. PIS e COFINS. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2018

ATALIBA, G. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005